

DAGMARA DOMINIK
MAŁGORZATA MILITZ
MARCIN BĄCAL

VAT W WYJAŚNIENIACH ORGANÓW PODATKOWYCH

KOMENTARZ

LINIE INTERPRETACYJNE



ABC

a Wolters Kluwer business

DAGMARA DOMINIK
MAŁGORZATA MILITZ
MARCIN BĄCAL

VAT
W WYJAŚNIENIACH
ORGANÓW
PODATKOWYCH

KOMENTARZ

LINIE INTERPRETACYJNE



ABC

a Wolters Kluwer business

Warszawa 2010

Wydawca:
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący:
Adam Choiński

Układ typograficzny:
Marta Baranowska

Opracowanie redakcyjne:
Elżbieta Józwiak

Korekta:
Sylwia Balawender, Katarzyna Szubińska

Skład, łamanie:
JustLuk, Justyna Szumieł, Łukasz Drzewiecki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2010

ISBN: 978-83-264-0204-3

Wydane przez:
Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Redakcja Książek
01-231 Warszawa, ul. Płocka 5a
tel. (022) 535 80 00, (022) 535 82 00
31-156 Kraków, ul. Zacisze 7
e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl
Księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Spis treści

Przedmowa	9
Od Autorów	11
Wykaz skrótów	13
USTAWA Z DNIA 11 MARCA 2004 R. O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG	17
DZIAŁ I	
Przepisy ogólne	19
DZIAŁ II	
Zakres opodatkowania	29
Rozdział 1	
Przepisy ogólne	29
Rozdział 2	
Dostawa towarów i świadczenie usług	54
Rozdział 3	
Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów i wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów	103
Rozdział 4	
Opodatkowanie przy likwidacji działalności spółki i zaprzestaniu działalności przez osobę fizyczną	161
DZIAŁ III	
Podatnicy i płatnicy	175
DZIAŁ IV	
Obowiązek podatkowy	223
Rozdział 1	
Zasady ogólne	223

Rozdział 2	
Obowiązek podatkowy w wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów i w wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów.....	262
Rozdział 3	
Obowiązek podatkowy u małych podatników	290
DZIAŁ V	
Miejsce świadczenia.....	296
Rozdział 1	
Miejsce świadczenia przy dostawie towarów	296
Rozdział 2	
Miejsce świadczenia przy wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów	332
Rozdział 3	
Miejsce świadczenia przy świadczeniu usług.....	339
DZIAŁ VI	
Podstawa opodatkowania.....	399
DZIAŁ VII	
Zasady wymiaru i poboru podatku z tytułu importu towarów.....	473
DZIAŁ VIII	
Wysokość opodatkowania	505
Rozdział 1	
Stawki	505
Rozdział 2	
Zwolnienia	747
Rozdział 3	
Zwolnienia z tytułu importu towarów	859
Rozdział 4	
Szczególne przypadki zastosowania stawki 0%	935
Rozdział 5	
Szczególne przypadki określania wysokości podatku należnego.....	973
DZIAŁ IX	
Odliczenie i zwrot podatku. Odliczanie częściowe.....	981
Rozdział 1	
Odliczenie i zwrot podatku	981

Rozdział 1a	
Rozliczenie podatku w odniesieniu do nieściągalnych wierzytelności.....	1099
Rozdział 2	
Odliczanie częściowe podatku oraz korekta podatku naliczonego	1125

DZIAŁ X**Rejestracja. Deklaracje i informacje podsumowujące. Zapłata podatku** 1162

Rozdział 1	
Rejestracja	1162
Rozdział 2	
Deklaracje.....	1192
Rozdział 3	
Informacje podsumowujące	1206
Rozdział 4	
Zapłata podatku.....	1216

DZIAŁ XI**Dokumentacja** 1226

Rozdział 1	
Faktury.....	1226
Rozdział 2	
Ewidencje.....	1275
Rozdział 3	
Kasy rejestrujące	1297
Rozdział 4	
Terminy przechowywania dokumentów	1338

DZIAŁ XII**Procedury szczególne** 1344

Rozdział 1	
Szczególne procedury dotyczące drobnych przedsiębiorców	1344
Rozdział 2	
Szczególne procedury dotyczące rolników ryczałtowych.....	1381
Rozdział 3	
Szczególne procedury przy świadczeniu usług turystyki	1407
Rozdział 4	
Szczególne procedury w zakresie dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków	1426

Rozdział 5	
Szczególne procedury dotyczące złota inwestycyjnego	1446
Rozdział 6	
System zwrotu podatku podróżnym	1448
Rozdział 7	
Procedury szczególne dotyczące podmiotów zagranicznych świadczących na terytorium Wspólnoty usługi elektroniczne osobom niepodlegającym opodatkowaniu	1464
Rozdział 8	
Wewnątrzwspólnotowe transakcje trójstronne – procedura uproszczona	1467
 DZIAŁ XIII	
Zmiany w przepisach obowiązujących, przepisy przejściowe	
i końcowe	1475
Rozdział 1	
Zmiany w przepisach obowiązujących.....	1475
Rozdział 2	
Przepisy przejściowe i końcowe.....	1478
 ZAŁĄCZNIKI.....	
1525	
Szczegółowy spis treści	1553

Przedmowa

Grono młodych, ale już doświadczonych praktyków (sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, doradca podatkowy i aplikant radcowski) przygotowało przegląd interpretacji podatkowych dotyczących podatku od towarów i usług. Autorzy znani już są z wielu podobnych publikacji na temat danin publicznych, w tym między innymi dotyczących orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w Luksemburgu w zakresie podatku od wartości dodanej.

Interpretacje podatkowe stały się istotnym i często wykorzystywanym elementem praktyki podatkowej. Są one urzędową wykładnią prawa organów państwa o wszystkich cechach wykładni legalnej. Podatnicy prowadzący działalność gospodarczą są zobowiązani do dokonywania samoobliczenia podatku. Samoobliczenie podatku polega na tym, że na podstawie konkretnych ustaw podatnik zobowiązany jest, bez ingerencji organów podatkowych, obliczyć, zadeklarować i zapłacić należny podatek¹. Aby uniknąć negatywnych dla siebie konsekwencji, podatnik zabezpiecza się, stosując się do urzędowej interpretacji prawa podatkowego, a organom podatkowym nie wypada w praktyce zajmować odmiennego stanowiska. Jest to bardzo ważne w przypadku podatku od towarów i usług, który jest szczególnie trudnym w stosowaniu. Rodzaje i hierarchia wykładni prawa podatkowego po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej uległy znacznym zmianom. Coraz większą rolę odgrywa wykładnia systemowa i funkcjonalna, a ze względu na konieczność harmonizacji prawa w podatkach obrotowych obowiązkiem stało się dokonywanie wykładni prounijnej. Z tych względów śledzenie oficjalnej interpretacji dokonywanej przez organy podatkowe stanowi swoiste zabezpieczenie przy prowadzeniu i planowaniu działalności gospodarczej.

Autorzy wykonali benedyktyńską pracę, dokonując trafnego wyboru kluczowych wyjaśnień organów podatkowych i grupując je pod poszczególnymi przepisami ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Interpretacje podatkowe są przedstawione w sposób jasny i przejrzysty. Nie stanowią one prostego zbioru zacytowanych w całości stanowisk organów podatkowych, lecz ograniczają się do przytoczenia najważniejszej tezy. Poza tym każde przytoczenie stanowiska oznaczone jest na marginesie książki odpowiednim znakiem graficznym. Ponadto autorzy po omówieniu poszczególnych interpretacji wskazują na możliwość ich zastosowania do innych stanów faktycznych. Dużą zaletą książki jest umieszczenie tytułów i śródtytułów poszczególnych partii materiału. Taki układ tekstu pozwala na szybkie znalezienie odpowiedzi na nurtujący problem i zachęca każdego praktyka na co dzień dokonującego wykładni prawa podatkowego do sięgnięcia do tej publikacji.

Poza tym prawie do każdego przepisu umieszczono własny komentarz autorów, który sprawia, że omawiane uregulowania prawne stają się bardziej zrozumiałe dla każdego czytelnika.

Szczególne cenne są rozdziały książki dotyczące przedmiotu i podmiotu opodatkowania, podstawy opodatkowania oraz stawek i zwolnień podatkowych, które stanowią wytłumaczenie

¹ J. Brolik, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego*, Warszawa 2010, s. 9, 22.

skomplikowanej problematyki. Na uwagę zasługują również wyjaśnienia związane z przepisami dającymi podatnikowi prawo do odliczenia i zwrotu podatku od towarów i usług. Przy okazji lektury opracowania widać, jak w praktyce rozwiązywane są trudne i kontrowersyjne problemy wynikające ze stosowania przepisów podatkowych.

Publikacja stanowi cenny komentarz do ustawy o podatku od towarów i usług. Adresowana jest ona do szerokiego kręgu odbiorców: podatników podatku od wartości dodanej, profesjonalnych pełnomocników (doradców podatkowych, radców prawnych, adwokatów) oraz pracowników organów skarbowych, a także pracowników biur rachunkowych oraz studentów i naukowców interesujących się prawem podatkowym.

dr Artur Mudrecki
sędzia NSA
adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego
i Prawa Podatkowego Akademii Leona Koźmińskiego w Warszawie

Od Autorów

Instytucja interpretacji podatkowej na dobre zagościła w praktyce orzeczniczej organów podatkowych. Początkowo interpretacje takie wydawane były przez właściwe podatkowym sądom skarbowym. Od 1 lipca 2007 r., w celu zapewnienia jednolitości stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe i sądy kontroli skarbowej, a w szczególności dokonywania jednolitej wykładni tych przepisów, interpretacje indywidualne są wydawane przez ministra finansów (a w zasadzie przez upoważnione przez niego cztery ośrodki orzecznicze). Efektem powyższego jest ogromny dorobek orzecznictwa, którego poznanie bez wątpienia stwarza podatnikom poważne problemy. Oczywiście nie wynika to jedynie z ilości tychże interpretacji podatkowych, lecz także z trudności w ich odnalezieniu, albowiem interpretacji należy poszukiwać według określonych słów, tzw. kluczy. Ponadto nie wszystkie interpretacje podatkowe umieszczone w tej publikacji znajdują się na stronie internetowej Ministerstwa Finansów. Autorzy korzystali z wielu dostępnych im źródeł, mając nadzieję, że dzięki temu pokazany zostanie pełniejszy dorobek orzeczniczy organów podatkowych.

Wychodząc zatem naprzeciw oczekiwaniom podatników, autorzy niniejszej publikacji postanowili zebrać wydane w latach 2004–2010 wyjaśnienia i interpretacje dotyczące VAT. Objętość książki wymusiła pewien kompromis, wyrażający się w wyborze niektórych pojawiających się tendencji orzeczniczych w ww. zakresie i zaprezentowania ich w postaci większych lub mniejszych fragmentów, a jeśli było to możliwe – pogrupowania wg tematów (dla ułatwienia w korzystaniu z książki wyraźnie w tekście wyróżnionych). Ambicją autorów nie było przytoczenie wszystkich wydanych interpretacji podatkowych w zakresie VAT, choćby ze względu na ich ilość czy też powtarzalność, a jedynie wskazanie stanowisk organów w poszczególnych kwestiach. Przy niektórych interpretacjach Czytelnicy znajdą także informacje o wyrokach wydanych przez krajowe sądy administracyjne lub Trybunał Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich, szczególnie wówczas, gdy stanowisko prezentowane przez organ podatkowy jest zgoła odmienne od orzecznictwa sądowego.

Z uwagi na fakt, że organy podatkowe prowadzą postępowania, które mogą trwać przez kilka lat (aż do momentu przedawnienia zobowiązania podatkowego), publikacja zawiera również wyjaśnienia organów podatkowych, które wydawane były, począwszy od 2004 r. Autorzy mają bowiem nadzieję, że również i starsze interpretacje okażą się pomocne przy dokonywaniu wykładni poszczególnych przepisów w zakresie VAT. W sumie niniejsza publikacja zawiera ponad 2700 interpretacji podatkowych. Uwzględniając okoliczność, że przepisy w zakresie VAT były od momentu przystąpienia do Unii Europejskiej kilkakrotnie nowelizowane, pragniemy uczulić Czytelników, aby zwracali uwagę na datę wydanej interpretacji podatkowej, gdyż będzie ona dla nich jednocześnie wskazówką stanu prawnego, na tle którego dana interpretacja powstała.

Jednocześnie autorzy podkreślają, że stanowiska zawarte w ujętych w publikacji wyjaśnieniach i interpretacjach podatkowych nie stanowią poglądów tychże autorów, lecz organów podatkowych. Autorzy nie komentowali również wydawanych interpretacji; założeniem publikacji było bowiem przedstawienie stanowisk organów podatkowych, możliwe w jak najszerszym zakresie. Czytelnicy powinni mieć również na uwadze, że niektóre ze wskazanych poglądów zostały zakwestionowane przez sądy administracyjne. Jednak z uwagi na dynamikę zjawiska zaskarżania interpretacji podatkowych przez podatników, a także na brak możliwości zweryfikowania, które z ujętych interpretacji zostały uchylone przez sądy administracyjne, zdecydowano się jedynie w niektórych sprawach na przedstawienie wskazówek w tymże zakresie.

Mamy nadzieję, że niniejsza publikacja ułatwi codzienną praktykę w zakresie VAT nie tylko podatnikom, biurom rachunkowym czy też kancelariom podatkowym, lecz również organom podatkowym.

Dagmara Dominik
Małgorzata Militz
Marcin Bącal

Warszawa, czerwiec 2010 r.

Wykaz skrótów

dyrektywa 112	– dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, z późn. zm.)
dyrektywa 2006/79/WE	– dyrektywa Rady 2006/79/WE z dnia 5 października 2006 r. w sprawie zwolnienia od podatku przy przywozie z państw trzecich małych partii towarów o charakterze niehandlowym (wersja ujednolicona) (Dz. Urz. UE L 286 z 17.10. 2006, s. 15)
dyrektywa Rady 2009/132/WE	– dyrektywa Rady 2009/132/WE z dnia 19 października 2009 r. określająca zakres stosowania art. 143 lit. b) i c) dyrektywy 2006/112/WE w odniesieniu do zwolnienia z podatku od wartości dodanej przy ostatecznym imporcie niektórych towarów (wersja ujednolicona) (Dz. Urz. UE L 292 z 10.11.2009, s. 5)
k.c.	– ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.)
Nomenklatura Scalona (CN)	– nomenklatura towarowa wprowadzona rozporządzeniem Rady (EWG) nr 2658/87 w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz. U. WE L 256 z 07.09.1987, s. 1)
o.p.	– ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.)
PKOB	– Polska Klasyfikacja Obiektów Budowlanych wprowadzona rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB) (Dz. U. Nr 112, poz. 1316 z późn. zm.)
PKWiU z 1997 r.	– Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług wprowadzona rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 18 marca 1997 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz. U. Nr 42, poz. 264 z późn. zm.)
PKWiU z 2004 r.	– Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług wprowadzona rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 6 kwietnia 2004 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz. U. Nr 89, poz. 844 z późn. zm.)
PKWiU z 2008 r.	– Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług wprowadzona rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 29 października 2008 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz. U. Nr 207, poz. 1293 z późn. zm.)
pr. cel.	– ustawa z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne (Dz. U. Nr 68, poz. 622 z późn. zm.)

pr. pocz.	– ustawa z dnia 12 czerwca 2003 r. – Prawo pocztowe (tekst jedn. Dz. U. z 2008 r. Nr 189, poz. 1159 z późn. zm.)
Prz. Pod.	– Przegląd Podatkowy
r.s.w.n.p. z 2004 r.	– rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 97, poz. 970 z późn. zm.)
r.s.w.n.p. z 2008 r.	– rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 212, poz. 1336 z późn. zm.)
r.s.w.n.p. z 2009 r.	– rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2009 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 224, poz. 1799)
r.s.w.p.f.	– rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 14 lipca 2005 r. w sprawie wystawiania oraz przysyłania faktur w formie elektronicznej, a także przechowywania oraz udostępniania organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej tych faktur (Dz. U. Nr 133, poz. 1119)
r.s.z.p. z 2005 r.	– rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 maja 2005 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 95, poz. 798 z późn. zm.)
r.s.z.p. z 2008 r.	– rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 212, poz. 1337 z późn. zm.)
TFUE	– Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz. Urz. UE C 83 z 30.03.2010, s. 47)
TWE	– Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2 z późn. zm.)
u.p.d.o.f.	– ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.)
u.p.d.o.p.	– ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 z późn. zm.)
u.p.t.u.a.	– ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.)
u.s.m.	– ustawa z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych (tekst jedn. Dz. U. z 2003 r. Nr 119, poz. 1116 z późn. zm.)
ustawa o VAT	– ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.)
rozporządzenie nr 1192/2008	– rozporządzenie Komisji (WE) nr 1192/2008 z dnia 17 listopada 2008 r. zmieniające rozporządzenie (EWG) nr 2454/93 ustanawiające przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz. Urz. UE L 329 z 6.12.2008, s. 1)
rozporządzenie nr 553/2006	– rozporządzenie Komisji (WE) nr 553/2006 z dnia 23 marca 2006 r. nakładające tymczasowe cło antydumpingowe na przywóz niektórych rodzajów obuwia ze skórzanymi cholewkami pochodzących z Chińskiej Republiki Ludowej i Wietnamu (Dz. Urz. UE L 98 z 06.4.2006, s. 3)

rozporządzenie nr 2454/93	– rozporządzenie Komisji nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiające przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz. Urz. WE L 253 z 11.10.1993, s. 1; Dz. Urz. Urz. Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 6, s. 3, z późn. zm.)
rozporządzenie nr 2658/87	– rozporządzenie Rady (EWG) nr 2658/87 w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz. Urz. WE L 256 z 07.09.1987, s. 1)
rozporządzenie nr 1777/2005	– rozporządzenie Rady (WE) nr 1777/2005 z dnia 17 października 2005 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 77/388/EWG w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 288 z 29.10.2005, s. 1)
Szósta dyrektywa (VI dyrektywa)	– Szósta dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz. Urz. WE L 145 z 13.6.1977, s. 1; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23, z późn. zm.)

Ustawa

z dnia 11 marca 2004 r.

o podatku od towarów i usług

(Dz. U. Nr 54, poz. 535; zm.: Dz. U. z 2005 r. Nr 14, poz. 113, Nr 90, poz. 756, Nr 143, poz. 1199, Nr 179, poz. 1484; z 2006 r. Nr 143, poz. 1028 i 1029; z 2007 r. Nr 168, poz. 1187, Nr 192, poz. 1382; z 2008 r. Nr 74, poz. 444, Nr 130, poz. 826, Nr 141, poz. 888, Nr 209, poz. 1320; z 2009 r. Nr 3, poz. 11, Nr 116, poz. 979, Nr 195, poz. 1504, Nr 215, poz. 1666; z 2010 r. Nr 57, poz. 357, Nr 75, poz. 473)

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.**

1. UWAGI OGÓLNE

Podatek od towarów i usług (potocznie nazywany VAT) jest jednym z podatków pośrednich, podlegających ścisłej harmonizacji w państwach członkowskich Unii Europejskiej.

Konstrukcja tego podatku opiera się na opodatkowaniu wartości dodanej wytwarzanej przez jednostkę gospodarczą, przez naliczenie podatku według właściwej stawki od ceny dostarczanych towarów i usług i odliczenie podatku zawartego w cenie nabytych towarów i usług, niezbędnych do wytworzenia tej wartości dodanej.

Określenie zasadniczych cech podatku od wartości dodanej miało miejsce przede wszystkim w ramach art. 2 Pierwszej dyrektywy Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz. Urz. WE 71 z 14.04.1967, s. 1301). Z przepisu tego wynika, że założeniem wspólnego systemu VAT jest zastosowanie do towarów i usług, aż do etapu sprzedaży detalicznej, powszechnego podatku od konsumpcji, który jest dokładnie proporcjonalny do ceny towarów i usług, niezależnie od ilości transakcji mających miejsce w procesie produkcji i dystrybucji przed etapem, na którym następuje obciążenie tym podatkiem.

Wspólny system w zakresie podatków pośrednich został przewidziany w Traktacie ustanawiającym Wspólnotę Europejską (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2 z późn. zm.) – dalej: TWE. Przystąpienie z dniem 1 maja 2004 r. Polski do Unii Europejskiej oznacza przyjęcie całego dorobku prawnego Wspólnoty, w tym także w zakresie podatku VAT. Wskutek tego w zakresie podatku od towarów i usług, poza krajowymi aktami prawnymi dotyczącymi tego podatku, Polska jest zobowiązana stosować również przepisy prawa wspólnotowego w tym zakresie.

2. AKTY PRAWNE

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.), obowiązująca od dnia 1 maja 2004 r., jest podstawowym aktem dotyczącym tego podatku.

Szczegółowe regulacje znajdują się w przepisach wykonawczych do wskazanej ustawy. Najważniejszymi z nich są:

- 1) rozporządzenie z dnia 24 grudnia 2009 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 224, poz. 1799),
- 2) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 212, poz. 1337 z późn. zm.),
- 3) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie wykazu towarów do celów poboru podatku od towarów i usług w imporcie objętych stawką tego podatku w wysokości 3% (Dz. U. Nr 211, poz. 1334),
- 4) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 kwietnia 2004 r. w sprawie wzorów dokumentów związanych z rejestracją podatników w zakresie podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 55, poz. 539 z późn. zm.),
- 5) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 kwietnia 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. Nr 55, poz. 538 z późn. zm.),
- 6) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 kwietnia 2004 r. w sprawie potwierdzania zidentyfikowania określonego podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 58, poz. 559 z późn. zm.),
- 7) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 kwietnia 2004 r. w sprawie przedstawiciela podatkowego (Dz. U. Nr 66, poz. 609),
- 8) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 6 kwietnia 2004 r. w sprawie określenia podatników niemających obowiązku składania zgłoszenia rejestracyjnego (Dz. U. Nr 58, poz. 558 z późn. zm.),
- 9) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 kwietnia 2004 r. w sprawie przypadków, w których nie ma konieczności ustanawiania przedstawiciela podatkowego (Dz. U. Nr 66, poz. 608),
- 10) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie wzorów deklaracji podatkowych dla podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 211, poz. 1333 z późn. zm.),
- 11) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2009 r. w sprawie zwrotu podatku od towarów i usług niektórym podmiotom (Dz. U. Nr 224, poz. 1801),
- 12) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 kwietnia 2004 r. w sprawie trybu przyjmowania przez urzędy skarbowe kaucji gwarancyjnej składanej przez podmioty, których przedmiotem działalności będzie dokonywanie zwrotu podatku od towarów i usług podróżnym (Dz. U. Nr 76, poz. 714),
- 13) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 maja 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. Nr 193, poz. 1618),
- 14) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 14 lipca 2005 r. w sprawie wystawiania oraz przysyłania faktur w formie elektronicznej, a także przechowywania oraz udostępniania organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej tych faktur (Dz. U. Nr 133, poz. 1119),
- 15) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 grudnia 2008 r. w sprawie odliczania i zwrotu kwot wydatkowanych na zakup kas rejestrujących (Dz. U. Nr 228, poz. 1509),
- 16) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie kryteriów i warunków technicznych, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące oraz warunków ich stosowania (Dz. U. Nr 212, poz. 1338),

- 17) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2009 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. Nr 224, poz. 1797).

3. DOCHODY BUDŻETU PAŃSTWA

Zgodnie z art. 1 ust. 2 ustawy o VAT podatek od towarów i usług stanowi wyłącznie dochód budżetu państwa. Oznacza to, że wpływy z tego podatku nie stanowią bezpośrednio jakiegokolwiek części dochodów budżetów samorządowych (np. gmin), jak ma to miejsce w przypadku innych podatków (np. podatku dochodowego od osób fizycznych czy też prawnych).

Art. 2

Ilekoć w dalszych przepisach jest mowa o:

- 1) terytorium kraju – rozumie się przez to terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) państwie członkowskim – rozumie się przez to państwo członkowskie Wspólnoty Europejskiej;
- 3) terytorium Wspólnoty – rozumie się przez to terytoria państw członkowskich Wspólnoty 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 Wspólnoty 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,
 - departamenty zamorskie Republiki Francuskiej – 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 Wspólnoty Europejskiej;
- 4) terytorium państwa członkowskiego – rozumie się przez to terytorium państwa wchodzące w skład terytorium Wspólnoty;
- 5) terytorium państwa trzeciego – rozumie się przez to terytorium państwa niewchodzące w skład terytorium Wspólnoty;
- 6) towarach – rozumie się przez to rzeczy ruchome, jak również wszelkie postacie energii, budynki i budowle lub ich części, będące przedmiotem czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, które są wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, a także grunty;
- 7) imporcie towarów – rozumie się przez to przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju;
- 8) eksporcie towarów – rozumie się przez to potwierdzony przez urząd celny określony w przepisach celnych wywóz towarów z terytorium kraju poza terytorium Wspólnoty w wykonaniu czynności określonych w art. 7, jeżeli wywóz jest dokonany 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 dla celów wyposażenia lub zaopatrzenia łodzi rekreacyjnych oraz prywatnych statków powietrznych lub innych prywatnych środków transportu, w tym środków transportu, o których mowa w art. 16 rozporządzenia Rady (WE) nr 1777/2005 z dnia 17 października 2005 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 77/388/EWG w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 288 z 29.10.2005, str. 1), zwanego dalej „rozporządzeniem nr 1777/2005”;
- 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 wymienione w poz. 1–4, 9, 10 i 15–20 załącznika nr 1 do ustawy, napędzane silnikiem o pojemności skokowej większej niż 48 centymetrów sześciennych lub o mocy większej niż 7,2 kilowatów, jeżeli przejechały nie więcej niż 6 000 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 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) pojazdy wodne wymienione w poz. 5–8 załącznika nr 1 do ustawy, 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 pojazdu wodnego 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,
 - c) statki powietrzne wymienione w poz. 11–14 załącznika nr 1 do ustawy, o maksymalnej masie startowej większej niż 1.550 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 statków powietrznych, 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) urządzie skarbowym – rozumie się przez to urząd skarbowy, którym kieruje właściwy dla podatnika naczelnik urzędu skarbowego;

- 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;
- 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 grzybní, 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 02.01.13) oraz bambusa (PKWiU 02.01.42-00.11), 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, zarządzające funduszami inwestycyjnymi, będącego agentem, zleceniobiorcą lub inną osobą świadczącą usługi o podobnym charakterze, z wyjątkiem komisu – 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;
- 26) usługach elektronicznych – rozumie się przez to usługi, o których mowa w art. 11 rozporządzenia nr 1777/2005, z uwzględnieniem art. 12 tego rozporządzenia;
- 27) wyrobach akcyzowych – rozumie się przez to wyroby akcyzowe w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym, z wyłączeniem:
 - a) gazu w systemie gazowym,
 - b) energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym;
- 27a) systemie gazowym albo systemie elektroenergetycznym – rozumie się przez to system gazowy albo system elektroenergetyczny w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (Dz. U. z 2003 r. Nr 153, poz. 1504, 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:
 - a) 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,
 - b) 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 przecho-

- wywania 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 podatek zarejestrowany jako podatek 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;
- 28) Ordynacji podatkowej – rozumie się przez to ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926, z późn. zm.);
- 29) (uchylony).

Przepis art. 2 ustawy o VAT stanowi słowniczek pojęć występujących w tej ustawie. Należy podkreślić, że wskazane w tym przepisie definicje są legalnymi definicjami pojęć stosowanych na potrzeby podatku od towarów i usług. Oznacza to, że ilekroć w dalszych przepisach albo przepisach wykonawczych do ustawy o VAT używa się pojęć zdefiniowanych w art. 2 ustawy o VAT, należy je rozumieć w sposób wskazany w tym przepisie.

Należy też mieć na uwadze, że nie wszystkie pojęcia zostały zdefiniowane w słowniczku ustawy o VAT. Niektóre z nich, ze względu na obszerność (lub wielopoziomową konstrukcję), zostały zdefiniowane w dalszych przepisach ustawy o VAT, jak np. wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów, podatek.

Z uwagi na fakt, iż ustawodawca w przepisach ustawy odwołuje się do pojęć zdefiniowanych w art. 2, również organy podatkowe – w wydawanych przez siebie interpretacjach – w pierwszej kolejności wskazują na te pojęcia (definicje). Dlatego też, dla czytelności niniejszej publikacji, interpretacje organów w zakresie definicji zawartych w art. 2 ustawy o VAT zostały przytoczone przy poszczególnych przepisach ustawowych.

Art. 3

1. Właściwym dla podatnika organem podatkowym jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy ze względu na miejsce wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, z zastrzeżeniem ust. 2–5.

2. Jeżeli czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług są wykonywane na terenie objętym zakresem działania dwóch lub więcej urzędów skarbowych, właściwość miejscową ustala się dla:

- 1) osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej – ze względu na adres siedziby;
- 2) osób fizycznych – ze względu na miejsce zamieszkania.

3. W przypadku podatników:

- 1) o których mowa w art. 16 i w art. 17, niebędących podatnikami w rozumieniu art. 15, właściwym organem podatkowym jest:
 - a) dla osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej – naczelnik urzędu skarbowego właściwy ze względu na adres siedziby,

- b) dla osób fizycznych – naczelnik urzędu skarbowego właściwy ze względu na miejsce zamieszkania;
 - 2) nieposiadających stałego miejsca zamieszkania lub siedziby albo stałego miejsca prowadzenia działalności na terytorium kraju – właściwym organem podatkowym jest Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście.
- 3a. Przepisy ust. 1–3 nie naruszają przepisów ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urządach i izbach skarbowych (Dz. U. z 2004 r. Nr 121, poz. 1267 i Nr 273, poz. 2703).
4. Jeżeli nie można ustalić właściwości miejscowej w sposób określony w ust. 1–3a, właściwym organem podatkowym jest Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście.
5. Przepisy ust. 1–4 nie mają zastosowania w przypadkach, o których mowa w art. 33, 34, 37 ust. 1 i 3 oraz w art. 38.

1. UWAGI OGÓLNE

Przepis art. 3 ustawy o VAT w sposób wyczerpujący reguluje kwestie związane z określeniem właściwości miejscowej organów podatkowych na potrzeby podatku od towarów i usług.

2. ZASADA OGÓLNA

Organem podatkowym właściwym dla podatnika VAT jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy ze względu na miejsce wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Jeśli jednak czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług są wykonywane na terenie objętym zakresem działania dwóch lub więcej urzędów skarbowych, właściwość miejscową ustala się dla:

- 1) osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej – ze względu na adres siedziby;
- 2) osób fizycznych – ze względu na miejsce zamieszkania.

Na pytanie podatnika, czy w sytuacji gdy prowadzi on działalność gospodarczą na terytorium objętym właściwością jednego urzędu zaś **zamieszkuje na terytorium objętym drugiego urzędu**, Naczelnik Urzędu Skarbowego Warszawa-Wola w postanowieniu z dnia 27 lutego 2006 r., nr US40/VAT/349/2006/MJ, wyjaśnił, że „(...) właściwym dla Podatnika organem podatkowym z tytułu rozliczeń podatku od towarów i usług jest Naczelnik Urzędu Skarbowego Warszawa Wola. Z danych zawartych we wpisie do ewidencji działalności gospodarczej wynika bowiem, iż podatnik ma jedno miejsce prowadzenia działalności gospodarczej – na terenie działania Urzędu Skarbowego Warszawa Wola (...)”.

Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach), w interpretacji indywidualnej z dnia 15 kwietnia 2009 r., nr IBPP1/443-77/09/AW, na pytanie, czy **zmiana miejsca zamieszkania powoduje zmianę właściwości miejscowej** organu podatkowego, wyjaśnił, że „(...) zmiana miejsca zamieszkania lub zameldowania Wnioskodawcy (niezwiązana ze zmianą miejsca wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu, ani niepowodująca, że czynności te wykonywane będą na terenie objętym działaniem dwóch lub więcej urzędów skarbowych) nie spowodowała w przedmiotowej sprawie zmiany właściwości miejscowej naczelnika urzędu skarbowego w zakresie podatku od towarów i usług. Tym samym stanowisko Wnioskodawcy, że zmiana zameldowania nie będzie miała wpływu na właściwość miejscową naczelnika urzędu skarbowego w zakresie podatku od towarów i usług na-

leżało uznać za prawidłowe, jednak na podstawie innej argumentacji niż wskazana przez Wnioskodawcę (...)."

Zaś na pytanie podatnika, jaki organ podatkowy jest właściwy dla rozliczeń w zakresie VAT, w sytuacji gdy podatnik prowadzi **działalność gospodarczą w zakresie budowy obiektów mieszkalnych** w Zgierzu, usług budowlanych w Warszawie, Łodzi i Gdańsku, siedziba firmy mieści się w Łodzi, zaś stałym miejscem zamieszkania jest Zgierz, Naczelnik Urzędu Skarbowego w Zgierzu, w postanowieniu z dnia 27 października 2005 r., nr III/443-88/05, wyjaśnił, że „(...) organem właściwym dla Podatnika w zakresie rozliczeń podatku od towarów i usług jest Naczelnik Urzędu Skarbowego w Zgierzu (...)”.



3. PODATNICZY ZAGRANICZNI

W przypadku osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej lub osób fizycznych, którzy nie posiadają odpowiednio siedziby lub stałego miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, właściwym organem podatkowym jest Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Sródmiście.

W kwestii statusu prawno-podatkowego oddziału podmiotu zagranicznego, Minister Finansów, działając na podstawie art. 14 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.), w interpretacji indywidualnej w dniu 28 marca 2007 r., nr PT5-033-4/2006/IN/665, wyjaśnił, że: „(...) W przypadku, gdy przedsiębiorca zagraniczny wykonuje na terytorium Polski czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, to w zakresie w jakim te czynności wykonywane są na terytorium Polski (miejsce ich świadczenia jest na terytorium Polski) – staje się on podatnikiem podatku od towarów i usług w Polsce. Jeżeli zatem przedsiębiorca zagraniczny, np. spółka utworzy oddział zgodnie z przepisami ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 173, poz. 1807, z późn. zm.), za pośrednictwem którego będzie prowadzona na terytorium Polski działalność spółki, to będzie on w takim zakresie podatnikiem podatku od towarów i usług. Utworzenie na terytorium Polski przez przedsiębiorcę zagranicznego następnego oddziału lub rozpoczęcie wykonywania czynności bez pośrednictwa oddziału nie powoduje powstania na terytorium Polski nowego podatnika podatku od towarów i usług. Zmienia się jedynie zakres wykonywanych czynności i struktura organizacyjna tego podatnika. Nie ma zatem podstaw do odrębnej rejestracji dla podatku od towarów i usług. Sytuacja taka powoduje jedynie konieczność aktualizacji zgłoszeń identyfikacyjnych (NIP) i rejestracyjnych (VAT-R), w oparciu o nadany wcześniej numer identyfikacji podatkowej.



Analogiczna sytuacja wystąpi w przypadku, gdy przedsiębiorca zagraniczny nieposiadający na terytorium Polski siedziby, miejsca zamieszkania oraz stałego miejsca prowadzenia działalności, został zarejestrowany jako podatnik podatku od towarów i usług, a następnie utworzył oddział (oddziały), za pośrednictwem którego (których) będzie prowadził na terytorium Polski działalność spółki.

Właściwość miejscową organu podatkowego dla podatników nieposiadających na terytorium Polski siedziby, stałego miejsca zamieszkania ani stałego miejsca prowadzenia działalności ustala się zgodnie z art. 3 ust. 3 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług.

Natomiast jeżeli podatnik zagraniczny utworzył na terytorium Polski oddział (oddziały) lub posiada inne stałe miejsce prowadzenia działalności, właściwość miejscową dla takiego podatnika ustala się na ogólnych zasadach zgodnie z art. 3 ust. 1–2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

Należy przy tym mieć na uwadze, że powyższe przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie naruszają, zgodnie z art. 3 ust. 3a tej ustawy, przepisów ustawy o urządach i izbach skarbowych (...)."

4. PODATNICY SPORADYCZNI

Odmienne ustawodawca odniósł się do określenia właściwości miejscowej dla podatników nieprowadzących działalności gospodarczej, o której mowa w art. 15 ustawy o VAT, a będących podatnikami na podstawie art. 16 i 17 ustawy o VAT. W tych bowiem przypadkach właściwym organem podatkowym jest:

- 1) dla osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej – naczelnik urzędu skarbowego właściwy ze względu na adres siedziby,
- 2) dla osób fizycznych – naczelnik urzędu skarbowego właściwy ze względu na miejsce zamieszkania.

Przepis art. 3 ust. 3 ustawy o VAT będzie dotyczył m.in. osób fizycznych dokonujących wewnątrzwspólnotowego nabycia nowych środków transportu, osób fizycznych dokonujących importu towarów oraz wewnątrzwspólnotowej dostawy nowych środków transportu.

5. INNE PRZYPADKI

Jeśli nie można ustalić właściwości miejscowej zgodnie z przedstawionymi zasadami, organem właściwym jest Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście.

Art. 4

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

Przepis ten konstytuuje zasadę, że wszelkie ulgi i zwolnienia, które przysługują podatnikowi na podstawie innych ustaw, nie mogą mieć zastosowania do podatku od towarów i usług. Oznacza to, że nawet jeśli inne ustawy wprowadzają zwolnienia dla określonych czynności, np. w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (jako przykład można wskazać zwolnienie dochodów szkół w części przeznaczanej na cele szkoły), to na gruncie ustawy o VAT takie czynności podlegają opodatkowaniu. Wynika to z zasady powszechności opodatkowania VAT, która zakłada, że obrót każdym dobrem czy usługą musi podlegać opodatkowaniu VAT.

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;
- 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.

1. UWAGI OGÓLNE

W art. 5 ustawy o VAT ustawodawca wskazał zakres przedmiotowy opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Określenie listy zdarzeń podlegających opodatkowaniu VAT ma charakter *numerus clausus*. Lista zawarta w art. 5 ustawy (i jej uzupełnienie wskazane w art. 14) ma charakter wyczerpujący i zawiera określenie wszystkich czynności i zjawisk stanowiących przedmiot opodatkowania VAT. Oznacza to, że czynności niewymienione w tym przepisie nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Jak zauważył WSA w Warszawie (wyrok z dnia 1 kwietnia 2008 r., III SA/Wa 2166/07), „czynności faktyczne lub prawne, które w żaden sposób nie spełniają określonych w ustawie przesłanek niezbędnych dla przyjęcia, iż zrealizowana została dostawa towarów lub nastąpiło świadczenie usług, stanowią czynności neutralne dla podatku od towarów i usług”.



Czynności, których nie można uznać za dostawę towarów
(świadczenie usług)

Bez wątpienia czynnością niepodlegającą opodatkowaniu VAT jest **otrzymanie kary umownej**. Jak wynika z postanowienia Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w War-



szawie z dnia 2 stycznia 2008 r., nr 1471/VUR1/443-111/07/AS, „(...) opłaty za nielegalny pobór paliw gazowych zawierają w sobie element odszkodowawczy gdyż bez wątpienia zakład energetyczny w związku z kradzieżą ponosi szkodę, jak również sankcji, za czyn sprzeczny z prawem popełniony przez podmiot dokonujący nielegalnego poboru gazu – wysokość tych opłat ustalana jest bowiem jako wielokrotność normalnych opłat za dostawę paliwa gazowego. Analizując charakter prawny przedmiotowych opłat Wojewódzki Sąd Administracyjny oparł się również na linii orzeczniczej Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Sąd wskazał, iż w świetle orzecznictwa ETS, o dostawie towarów i usług za wynagrodzeniem można mówić jedynie w sytuacji, gdy istnieje ścisły związek pomiędzy wykonywanymi czynnościami i wysokością otrzymywanego wynagrodzenia oparty o relacje cywilnoprawne pomiędzy podmiotami i wynagrodzenie to może być wyrażone w pieniądzu. Związek, o którym mowa musi mieć charakter bezpośredni i na tyle wyraźny, aby można powiedzieć, że płatność następuje za to świadczenie.

W przedmiotowym stanie faktycznym odszkodowanie określone ryczałtowo nie wykazuje związku z ceną paliwa gazowego a w przypadku obciążeń o takim charakterze nie istnieje więc prawna między dostawcą a nabywcą.

W ocenie Sądu ustalony w rozpatrywanej sprawie stan faktyczny nie wyczerpuje znamion art. 5 ust. 1 ustawy o VAT. Biorąc pod uwagę wszystkie okoliczności dotyczące sposobu ustalania (ryczałt) opłat za nielegalny pobór paliwa gazowego oraz z uwagi na ich charakter prawny, Sąd uznał, iż przedmiotowych opłat nie można traktować jako wynagrodzenia należnego skarżącej Spółce za dostarczony towar w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy (...) o podatku od towarów i usług. Organy podatkowe wydały interpretację opartą głównie na treści (powyżej zacytowanego) art. 5 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 powołanej ustawy.

Sąd stwierdził, że pomimo, iż przepisy art. 5 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 ustawy o VAT mają niewątpliwie podstawowe znaczenie dla zakwalifikowania danej czynności jako podlegającej opodatkowaniu, to nie oznacza to, że na ich podstawie można jednoznacznie rozstrzygnąć, czy dana czynność podlega podatkowi od towarów i usług, czy też nie (...).

W interpretacji indywidualnej z dnia 28 lipca 2008 r., nr IBPP3/443-357/08/Bwo, Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach), na pytanie, czy kara umowna stanowi zapłatę za usługę, wyraził następujące stanowisko: „(...) Z opisanego we wniosku zdarzenia przyszłego wynika, że na mocy ustnej umowy Wnioskodawca ma prawo obciążyć karą umowną swojego zleceniodawcę w przypadku niedotrzymania warunków umowy. Kara umowna z tytułu anulowania zlecenia ma charakter sankcyjny. Ustalenie możliwości obciążenia Zleceniodawcy karą umowną w oparciu o art. 483 § 1 Kodeksu cywilnego gwarantuje Stronie uzyskanie w uproszczonym trybie zadośćuczynienia za szkodę oraz utracone korzyści związane z niewypełnieniem przez Zleceniodawcę warunków umowy. Zleceniodawca zlecił Wnioskodawcy wykonanie usługi transportowej na trasie Niemcy–Praszka. Po podstawieniu samochodu na załadunek, Zleceniodawca anulował zlecenie z powodu nieprzygotowania towaru do wysyłki. Nałożona w tej sytuacji kara umowna za anulowanie zlecenia wynikająca z umowy ustnej ma charakter sankcyjny wobec Zleceniodawcy i odszkodowawczy dla Wnioskodawcy za anulowanie zlecenia. W związku z powyższym należy stwierdzić, że otrzymana kara umowna, wynikająca z niewywiązania się z umowy, nie stanowi ekwiwalentu za usługę, gdyż usługa nie została wykonana. Kara umowna, którą Wnioskodawca obciążył Zleceniodawcę nie stanowi zapłaty za usługę, lecz pełni funkcję odszkodowawczą (sankcyjną) (...).

W przypadku **bezumownego korzystania z nieruchomości**, dla ustalenia, czy czynność ta podlega opodatkowaniu VAT, czy też nie, decydować będą w każdym przypadku konkretne okoliczności. W sytuacji, gdy osoba zajmująca lokal nie chce opuścić nieruchomości, a właściciel dążąc do tego, wytoczy przeciwko niej powództwo o wydanie rzeczy, zasadne jest przyjęcie, że pomiędzy właścicielem i korzystającym bezumownie z tej nieruchomości nie istnieje żaden jawny lub



dorozumiany stosunek prawny (umowa), w ramach którego spełnione są świadczenia wzajemne. Świadczenie podatnika, nieoparte na tytule prawnym wskazującym obowiązek świadczenia usług oraz wysokość wynagrodzenia, nie będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Odszkodowanie wypłacone w takich okolicznościach nie jest płatnością za świadczenie usługi, lecz rekompensatą za pozbawienie właściciela prawa do swobodnego dysponowania nieruchomością i wyniku z tego tytułu szkody. Stanowisko takie zajął m.in. Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy) w interpretacji indywidualnej z dnia 21 stycznia 2009 r., nr ITPP1/443-971b/08/MN, stwierdzając, że: „(...) Inaczej należy jednak oceniać sytuację, gdy osoba zajmująca lokal użytkuje go za zgodą właściciela (nawet dorozumianą), płacąc z tego tytułu określone kwoty. Reasumując należy stwierdzić, iż decydujące znaczenie dla opodatkowania lub nieopodatkowania bezumownego korzystania z lokalu po zakończeniu stosunku zobowiązaniowego mają okoliczności faktyczne. Generalnie sytuacja ta pozostaje poza opodatkowaniem podatkiem od towarów i usług. Jeżeli jednak okoliczności wskazują na dorozumiane, milczące przedłużenie umowy najmu (dzierżawy) – czynność ta podlega opodatkowaniu jako świadczenie usług (...)”.

Analogiczne stanowisko odnajdujemy w interpretacji indywidualnej Ministra Finansów (Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu) z dnia 6 marca 2009 r., nr ILPP1/443-1148/08-2/MT, w której stwierdzono, że „(...) bezumowna czynność, na którą nie została wyrażona zgoda (ani wyraźna, ani dorozumiana), nie stanowi czynności opodatkowanej podatkiem od towarów i usług, a żądanie z tego tytułu zapłaty nie stanowi należności za jej wykonanie (...)”. Na fakt skierowania stosownych pism do najemcy, stanowiących wyraz niewyrażenia zgody przez wynajmującego na dalsze korzystanie z lokalu zwrócił także uwagę Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach) w interpretacji indywidualnej z dnia 14 maja 2008 r., nr IBPP2/443-164/08/BW, podnosząc, że „(...) decydujące znaczenie dla opodatkowania lub nieopodatkowania bezumownego korzystania z lokalu po zakończeniu stosunku zobowiązaniowego mają okoliczności faktyczne. Generalnie sytuacja ta pozostaje poza opodatkowaniem podatkiem od towarów i usług. Jeżeli jednak okoliczności wskazują na dorozumiane, milczące przedłużenie umowy najmu (dzierżawy) – czynność ta podlega opodatkowaniu jako świadczenie usług. Należy zauważyć, iż ze stanu faktycznego opisanego we wniosku wynika że Wnioskodawca czyni starania o odzyskanie lokalu (wysyła do najemcy odpowiedniej treści pisma oraz podejmuje prawem przewidziane kroki sądowe). W tym stanie rzeczy, w ocenie tut. organu, w przedmiotowej sprawie mamy do czynienia z odszkodowaniem, które nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (...)”.

Stanowisko takie znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych. Wojewódzki Sąd Administracyjny, w wyroku z dnia 24 lipca 2007 r., I SA/Gd 71/07, LEX nr 279495, wyjaśnił, że: „(...) W omawianej sytuacji brak jest konsensusu stron co skutkuje brakiem zobowiązania po stronie Zarządu Nieruchomości Komunalnych Zakładu Budżetowego do wynajęcia lokalu. Właściciel lokalu wyraźnie i jednoznacznie wyraził swą wolę rozwiązania umowy i wystąpił z roszczeniem o zwrot zajmowanego lokalu. Tym samym stosunek najmu, jako skutecznie rozwiązany, ustał. Nie można zatem w takim wypadku mówić o świadczeniu usługi przez Zarząd Nieruchomości Komunalnych Zakład Budżetowy.

Wskazać też należy, że do przedłużenia umowy najmu nie wystarczy samo używanie rzeczy przez byłego najemcę, lecz niezbędne jest, by używanie to odbywało się za wyraźną lub chociażby dorozumianą zgodą wynajmującego.

W świetle powyższych ustaleń nie sposób podzielić stanowiska organu odwoławczego, który w stosunku prawnym łączącym strony w niniejszej sprawie doszukuje się elementów stosunku kontraktowego. Błędnie organ odwoławczy traktuje za dorozumianą zgodę właściciela lokalu jego zachowanie polegające «na powstrzymaniu się od dokonania czynności lub tolerowaniu czynności lub sytuacji nie wywiązania się przez stronę umowy z warunków wynikają-

cych z umowy» w zamian za zapłatę odpowiedniej kwoty tytułem odszkodowania, które organ uznaje wynagrodzenie (...)."

Można spotkać się również z odmiennymi stanowiskami. Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie) w interpretacji indywidualnej z dnia 13 listopada 2008 r., nr IPPP1-443-1494/08-4/JF, odnosząc się do okoliczności sprawy, uznał, że niepodjęcie wszystkich czynności mających na celu odzyskanie nieruchomości (a jedynie – jak miało miejsce w przedstawionym stanie faktycznym – wypowiedzenie umowy najmu i zagrożenie skierowania sprawy na drogę postępowania sądowego) ma ten skutek, że otrzymane od najemcy kwoty należy uznać za wynagrodzenie z tytułu świadczonej umowy najmu. „(...) Jakkolwiek w sprawie będącej przedmiotem wniosku występuje sytuacja, gdy pomiędzy stronami, tj. między właścicielem lokali a najemcami brak jest porozumienia wyrażającego wolę świadczenia usługi najmu, niemniej jednak Wnioskodawca po upływie terminu, na jaki umowy najmu zostały zawarte nie powziął wszystkich czynności mających na celu odzyskanie nieruchomości. Z przedstawionych we wniosku okoliczności faktycznych nie wynika, aby Wnioskodawca podjął stanowcze kroki (poza wypowiedzeniem umowy najmu i zagrożeniem skierowania sprawy na drogę postępowania sądowego) mające na celu odzyskanie lokalu i tym samym nie poczynił starań w celu wydania lokali. W tym stanie rzeczy, pomimo wygaśnięcia umowy najmu, stwierdzić należy, iż mamy do czynienia z «dorozumianym przedłużeniem umowy». W związku z faktem, iż pomimo wygaśnięcia umowy najemca nie opuszcza lokalu, a następnie obciążany jest fakturami w wysokości odpowiadającej kwocie w wysokości 200% czynszu dzierżawnego i ponoszonymi przez Agencję wydatkami na media, uznać należy, iż spełnione zostały przesłanki pozwalające potraktować otrzymane kwoty za opodatkowane podatkiem od towarów i usług wynagrodzenie z tytułu świadczonej usługi.

W konsekwencji otrzymywane przez Wnioskodawcę kwoty uznać należy za wynagrodzenie będące w istocie odpłatnością za świadczoną usługę, która to czynność jako wymieniona w art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług podlega opodatkowaniu tym podatkiem (...)."

Czynność żądania i otrzymania odszkodowania, nie tylko dotyczącego bezumownego korzystania z nieruchomości, zawsze należy rozpatrywać w kontekście określonego stanu faktycznego. Aby ustalić zasady opodatkowania danej czynności, dokonanej w zamian za odszkodowanie, niezbędne jest rozstrzygnięcie, czy te czynności skutkują uzyskaniem bezpośrednich korzyści przez wypłacającego (czy istnieje odbiorca usługi, czyli beneficjent danej czynności).

Stanowisko takie znajduje potwierdzenie w wydawanych przez organy podatkowe interpretacjach. Jako przykład może służyć wydana przez Ministra Finansów (Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach) interpretacja indywidualna z dnia 24 listopada 2008 r., nr IBPP2/443-772/08/JJ, w której na zadane pytanie w zakresie określenia, czy słusznie został naliczony VAT w fakturach dokumentujących wypłacone odszkodowanie w związku z rozwiązaniem „umowy o zarządzanie”, wyjaśniono, że: „(...) Zgodnie ze stanem faktycznym opisanym we wniosku Wnioskodawca nie uzyskuje żadnych bezpośrednich korzyści w związku z wypłaceniem odszkodowania, co oznacza, iż w przedmiotowym przypadku nie mamy do czynienia z odpłatnym świadczeniem usług. W przedmiotowej sprawie nie został zatem spełniony ostatni z wymienionych warunków, tzn. brak jest odbiorcy usługi, beneficjenta danej czynności. Odszkodowanie wypłacone na rzecz «Z» Spółka z o.o. przez Wnioskodawcę nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zaś «Z» Spółka z o.o. nie była zobowiązana do wystawienia z tego tytułu faktury VAT. Jednakże należy zauważyć, iż zgodnie z przepisem art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług w przypadku, gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty. «Z» Spółka z o.o. wystawiła fakturę, na której wykazała kwotę podatku należnego – jest więc, zgodnie z ww. przepisem, zobowiązana do zapłaty tego podatku.

W świetle powyższego stanu faktycznego i prawnego stwierdzić należy, iż odszkodowanie otrzymane z tytułu rozwiązania ww. umowy nie mieści się w katalogu czynności wymienionych art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług, a zatem nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT, a w konsekwencji powinno być dokumentowane dokumentem przewidzianym w przepisach ustawy o rachunkowości innym niż faktura VAT np. notą księgową (...).

Natomiast w interpretacji indywidualnej Ministra Finansów (Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu) z dnia 4 maja 2009 r., nr ILPP2/443-265/09-2/EWW, wypowiedziano się w kwestii opodatkowania VAT w sytuacji **odstąpienia od umowy**: „(...) Z opisu sprawy wynika, iż, Wnioskodawca zawarł z kontrahentem umowę, w której zobowiązał się do świadczenia usług z zakresie doradztwa w okresie od dnia 1 stycznia 2008 r. do dnia 31 grudnia 2010 r. W wyniku aneksu do ww. umowy, strony skróciły okres jej obowiązywania do dnia 30 czerwca 2009 r. Stosownie z zapisem w aneksie, kontrahent zobowiązany jest do zapłaty Wnioskodawcy odszkodowania za wcześniejsze rozwiązanie tej umowy. Zatem, w przedstawionej we wniosku sytuacji spełnione zostały niezbędne warunki, aby przedmiotową czynność uznać za świadczenie usługi w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. Zapłacona kwota stanowi bowiem wynagrodzenie za usługę polegającą na zaniechaniu wykonywania czynności doradczych przez Zainteresowanego i jest jej bezpośrednią konsekwencją. Wnioskodawca natomiast z tytułu zaniechania wykonywania usług we wskazanym w aneksie okresie, otrzymuje rzeczywiste wynagrodzenie, co czyni tą czynność odpłatną. W myśl powołanych przepisów i opisu sprawy stwierdzić należy, iż pomimo określenia przez Spółkę wypłaconych pieniędzy «odszkodowaniem», przedmiotową czynność należy uznać za odpłatne świadczenie usług. Wypłacone «odszkodowanie» stanowi bowiem w istocie wynagrodzenie za odstąpienie od realizacji umowy, a zatem podlega zatem opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (...).”

W kwestii zaś braku opodatkowania podatkiem od towarów i usług otrzymanych odszkodowań z tytułu niewykonania umowy wypowiedział się Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach) w interpretacji indywidualnej z dnia 29 stycznia 2008 r., nr IBPP2/443-256/07/Bwo, stwierdzając, że „(...) kara umowna (odszkodowanie) za niewywiązanie się z warunków umowy, pełniąc funkcję odszkodowawczą, nie stanowi zapłaty za towar, lecz stanowi rekompensatę za poniesione przez Wnioskodawcę ewentualne koszty (straty) i nie mieści się w katalogu czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, wymienionych w art. 5 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług (...).” Nie stanowi jakiegokolwiek świadczenia wzajemnego, a w konsekwencji nie podlega opodatkowaniu VAT czynność otrzymywania przez operatora od abonentów kwot z tytułu **zwrotu kosztów wezwań do zapłaty zaległych opłat**. Jak wyjaśnił Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie) w interpretacji indywidualnej z dnia 27 stycznia 2010 r., nr IPPP1-443-1317/09-2/PR, zgadzając się jednocześnie ze stanowiskiem przedstawionym przez Wnioskodawcę: „(...) Zwrot kosztów do zapłaty zaległych opłat, które uiszcza na rzecz Operatora Abonent, i które wynikają wyłącznie z nieterminowego wykonywania przez Abonenta zobowiązań wynikających z Umowy, nie są związane z jakimkolwiek świadczeniem wzajemnym i przez to nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT (...).” Podobnie się wypowiedział Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie) w interpretacji indywidualnej z dnia 30 marca 2009 r., nr IPPP2/443-80/09-2/AZ, pozytywnie się ustosunkowując do twierdzenia podatnika, który dowodził że: „(...) odsetki czy inne opłaty z tytułu nieterminowej zapłaty należności, będące karą umowną za nieterminowe wykonanie zobowiązania pieniężnego, nie stanowią wynagrodzenia za jakąkolwiek dostawę towarów lub świadczenie usług, podlegające opodatkowaniu VAT. Ze względu zatem na swój charakter zbliżony do kary umownej, wskazane przychody nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT (...).”

Na pytanie zaś podatnika, czy obciążenie adresata wezwania do zapłaty opłatą pocztową stanowi zwrot rzeczywiście poniesionych kosztów, a w związku z tym nie ma on obowiązku nali-



czenia podatku od pobieranych opłat Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy) w interpretacji indywidualnej z dnia 19 lutego 2010 r., nr ITPP1/443-1161/09/BS, wyjaśnił, że „(...) zobowiązanie do zwrotu kosztów ponoszonych przez Wnioskodawcę w związku z wezwaniami do uregulowania zaległości w opłatach nie dotyczy świadczenia mającego charakter usługi lecz jest świadczeniem pieniężnym mającym postać zwrotu kosztów. Pomiedzy Wnioskodawcą a członkami, właścicielami lokali niebędącymi członkami oraz kontrahentami zwracającymi ww. koszty nie istnieje świadczenie wzajemne, gdyż Wnioskodawca w zamian za wpłaconą kwotę stanowiącą zwrot kosztów nie wykonuje na rzecz wskazanych osób żadnego świadczenia.

W konsekwencji stwierdzić należy, iż zwrot kosztów poniesionych na zakup znaczków pocztowych (wysyłki poleconej, za zwrotnym potwierdzeniem odbioru) nie stanowi ani dostawy towarów w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy ani świadczenia usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy. A zatem zwrot kosztów nie stanowi czynności podlegającej opodatkowaniu, określonej w art. 5 ust. 1 ustawy, którą należałoby udokumentować fakturą VAT (...).”

2. ODPLATNA DOSTAWA TOWARÓW I ODPLATNE ŚWIADCZENIE USŁUG NA TERYTORIUM KRAJU

Pojęcie dostawy towarów zostało zdefiniowane przez ustawodawcę w art. 7 ustawy o VAT (szerzej – zob. art. 7 ustawy o VAT). Definicja towaru została określona w art. 2 pkt 6 i stanowi, że towarami są rzeczy ruchome, jak również wszelkie postacie energii, budynki i budowle lub ich części, będące przedmiotem czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, które są wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, a także grunty. Oznacza to, że tylko czynności mające za przedmiot towar mogą podlegać opodatkowaniu jako dostawa towarów. Świadczeniem usług jest zaś każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 ustawy o VAT.

2.1. Warunek odpłatności

Aby dana czynność (dostawa towaru lub świadczenie usług) podlegała opodatkowaniu, musi być dokonana na **terytorium kraju** (zasada terytorialności) oraz **odpłatnie**. O ile od zasady terytorialności nie mogą wystąpić jakiekolwiek odstępstwa, o tyle od zasady odpłatności ustawa o VAT przewiduje szereg wyjątków (np. darowizna towarów, przekazanie towarów na potrzeby osobiste podatnika, pracowników, nieodpłatne świadczenie usług na cele niezwiązane z prowadzonym przedsiębiorstwem). Jednak, co do zasady, istnienie odpłatności jest warunkiem opodatkowania dostawy towarów i świadczenia usług.

Przez odpłatność należy rozumieć prawo podmiotu świadczącego do żądania od nabywcy lub osoby trzeciej zapłaty ceny lub jej ekwiwalentu (np. w postaci świadczenia wzajemnego) z tytułu wykonania danego świadczenia¹. Odpłatność musi mieć bezpośredni i trwały związek z danym świadczeniem na rzecz danego podmiotu, wynikającym z wykonanej czynności podlegającej opodatkowaniu. Na konieczność wyraźnego określenia ceny (wynagrodzenia), jako elementu uznania danego świadczenia za odpłatne, wielokrotnie zwracał uwagę ETS (zob. wyroki ETS: z dnia 3 marca 1994 r., C-16/93, *R.J. Tolsma v. Inspecteur der Omzetbelasting*, LEX nr 83886, z dnia 1 kwietnia 1982 r., C-89/81, *Staatssecretaris van Financiën v. Hong-Kong Trade Development Council*, LEX nr 83875, oraz z dnia 8 marca 1988 r., C-102/86, *Apple and Pear Development Council v. Commissioners of Customs and Excise*, LEX nr 83880).

¹ Z. Modzelewski, G. Mularczyk, *Ustawa o VAT. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 88.

Odpłatność może przybierać różne formy, nie musi być koniecznie dokonana w pieniądzu. Stanowisko takie potwierdzają liczne interpretacje organów podatkowych. Naczelnik Urzędu Skarbowego Warszawa-Targówek w postanowieniu z dnia 18 lipca 2006 r., nr 1437/ZI/443/276/DJW/06, wyjaśnił: „(...) Z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, nie wynika wcale, że odpłatność za czynności dostawy towarów lub świadczenia usług musi mieć postać pieniężną. Odpłatność jako świadczenie wzajemne może również przybrać postać rzeczową – zapłatą może być inny towar lub usługa, albo mieszana – zapłata w części pieniężna a w części rzeczowa. Innymi słowy, dla uznania czynności za odpłatą, wystarczające jest, by istniała możliwość określenia ceny wyrażonej w pieniądzu w stosunku do świadczenia wzajemnego stanowiącego wynagrodzenie za tą czynność.



Przez umowę zamiany, zgodnie z art. 603 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 ze zm.), każda ze stron zobowiązuje się przenieść na drugą stronę własność rzeczy w zamian za zobowiązanie się do przeniesienia własności innej rzeczy. Zatem w przypadku zamiany obie strony przenoszą na siebie wzajemnie własność rzeczy, występując jednocześnie w charakterze dostawcy jak i nabywcy.

Zapis art. 604 ww. ustawy – Kodeks cywilny daje dyspozycję odpowiedniego stosowania do zamiany przepisów o sprzedaży.

Umowa zamiany jest umową wzajemną, bardzo zbliżoną do umowy sprzedaży. Różnica w stosunku do umowy sprzedaży polega na tym, że w miejsce świadczenia ceny pojawia się obowiązek drugiej strony przeniesienia własności rzeczy. Ze względu na wzajemny charakter umowy, wartość świadczonych rzeczy powinna być ekwiwalentna. Dopłata przez jedną ze stron do świadczenia, wynikająca z różnicy wartości rzeczy będącej przedmiotem zamiany nie zmienia charakteru umowy (chyba, że ze względu na jej wartość ma ona charakter ceny jak w umowie sprzedaży).

Jak wynika z powyższego realizowane w oparciu o umowę zamiany przeniesienie własności działki budowlanej stanowić będzie czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług jako odpłatna dostawa towarów (...).

W kwestii rozumienia pojęcia odpłatności wypowiedział się również Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach) w interpretacji indywidualnej z dnia 5 lutego 2009 r., nr IBPP3/443-786/08/IK, stwierdzając, że „(...) w świetle przedstawionego stanu faktycznego, należy stwierdzić, że opisane we wniosku przeniesienie własności rzeczy na rzecz Gminy w zamian za zaległości podatkowe z tytułu podatku od nieruchomości stanowi dostawę towarów w rozumieniu art. 7 ust. 1 ww. ustawy o VAT, podlegającą co do zasady opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 tejże ustawy.



Opodatkowaniu bowiem podlega odpłatna dostawa związana z przeniesieniem prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Przeniesienie następuje na podstawie umowy cywilnoprawnej i jest ono odpłatne. Odpłatnością w przedmiotowym przypadku jest kwota zaległości podatkowych, która zostanie skompensowana z wartością rzeczy (...).

2.2. Działanie w charakterze podatnika

Polska ustawa o VAT nie wskazuje wprost, że podlega opodatkowaniu tylko taka dostawa towarów (lub świadczenie usług), która jest dokonywana przez podmiot działający w charakterze podatnika, a co wprost wynika z przepisów wspólnotowych. Analiza przepisu art. 2 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, z późn. zm.) wskazuje, że w celu określenia generalnego zakresu opodatkowania podatkiem VAT **czynności muszą być dokonywane przez podmiot działający w charakterze podatnika**. Oznacza to, że nie każda czynność dokonana przez podmiot, który ma status podatnika VAT, będzie podlegała podatkowi VAT, nawet jeśli wykonywana jest za wynagrodzeniem. Każdorazowo należy bowiem dokonać oceny, czy

do dostawy towarów doszło w warunkach pozwalających na uznanie, że strona transakcji w odniesieniu do konkretnej transakcji działa jako podatnik².

Brak wyraźnego odwołania w polskich regulacjach do pojęcia podatnika jako podmiotu wykonującego czynność podlegającą opodatkowaniu VAT sprawia, że organy podatkowe próbują objąć opodatkowaniem również sytuacje, gdy podmiot, który wykonuje określoną czynność, w stosunku do tej czynności nie występuje w charakterze podatnika. Przykładem takiego stanowiska jest uznanie za czynność objętą zakresem ustawy o VAT świadczenie usług czy też **dokonywanie dostaw towarów, których zakup został sfinansowany z Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych**. W interpretacji indywidualnej udzielonej przez Ministra Finansów (Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach) z dnia 3 lutego 2009 r., nr IBPP1/443-1683/08/AL, na pytanie podatnika odnośnie do opodatkowania VAT świadczeń finansowanych z ZFŚS uznano, że w takim przypadku pracodawca w stosunku do tych czynności również jest podatnikiem VAT.

„(...) Ze stanu faktycznego przedstawionego we wniosku wynika, iż Wnioskodawca, będący czynnym zarejestrowanym podatnikiem podatku od towarów i usług w ramach Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych udziela pożyczek na cele mieszkaniowe swoim pracownikom i emerytom. Z tytułu udzielonych pożyczek Wnioskodawca pobiera odsetki w wysokości 4%. (...) Z sytuacji przedstawionej we wniosku wynika więc, że Wnioskodawca udziela na cele mieszkaniowe oprocentowanych pożyczek pieniężnych pracownikom oraz emerytom. Udzielanie przez Wnioskodawcę odpłatnych pożyczek wypełnia dyspozycję przepisu art. 5 ust. 1 pkt 1, w związku z art. 8 ust. 1 oraz art. 15 ust. 2 ustawy i podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na zasadach ogólnych, niezależnie od częstotliwości i celu ich udzielenia czy statusu nabywcy. Udzielanie bowiem pożyczek przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą, w związku z jej prowadzeniem, można identyfikować i zaliczać do zawodowej płaszczyzny jednostki, a więc uznać za rodzaj obowiązków w podatku od towarów i usług, nawet gdy te czynności nie znajdują się w jej zakresie przedmiotowym.

Wnioskodawca zaklasyfikował przedmiotową usługę udzielenia pożyczki, według Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług, do grupowania o symbolu 65.22.10 – usługi udzielania pożyczek świadczone poza systemem bankowym.

Wykaz usług zwolnionych od podatku zawarty został w załączniku nr 4 do ustawy o podatku od towarów i usług, w którym to, pod pozycją 3 wymieniono jako zwolnione – usługi pośrednictwa finansowego należące do Sekcji J grupowania PKWiU ex (65–67) z wyłączeniami tam wskazanymi.

Mając na uwadze powyższe należy uznać, iż przedmiotowa usługa udzielenia oprocentowanej pożyczki, czyli będąca usługą odpłatną, korzysta ze zwolnienia na podstawie przepisów art. 43 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług (...).

Analogiczny pogląd wyraził Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu) w interpretacji indywidualnej z dnia 3 lutego 2009 r., nr ILPP1/443-1041/08-4/MK, stwierdzając, że: „(...) Mając na względzie powołane w interpretacji indywidualnej przepisy oraz opisane zdarzenie przyszłe zawarte we wniosku wskazać należy, iż udzielanie przez Wnioskodawcę oprocentowanych pożyczek pochodzących z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych, podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na podstawie art. 8 ust. 1 cyt. ustawy i jednocześnie korzysta ze zwolnienia od przedmiotowego podatku stosownie do treści powołanego art. 43 ust. 1 pkt 1 w związku z poz. 3 załącznika nr 4 do ustawy o podatku od towarów i usług (...), a także Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie) w interpretacji indywidualnej z dnia 25 lutego 2009 r., nr IPPP1-443-2166/08-2/AK, stwierdzając, że: „(...) Na Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych składają się pieniądze pracowników, niemniej jednak pracodaw-

² VI Dyrektywa VAT. Komentarz do Dyrektyw Rady Unii Europejskiej dotyczących wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, red. K. Sachs, Warszawa 2003, s. 36.

ca obracający tymi pieniędzmi i pobierający odsetki od udzielanych pożyczek, staje się podmiotem świadczącym usługi udzielania pożyczek.

W świetle powyższego należy stwierdzić, iż udzielanie przez Zainteresowanego oprocentowanych pożyczek pieniężnych, wypełnia dyspozycję przepisu art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług i podlega opodatkowaniu tym podatkiem na zasadach ogólnych (...).

Odmienne stanowisko wyrażają sądy administracyjne, np. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 2 września 2008 r., I FSK 1076/07, M. Pod. 2008, nr 10, poz. 3, stwierdził, że: „(...) Biorąc zatem pod uwagę zakres przedmiotowy i podmiotowy opodatkowania podatkiem od towarów i usług oraz charakter ZFŚS uprawnioną jest teza, że podmiot zobowiązany do utworzenia i administrowania zakładowym funduszem socjalnym podejmuje działania techniczne o charakterze nieodpłatnym, które pozostają całkowicie poza prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą. Podmiot nie rozpoczyna i nie prowadzi działalności gospodarczej w celu dysponowania funduszem socjalnym i aby w jego ramach udzielać pracownikom pożyczek mieszkaniowych. Wykonuje te czynności tylko dlatego, że taki obowiązek nakłada na niego ustawa o Zakładowym Funduszu Świadczeń Socjalnych. W konsekwencji podmiot wykonując czynności związane z udzielaniem swoim pracownikom zwrotnych pożyczek na cele mieszkaniowe z Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych nie działa w charakterze podatnika podatku od towarów i usług w rozumieniu art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o VAT (...). Analogiczny pogląd wyrażany jest także w piśmiennictwie³, a także doktrynie⁴.

Na konieczność występowania w stosunku do danej czynności jako podatnik zwrócił uwagę Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach) w interpretacji indywidualnej z dnia 19 maja 2008 r., nr IBPP2/443-149/08/RSz, odpowiadając na pytanie podatnika, czy odpłatne zbycie akcji lub udziałów w innych spółkach stanowi sprzedaż towarów lub usług w rozumieniu art. 7 i 8 ustawy o VAT. Jak wyjaśniono w powołanym piśmie: „(...) Czynności są opodatkowane podatkiem od towarów i usług jedynie wówczas, gdy wykonywane są przez podatnika, w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy o VAT, działającego w takim charakterze w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o VAT, podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Definicja działalności gospodarczej zawarta w ust. 2 powołanego powyżej przepisu ma charakter podmiotowy, odnosi się bowiem do podmiotów prowadzących tę działalność. Działalność gospodarcza, w myśl ust. 2 tego artykułu, obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Tak więc, nie każda czynność dokonana przez podmiot, mający status podatnika będzie podlegać opodatkowaniu. Status bycia podatnikiem podatku VAT nie powoduje automatycznie rozciągnięcia skutków podatkowych na całą sferę aktywności danego podmiotu. Zatem za działalność rodzącą obowiązki w podatku VAT, należy uznać tylko tę działalność, którą można zidentyfikować i zaliczyć do zawodowej płaszczyzny jednostki.

³ M. Chomiuk, T. Pabiański, *Czynności finansowane z Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych w świetle przepisów o VAT*, Prz. Pod. 2005, nr 11, s. 7–16.

⁴ J. Zubrzycki, *Leksykon VAT 2009*, t. I, Wrocław 2009, s. 136.

Kwestia, czy za działalność gospodarczą można uznać za działalność polegającą na posiadaniu i sprzedaży własnych akcji oraz udziałów była przedmiotem orzecznictwa ETS. Posiłkując się tym orzecznictwem należy stwierdzić, że co do zasady powyższe czynności nie stanowią działalności gospodarczej, a zatem podmiot dokonujący tych czynności nie ma statusu podatnika, nawet jeżeli z tytułu innej działalności jest podatnikiem. Od tej zasady orzecznictwo ETS przewiduje pewne wyjątki, które pozwalają łączyć z faktem posiadania papierów wartościowych wykonywanie działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o VAT. Dotyczy to sytuacji gdy:

- posiadacz papierów wartościowych uczestniczy w zarządzaniu spółką, której akcje posiada,
- sprzedaż akcji, udziałów prowadzona jest w ramach działalności maklerskiej i brokerskiej,
- posiadanie udziałów jest bezpośrednim, stałym i koniecznym rozszerzeniem działalności gospodarczej.

Akcja jest to instrument finansowy (papier wartościowy) reprezentujący częściowy udział jego właściciela w kapitale spółki akcyjnej. Akcjonariusz, czyli właściciel akcji, ma ustalone prawa i obowiązki. Najważniejszym prawem akcjonariusza jest prawo do udziału w zyskach spółki.

Udział w spółce posiadającej osobowość prawną jest prawem majątkowym, które może być przedmiotem transakcji (prawo zbywalne), nie mieści się jednak ani w definicji towarów, ani usługi w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług.

Należy zauważyć, iż w sytuacji, gdy w zakresie prowadzonej przez podmiot działalności gospodarczej nie wchodzi obrót papierami wartościowymi to czynność samego nabycia/sprzedaży akcji czy udziałów innych spółek nie jest traktowana jako działalność gospodarcza w rozumieniu ustawy VAT. Są to czynności polegające na zarządzaniu własnym portfelem w celu maksymalizacji zwrotu z inwestycji. Nie można również samego nabycia czy sprzedaży udziałów finansowych w innych przedsiębiorstwach traktować jako wykorzystywanie majątku do uzyskiwania z niego dochodów w sposób częstotliwy.

Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, iż Wnioskodawca nabywa i zbywa (za pośrednictwem biura maklerskiego, a w niektórych przypadkach także bez tego pośrednictwa) na terenie kraju akcje i udziały w innych spółkach. W umowie Spółki oraz w Krajowym Rejestrze Sądowym jako jeden z rodzajów działalności wymienione jest pozostałe pośrednictwo finansowe, gdzie indziej niesklasyfikowane. Przedmiotowe transakcje nie były dokonywane w oparciu o zlecenie jakiegokolwiek podmiotu zewnętrznego, lecz tylko i wyłącznie w celu takiego lokowania środków, które daje optymalną stopę zwrotu w perspektywie krótko- oraz długofalowej oraz gwarantuje osiągnięcie innych celów związanych z alokacją majątku (w tym np. dywersyfikacja majątku i ryzyka). Wnioskodawca nie zarządza na zlecenie portfelem papierów wartościowych innego podmiotu.

Mając na uwadze powyższe należy uznać, iż, w sytuacji, gdy Wnioskodawca nie uczestniczy w zarządzaniu podmiotem którego akcje/udziały posiada oraz nie zachodzą przesłanki wyżej wymienione, to czynność samego nabycia/sprzedaży akcji czy udziałów w innych spółkach nie jest traktowana jako działalność gospodarcza w rozumieniu ustawy VAT, natomiast podmiot ten nie uzyskuje statusu podatnika w tym zakresie. Tym samym odpłatne zbycie akcji lub udziałów, w przedstawionym stanie faktycznym, nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (...).

3. EKSPORT TOWARÓW

Eksportem towarów w rozumieniu ustawy o VAT (art. 2 pkt 8) jest potwierdzony przez urząd celny określony w przepisach celnych wywóz towarów z terytorium kraju poza terytorium Wspólnoty w wykonaniu czynności określonych w art. 7 ustawy o VAT, jeżeli wywóz jest dokonany 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 dla celów wyposażenia lub zaopatrzenia łodzi rekreacyjnych oraz prywatnych statków powietrznych lub innych prywatnych środków transportu, w tym środków transportu, o których mowa w art. 16 rozporządzenia Rady (WE) nr 1777/2005 z dnia 17 października 2005 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 77/388/EWG w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 288 z 29.10.2005, s. 1).

Aby doszło więc do eksportu towarów, muszą zostać spełnione łącznie następujące przesłanki:

- 1) wywóz towaru musi być potwierdzony przez urząd celny określony w przepisach celnych,
- 2) wywóz musi nastąpić poza terytorium Wspólnoty (eksportem towarów jest także wywóz towarów na terytoria wyłączone z terytorium Wspólnoty),
- 3) wywóz musi nastąpić w wykonaniu czynności określonych w art. 7 ustawy o VAT, czyli czynności spełniających kryteria zaliczenia do pojęcia dostawy towarów, przy czym wywóz musi być dokonany przez dostawcę lub na jego rzecz (eksport bezpośredni) albo przez nabywcę lub na jego rzecz, jeśli nabywca ten ma siedzibę poza terytorium kraju (eksport pośredni).

Istotne jest, że **od dnia 1 grudnia 2008 r.** zmodyfikowano definicję eksportu towarów, zawartą w art. 2 pkt 8 ustawy o VAT, co spowodowało rozszerzenie zakresu czynności, które mogą być uznane za eksport towarów.

Pod pojęciem eksportu towarów należy obecnie rozumieć potwierdzony przez urząd celny wywóz towarów w wykonaniu czynności określonych w art. 7 ustawy o VAT, czyli zarówno odpłatnej dostawy towarów, jak i nieodpłatnej. Przed dniem 1 grudnia 2008 r. potwierdzony przez urząd celny wywóz towarów w oparciu o umowę użyczenia, umowę darowizny czy też nieodpłatne przekazanie kontrahentowi materiałów reklamowych nie były traktowane jako eksport towarów.

3.1. Warunki dla uznania transakcji za eksport towarów

Łączne spełnienie wymienionych przesłanek jest niezbędne, by uznać daną czynność za eksport towarów, co potwierdzają liczne interpretacje udzielane przez organy podatkowe. W postanowieniu wydanym przez Naczelnika Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie z dnia 13 września 2006 r., nr 1471/NTR1/443-236b/06/LS, stwierdzono, że: „(...) Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, że Strona dokonuje przemieszczenia należących do niej palet z terytorium Polski na terytorium krajów spoza Unii Europejskiej. W związku z powyższym Strona zwróciła się o potwierdzenie stanowiska, iż wywóz z terytorium kraju palet, który nie jest dokonywany w ramach czynności wymienionych w art. 7 ust. 1 pkt 1–4 ustawy o podatku od towarów i usług, nie stanowi eksportu towarów (...). Eksport towarów ma miejsce wówczas, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

- 1) wywóz następuje z terytorium kraju poza terytorium Wspólnoty,
- 2) jest potwierdzony przez właściwy urząd celny (tzw. wyjścia),
- 3) jest wynikiem dostawy towarów na terytorium kraju.

Ostatni z ww. warunków jest zaś spełniony, jeżeli wywóz towarów jest związany z przeniesieniem przez podatnika prawa do rozporządzenia nimi jak właściciel na inny podmiot. Zatem w przypadku gdy wywóz towarów nie następuje w wykonaniu ich dostawy, nie jest spełniona jedna z przesłanek i w rezultacie nie dochodzi do eksportu towarów w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług.



Oznacza to, iż wywóz palet, który jak pisze Strona we wniosku, nie jest dokonywany w wykonaniu czynności wymienionych w art. 7 ust. 1 pkt 1–4 ustawy, nie stanowi dla niej eksportu towarów (...)."



Analogicznie, w interpretacji indywidualnej z dnia 4 września 2008 r., nr IBPP2/443-520/09/BM/08, Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach), wypowiadając się o możliwości uznania za eksport towarów **wywozu towarów do magazynu konsygnacyjnego położonego na terytorium państwa trzeciego** stwierdził, że „(...) dla uznania czynności za eksport towarów w rozumieniu ustawy o VAT niewystarczające jest potwierdzenie wywozu towarów do państwa trzeciego, niezbędne jest równoczesne z wywozem, przeniesienie na nabywcę owych towarów prawa do rozporządzania nimi jak właściciel. Niezaistnienie jednej z przesłanek wymienionych w art. 8 pkt 8 o VAT tj. nieprzeniesienie na nabywcę prawa rozporządzania towarami jak właściciel, sprawia, iż czynność taka nie spełnia wymogów niezbędnych dla uznania jej za eksport towarów w rozumieniu przepisów ustawy o VAT. Tak więc przedmiotowy wywóz towarów do magazynów odbiorcy lub też wynajętych przez Wnioskodawcę, noszących cechy składu konsygnacyjnego, znajdujących się na terytorium państwa dostawy (USA, Meksyk), nie może być uznany za eksport towarów w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług. Równocześnie z wywozem towarów z terytorium kraju poza terytorium Wspólnoty nie nastąpi przeniesienie na nabywcę owych towarów, prawa do rozporządzania nimi jak właściciel. Towary te przewożone będą do magazynu odbiorcy lub dostawcy, gdzie są przechowywane do czasu kiedy nabywca pobierze je z magazynu. Przeniesienie własności (prawa rozporządzania towarami) nastąpi bowiem dopiero w momencie, gdy towar ten dostarczony będzie do magazynu odbiorcy lub też odebrany z magazynu dostawcy przez odbiorcę. Dopiero po przeniesieniu własności towarów tj. – po ich wydaniu nabywcy – sprzedawca wystawi fakturę dokumentującą sprzedaż. Wtedy nastąpi faktyczne, fizyczne i prawne przeniesienie własności tego towaru. Powyższe stanowi podstawę do uznania, iż takie działanie Wnioskodawcy nie można uznać za dostawę towarów w rozumieniu art. 7 ust. 1 pkt 1–4 ustawy o podatku VAT. W konsekwencji należy stwierdzić, iż opisanego we wniosku wywozu towarów z terytorium kraju poza terytorium Wspólnoty nie można uznać za eksport towarów, o którym mowa w art. 2 pkt 8 ustawy o VAT, co skutkuje brakiem prawa do rozliczenia przedmiotowej transakcji jako sprzedaży eksportowej opodatkowanej stawką 0% (...)."

3.2. Eksport bezpośredni i pośredni

Ustawodawca, definiując pojęcie eksportu towarów, dokonał rozróżnienia sytuacji, gdy towar będący przedmiotem wywozu jest wywożony przez dostawcę lub na jego rzecz i na niego są wystawiane dokumenty eksportowe (tzw. eksport bezpośredni), od sytuacji, gdy towar będący przedmiotem wywozu jest wywożony przez nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju lub na jego rzecz i na niego są wystawiane dokumenty eksportowe (tzw. eksport pośredni).



W interpretacji indywidualnej Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie) z dnia 7 marca 2008 r., nr IP-PP2-443-728/07-2/PS, odniósł się do następującego stanu faktycznego: podatnik zamierza eksportować do Rosji lub na Ukrainę uprzednio nabyte towary. Powyższe towary będą kupować podmioty niemające siedziby w Polsce ani na terenie Wspólnoty. Dostawa będzie się odbywała co do zasady na warunkach EXW według INCOTERMS, ale to podatnik będzie zgłaszał towar do odprawy i będzie widniał w dokumencie SAD jako eksporter. Podatnik miał wątpliwości, czy w opisanym stanie faktycznym występuje tzw. eksport pośredni czy też bezpośredni. Organ podatkowy, dzieląc pogląd Spółki, iż daną czynność należy zakwalifikować jako eksport bezpośredni, wyjaśnił, że „(...) czynność eksportu bezpośredniego ma miejsce w sytuacji, gdy polski podatnik podatku od towarów i usług (eksporter) dokonuje dostawy towarów na rzecz podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą na terytorium pań-

stwa trzeciego, i następnie polski eksporter wywozi niniejsze towary lub zleca ich wywóz poza terytorium Wspólnoty.

Natomiast czynność eksportu pośredniego wystąpi, gdy polski eksporter dokona dostawy towarów na rzecz podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą na terytorium państwa trzeciego, a towary te wywiezie lub zleci ich wywóz poza terytorium Wspólnoty kontrahent zagraniczny.

Tymczasem przepisy prawa celnego nie rozróżniają pojęć eksport bezpośredni i eksport pośredni. Stosownie do treści przepisu art. 788 rozporządzenia Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiającego przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz. Urz. WE L 253 z 11.10.1993, s. 1) za eksportera w rozumieniu art. 161 ust. 5 Kodeksu (WKC) uważa się osobę, na rzecz której dokonywane jest zgłoszenie i która w chwili jego przyjęcia jest właścicielem towarów lub posiada podobne prawo do dysponowania danymi towarami; jeżeli własność lub podobne prawo do dysponowania towarami posiada osoba mająca swoją siedzibę poza Wspólnotą na podstawie umowy, w oparciu o którą odbywa się wywóz, to za eksportera uważana jest strona umowy mająca swoją siedzibę we Wspólnocie.

Ponadto przepis art. 2 pkt 9 ustawy z dnia 16 kwietnia 2004 r. o administrowaniu obrotem towarowym z zagranicą (Dz. U. Nr 97, poz. 963) stanowi, że importерem lub eksporterem wspólnotowym jest osoba, która ma siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium Wspólnoty Europejskiej.

W związku z powyżej cytowanymi przepisami, eksporterem jest podmiot mający swoją siedzibę na terytorium państwa członkowskiego Wspólnoty Europejskiej.

Zgodnie z powyższym, w wywozowym zgłoszeniu celnym SAD w pozycji «Nadawca/Eksporter» winna zostać wpisana Spółka, a nie kontrahent zagraniczny (prowadzący działalność gospodarczą poza terytorium Wspólnoty).

Mając na uwadze powyższe ustalenia należy zauważyć, że dla określenia czy opisana we wniosku sprzedaż eksportowa będzie eksportem bezpośrednim czy pośrednim, analizie powinny zostać poddane pozostałe pozycje zgłoszenia celnego SAD oraz informacje zawarte w międzynarodowym samochodowym liście przewozowym (CMR). Podkreślenia wymaga fakt, iż z dokumentu przewozowego jednoznacznie będzie wynikać, że Spółka (dostawca towarów) będzie podmiotem zlecającym przewoźnikowi transport eksportowanych do kontrahenta zagranicznego towarów.

W konsekwencji, w opisanym we wniosku zdarzeniu przyszłym będziemy mieli do czynienia z tzw. eksportem bezpośrednim (...).

Dla uznania danej czynności za eksport towarów **nie ma również znaczenia status nadawcy** – może być nim zarówno podmiot prowadzący działalność gospodarczą, jak i osoba fizyczna. Potwierdzenie tego stanowiska odnajdujemy w postanowieniu Naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa-Bielany z dnia 30 września 2005 r., nr 1432/PP/P/440-174/14a/05/DZ. Z przedstawionego stanu faktycznego wynikało, że podatnik prowadzi działalność gospodarczą w formie wydawnictwa prasowego. Miesięcznik ten jest sprzedawany w całej Polsce przez dystrybutorów. Strona prowadzi również sprzedaż wysyłkową miesięcznika dla osób z całej Polski. Do sprzedaży tego miesięcznika Strona stosuje stawkę podatku VAT 7%. Podatnik planuje sprzedawać miesięcznik osobom spoza Unii Europejskiej w formie wysyłkowej przez Poczta Polską. Odbiorcami byłyby osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej. Podatnik twierdził, że wyżej opisaną sprzedaż może potraktować jako krajową i zastosować do niej stawkę 7% podatku. Organ podatkowy nie zgodził się ze stanowiskiem podatnika i wyjaśnił, że: „(...) Zgodnie z przepisem art. 5 ust. 1 ustawy o VAT opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zwanym dalej «podatkiem», podlega, m.in.: odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, oraz eksport towarów, który w myśl przepisu z art. 2 pkt 8 wyżej cytowanej usta-



wy, rozumie się jako potwierdzony przez urząd celny wyjścia wywóz towarów z terytorium kraju poza terytorium Wspólnoty w wykonaniu czynności określonych w art. 7 ust. 1 pkt 1–4 (...).

Jeżeli w wyniku dokonanej przez Stronę sprzedaży następuje wywóz towaru z terytorium kraju poza terytorium Wspólnoty, to czynność ta będzie powodować skutki przewidziane, nie dla sprzedaży w kraju, lecz dla eksportu towarów. W tym przypadku bez znaczenia pozostaje status nabywcy towaru.

Fakt, iż sprzedany towar opuszcza granice kraju (obszar Wspólnoty) powoduje, iż winny być zastosowane procedury przewidziane dla eksportu towarów – czyli czynności, o której mowa w art. 2 pkt 8 ustawy (...)."

Również jako eksport towarów należy potraktować wywóz towarów poza terytorium Wspólnoty w celu wniesienia tych towarów do spółki **jako aport (wkład niepieniężny)**. W postanowieniu z dnia 22 czerwca 2005 r., nr ZP-III-443/123-96/05, Naczelnik Kujawsko-Pomorskiego Urzędu Skarbowego na zadane pytanie, czy wywóz towarów poza terytorium Wspólnoty Europejskiej (na terytorium Rosji), potwierdzony przez urząd celny wyjścia w celu wniesienia ich jako aportu do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Rosji, jest eksportem w rozumieniu art. 2 pkt 8 ustawy o VAT, wyjaśnił, że: „(...) Wniesienie aportu do spółki rosyjskiej powoduje bez wątpienia przeniesienie własności, ponieważ aport staje się własnością spółki do której został wniesiony, a spółka rosyjska może nim swobodnie rozporządzać. Wniesienie aportu do spółki mającej siedzibę na terytorium Rosji będzie eksportem w rozumieniu przepisów ustawy o VAT, o ile wywóz towarów z terytorium kraju poza obszar Wspólnoty Europejskiej zostanie potwierdzony przez urząd celny określony w przepisach celnych (...)”.

Analogicznie w tej kwestii wypowiedział się Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie) w interpretacji indywidualnej z dnia 24 stycznia 2008 r., nr IPPP1-443-662/07-2/JB, stwierdzając, że: „(...) Czynność prawna ma charakter odpłatny, jeśli strona która dokonała przysporzenia, otrzymuje lub ma otrzymać w zamian korzyść majątkową, stanowiącą ekwiwalent tego przysporzenia. W przedmiotowej sprawie Spółka ma zamiar wnieść aportem środki trwałe do spółki zagranicznej w zamian za objęcie udziałów w tej spółce (...). Wniesienie aportu do spółki zagranicznej mającej siedzibę poza terytorium Wspólnoty będzie eksportem w rozumieniu przepisów ustawy o VAT opodatkowanym stawką podatku 0%, o ile wywóz tych towarów z terytorium kraju poza terytorium Wspólnoty Europejskiej zostanie potwierdzony przez urząd celny określony w przepisach celnych (...)”.

3.3. Wywóz towarów z terytorium kraju

By wystąpił eksport towarów z terytorium kraju, **procedura celna wywozu** musi rozpocząć się na terytorium kraju. Jak zauważył Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu) w interpretacji indywidualnej z dnia 22 kwietnia 2008 r., nr ILPP2/443-82/08-2/ISN: „(...) W przedmiotowej sprawie Zainteresowany dokonuje transakcji dostawy towarów z terytorium Polski na rzecz podmiotów z Rosji, przez terytorium Litwy. W ramach omawianej transakcji, Wnioskodawca nie dokonuje zgłoszenia celnego do procedury wywozu towarów w urzędzie celnym znajdującym się na terytorium Polski, lecz procedurę celną wywozu rozpoczyna i zamyka na Litwie. W związku z powyższym, Zainteresowany nie dysponuje dokumentem potwierdzającym wywóz towarów z terytorium Polski.

Zatem ww. transakcji nie można uznać za eksport towarów, gdyż wywóz towarów nie nastąpił z terytorium kraju bezpośrednio poza terytorium Wspólnoty, nie nastąpił w ramach jednej czynności (wywóz z Polski poza terytorium Wspólnoty przez terytoria innych państw członkowskich) i nie jest potwierdzony przez urząd celny określony w przepisach celnych zgodnie z art. 2 pkt 8 ustawy. Wnioskodawca nie dysponuje dokumentem celnym potwierdzającym rozpoczęcie procedury wywozu towarów z terytorium kraju. Przemieszczenie towarów z tery-

torium kraju na terytorium innego państwa członkowskiego stanowi co do zasady transakcję wewnątrzwspólnotową (bądź czynność tzw. sprzedaży wysyłkowej) (...).

Analogicznie wypowiedział się Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu) w interpretacji indywidualnej z dnia 18 marca 2009 r., nr ILPP2/443/W-24/09-2/SJ: „(...) Przemieszczenie z Polski na terytorium innego państwa członkowskiego towarów, które mają być przedmiotem eksportu przez tego podatnika w sytuacji, gdy wywóz jest potwierdzany przez urząd celny na terytorium innego niż Polska kraju członkowskiego tylko wówczas jest uznawany za eksport w rozumieniu art. 2 pkt 8 ustawy o VAT, jeżeli podatnik posiada dokument celny potwierdzający rozpoczęcie procedury wywozu na terytorium Polski. Zatem w przypadku braku powyższego dokumentu celnego, przemieszczenie towarów, o którym mowa w art. 13 ust. 3 ustawy o VAT, uznaje się za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów. Przy czym zauważyć należy, iż zarówno eksport towarów jak i wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów objęte są 0% stawką podatku VAT (przy zachowaniu odpowiednich warunków), co w efekcie powoduje, że towary te są opodatkowane w państwie ich konsumpcji (przeznaczenia) (...)”.



3.4. Wywóz towarów z terytorium innego państwa członkowskiego

Spore wątpliwości co do uznania za czynność eksportu towarów występują w sytuacji, gdy wywiezienie towarów poza terytorium Wspólnoty następuje z terytorium kraju innego niż Polska. W zasadzie stanowisko organów podatkowych w tej kwestii jest jednolite, o czym mogą świadczyć wydawane przez te organy interpretacje. Naczelnik Lubuskiego Urzędu Skarbowego w postanowieniu z dnia 7 lipca 2006 r., nr I-2/443/59/06/KW, na pytanie Spółki, która podpisała kontrakt z firmą niemiecką na wykonanie na terytorium Niemiec koparki przez firmę niemiecką, zlecając jednocześnie niemieckiemu wykonawcy oraz niemieckiemu spedytorowi wysłanie koparki z portu Hamburg do nabywcy z kraju Afryki, czy taką czynność należy zakwalifikować jako eksport towarów, wyjaśnił, że: „(...) Zgodnie z art. 2 ust. 8 ww. ustawy przez eksport towarów rozumie się potwierdzony przez urząd celny określony w przepisach celnych wywóz towarów z terytorium kraju poza terytorium Wspólnoty w wykonaniu czynności określonych w art. 7 ust. 1 pkt 1–4, jeżeli wywóz dokonywany jest przez: 1) dostawcę lub na jego rzecz, lub 2) nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju, lub na jego rzecz. Z powyższego wynika, iż transakcja sprzedaży koparki z terenu Niemiec do Afryki nie jest eksportem w rozumieniu art. 2 ust. 8, gdyż wywóz przedmiotowej koparki nie następuje z terytorium kraju. Tak więc powyższa transakcja nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, gdyż w opisanym przypadku nie mamy do czynienia z żadnym rodzajem czynności wymienionych w art. 5 ust. 1 (...)”.



Podobnie wypowiedział się Naczelnik Wielkopolskiego Urzędu Skarbowego w Poznaniu, w postanowieniu z dnia 13 kwietnia 2005 r., nr ZP/443-33/05. Jak wynikało ze stanu faktycznego, Spółka nabywała towary handlowe w jednym z krajów UE, a następnie odsprzedawała je nabywcy z kraju nienależącego do UE, przy czym towar ten był bezpośrednio wysyłany od sprzedawcy do ostatecznego nabywcy (czyli nie z terytorium Polski). Organ podatkowy wyjaśnił, że: „(...) W przedmiotowej sytuacji nie zachodzi wywóz towarów z terytorium kraju poza terytorium Wspólnoty, gdyż są one wysyłane do nabywcy z kraju trzeciego z innego państwa członkowskiego, czyli bezpośrednio od kontrahenta u którego wcześniej Podatnik dokonał nabycia towarów będących przedmiotem opisywanej transakcji. Powyższy towar nie wchodzi zatem na terytorium Polski w chwili nabycia go od kontrahenta z kraju UE i nie jest z niego wywożony w momencie dostawy na rzecz kontrahenta z kraju trzeciego.



Wobec powyższego należy stwierdzić, iż wskazana przez Wnioskującą transakcja nie mieści się w katalogu czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług, wymienionych w cytowanych przepisach art. 5 przywoływanej ustawy podatkowej, a zatem nie występuje obowiązek opodatkowania w/w czynności na terytorium kraju (...)”.



Warto przytoczyć także stanowisko Ministra Finansów (Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie) wyrażone w interpretacji indywidualnej z dnia 12 marca 2008 r., nr 1401/PH-II/4407/14-57/07/DB/PV-II. Organ podatkowy wyjaśnił, że: „(...) w sytuacji, gdy S. zakupi towar od kontrahenta z Niemiec, a następnie dokona sprzedaży tego towaru na rzecz odbiorcy z Ukrainy, przy czym towar zostanie przetransportowany z terytorium Niemiec na terytorium Ukrainy, to transakcja ta nie stanowi eksportu w rozumieniu przepisów ustawy o VAT, gdyż nie zostanie spełniony jeden z podstawowych warunków jakim jest wywóz towaru z terytorium Polski (...)”.



Warto wspomnieć, że wątpliwości co do uznania takiej transakcji jako eksport towarów pojawiły się w zasadzie dopiero po wyroku WSA w Warszawie z dnia 14 listopada 2007 r., III SA/WA 923/07, w którym stwierdzono, że „(...) przepis art. 2 pkt 8 ustawy o VAT, który leży u podstaw stanowiska organów podatkowych, jest niezgodny z zasadami i normami prawa wspólnotowego zawartymi w VI Dyrektywie, a w szczególności w art. 15 tej Dyrektywy (...) art. 2 pkt 8 ustawy o VAT nadaje inne niż VI Dyrektywa znaczenie pojęciu eksport towarów, zawężając eksport do wywozu towarów z terytorium kraju poza terytorium Wspólnoty, podczas, gdy przepisy VI Dyrektywy eksport towarów traktują jako wywóz towarów poza terytorium Wspólnoty. Oznacza to, że ww. przepis prawa krajowego jest niezgodny z prawem Wspólnotowym i z tego względu Sąd odmawia jego zastosowania (...)”. Wyrok ten został jednak uchylony przez NSA (wyrok NSA z dnia 8 maja 2009 r., I FSK 265/08, LEX nr 519491).

4. IMPORT TOWARÓW

Kolejną czynnością podlegającą opodatkowaniu VAT jest import towarów. Importem towarów, zgodnie z art. 2 pkt 7 ustawy o VAT, jest przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego. Mając na uwadze definicję terytorium państwa trzeciego, zawartą w art. 2 pkt 5 ustawy, import towarów należy zdefiniować jako przywóz towarów na terytorium kraju z terytorium niewchodzącego w skład terytorium Wspólnoty.

Warunki uznania za import przywozu towarów

Dla zaistnienia importu towarów istotny jest ich faktyczny przywóz na terytorium kraju z terytorium państwa trzeciego. Nieistotny jest natomiast charakter przedmiotowy czynności, w następstwie których dochodzi do przemieszczenia towarów z jednego terytorium na drugie (czy nabywca nabywa prawo do rozporządzenia towarem jak właściciel, czy też nie). Import może mieć więc miejsce zarówno w następstwie kupna towarów, jak i umowy darowizny, przesunięcia magazynowego majątku importera, realizacji wniesienia aportu (wkładu niepieniężnego) do spółki.

Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega import towarów bez względu na to, czy dokonywany jest przez właściciela, czy też nie (np. leasingobiorcę, najemcę), jak również, czy czynność, w wyniku której następuje import towarów, jest odpłatna czy też nie. Również status prawnopodatkowy osoby (podmiotu) dokonującej importu jest nieistotny – może to być zarówno podmiot prowadzący działalność gospodarczą, jak i osoba fizyczna. Wynika to z faktu, iż **opodatkowana jest czynność faktyczna, jaką jest przywóz towarów**. Nie będzie podlegał opodatkowaniu VAT import wartości niematerialnych.



Jak wyjaśnił Naczelnik Urzędu Skarbowego w Nowym Targu w postanowieniu z dnia 22 czerwca 2006 r., nr PP/443-23/Int-31/06: „(...) Według przedstawionego stanu faktycznego Spółka dokonała zakupu towaru od dostawcy wewnątrzunijnego, co zostało potwierdzone fakturą z dnia 24 lutego 2006 r. W miesiącu lutym 2006 r. Spółka zapłaciła za towar dostawcy unijnemu. Natomiast towar otrzymała w dniu 15 marca 2006 r. bezpośrednio z kraju trzeciego razem z dokumentem celnym SAD (...). W oparciu o art. 9 ust. 1 ustawy o VAT «przez wewnątrzwspólnotowe

nabycie towarów, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 4, rozumie się nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu przez dokonującego dostawy, nabywcę towarów lub na ich rzecz». Natomiast importem towarów – zgodnie z brzmieniem art. 2 ust. 7 powołanej ustawy jest: «przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju». Odnosząc wyżej cytowane przepisy do przedstawionego stanu faktycznego, Naczelnik Urzędu Skarbowego w Nowym Targu stwierdza, iż przedmiotowa transakcja spełnia definicję importu, ponieważ przywóz towarów nastąpił z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju. Tym samym opisana transakcja, będąca importem towarów, nie może być jednocześnie wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów.

Spółka dopełniając formalności związanych z uregulowaniem należności celnych stała się podatnikiem, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 1 ustawy. Zgodnie z tym przepisem «podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, na których ciąży obowiązek uiszczenia cła, również w przypadku, gdy na podstawie przepisów celnych importowany towar jest zwolniony od cła albo cło na towar zostało zawieszone, w części lub w całości, albo zastosowano preferencyjną, obniżoną lub zerową stawkę celną» (...).

Analogicznie wypowiedział się Naczelnik Urzędu Skarbowego Warszawa-Bielany w postanowieniu z dnia 15 maja 2006 r., nr 1432/PP/P/440-113/14a/06/DB, stwierdzając, że: „(...) W sytuacji, gdy towar został dostarczony Podatnikowi na terytorium kraju, bezpośrednio od producenta z Korei (kraju trzeciego), a Podatnik dokonał uiszczenia wymaganych należności celnych oraz podatkowych uzyskując dokument odprawy celnej SAD – to transakcja taka będzie importem towarów. Fakt, iż firma brytyjska wystawiła fakturę – nie czyni z tej transakcji nabycia wewnątrzwspólnotowego.

Import towarów jest czynnością faktycznego ich przywozu, niezależnie od istnienia tytułu prawnego (...).

Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu) w interpretacji indywidualnej z dnia 28 lipca 2008 r., nr ILPP2/443-567/08-2/MN, stwierdził, że: „(...) Przez terytorium państwa trzeciego należy rozumieć terytorium nie wchodzące w skład Wspólnoty (art. 2 pkt 5 ustawy), natomiast przez terytorium kraju należy rozumieć terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (art. 2 pkt 1 ustawy). Takie zdefiniowanie importu towarów kładzie nacisk przede wszystkim na czynność faktyczną, czyli przywóz towaru. Dla zaistnienia importu nie ma znaczenia cel przywozu, stosunek prawny, w ramach którego dokonano przywozu. Jeśli towar został faktycznie przywieziony z kraju trzeciego na terytorium Polski, to miał miejsce import. W sytuacji, gdy towar został dostarczony Wnioskodawcy na terytorium kraju, bezpośrednio z kraju trzeciego, tj. w tym przypadku z Chin, a Zainteresowany dokonał uiszczenia wymaganych należności celnych oraz podatkowych uzyskując dokument odprawy celnej SAD – to transakcja taka będzie importem towarów. Fakt, iż firma włoska wystawiła fakturę nie czyni z tej transakcji nabycia wewnątrzwspólnotowego. Import towarów jest bowiem czynnością faktycznego ich przywozu, niezależnie od istnienia tytułu prawnego. Zatem opisana sytuacja odpowiada ustawowym warunkom importu towarów (...).

5. ZACHOWANIE FORM I WARUNKÓW OKREŚLONYCH PRZEPISAMI PRAWA

Opodatkowanie podatkiem od towarów i usług czynności wymienionych w art. 5 ust. 1 ustawy o VAT ma miejsce bez względu na fakt, czy podatnik posiada stosowne uprawnienia (koncesje, zezwolenie) do wykonywania tych czynności, wynikające z innych przepisów, czy też nie. Podlega bowiem opodatkowaniu także czynność, w stosunku do której – na podstawie

odrębnych przepisów – nie zachowano właściwej formy prawnej. Nawet jeśli przepisy prawa cywilnego przewidują bezwzględną nieważność czynności prawnej ze względu na niezachowanie określonej formy dokonania tej czynności, to na gruncie ustawy o VAT, jeśli rzeczywiście doszło do wydania towaru (wykonania usługi), fakt ten pozostaje bez znaczenia. Oznacza to, że np. czynności nieważne na gruncie prawa cywilnego z powodu niezachowania wymaganej formy, będą podlegać opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Jako przykład należy wskazać transakcję sprzedaży nieruchomości bez zachowania formy aktu notarialnego albo sprzedaż alkoholu bez posiadanego zezwolenia (wydawanego przez wójta, burmistrza, prezydenta miasta na podstawie przepisów ustawy z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi, tekst jedn.: Dz. U. z 2007 r. Nr 70, poz. 473 z późn. zm.). Jeśli doszło do wykonania czynności (dostawy towaru, świadczenia usługi), pomimo niezachowania wymaganej formy bądź nieposiadania właściwego zezwolenia na prowadzenie określonego rodzaju działalności, to na gruncie ustawy o VAT dochodzi jednak do wykonania czynności podlegającej opodatkowaniu. Stanowisko takie wynika z orzecznictwa ETS. Osłą stanowiska zajmowanego przez ETS jest konieczność zapewnienia, aby takie same czynności wykonywane zgodnie z prawem jak i bez spełnienia prawem wymaganych warunków były traktowane w tożsamy sposób⁵.

Jak wynika z postanowienia Naczelnika Urzędu Skarbowego w Kętrzynie z dnia 22 maja 2006 r., US.X/443-38/06: „(...) Wycofanie majątku Spółki w formie transakcji sprzedaży – zawartej pomiędzy spółką cywilną a jej udziałowcem – stanowi dostawę towarów według art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy (...) o podatku od towarów i usług (...). Przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel – art. 7, ust. 1 ww. ustawy. Należy zatem wnioskować, że istotnym jest tutaj tzw. «władztwo ekonomiczne» a nie prawo własności, które według prawa cywilnego – w przypadku sprzedaży nieruchomości – winno być potwierdzone aktem notarialnym. Określenia w zakresie przedmiotu opodatkowania zawarte w art. 5–8 ustawy wskazują, że w obecnym stanie prawnym czynności na gruncie podatku VAT zostały oderwane od ważności i skuteczności tych czynności na gruncie prawa cywilnego. Tym samym czynność nieważna wobec prawa cywilnego może być uznana za wykonaną skutecznie w świetle ustawy o podatku od towarów i usług.

W związku z powyższym należy uznać, że opisana wyżej transakcja jest możliwa na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług (...).”

7. ZAPRZESTANIE DZIAŁALNOŚCI

Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają towary własnej produkcji oraz towary, które po nabyciu nie były przedmiotem dostawy i w stosunku do których przysługiwało prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony. Unormowanie to dotyczy przypadku, gdy podatnik będący osobą fizyczną zaprzestał (w tej formie organizacyjno-prawnej) wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu, a jednocześnie był zobowiązany, na podstawie odrębnych przepisów, do zawiadomienia właściwego organu o zaprzestaniu wykonywania działalności gospodarczej jak również rozwiązania spółki cywilnej lub handlowej niemającej osobowości prawnej.

Wyjaśnienia dotyczące opodatkowania towarów pozostałych po likwidacji działalności gospodarczej zostały wskazane przy art. 14 ustawy o VAT.

⁵ Zob. T. Michalik, *VAT. Rok 2008. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 86.

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).**

1. ZBYCIE PRZEDSIĘBIORSTWA LUB ZORGANIZOWANEJ CZĘŚCI PRZEDSIĘBIORSTWA

Stosownie do postanowień art. 6 pkt 1 ustawy o VAT, przepisów ustawy o VAT nie stosuje się do transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Pojęcie „transakcja zbycia” należy rozumieć w sposób zbliżony do terminu „dostawa towarów”, co oznacza, że zbycie obejmuje wszelkie czynności, w ramach których następuje przeniesienie prawa do rozporządzania przedmiotem jak właściciel, np. sprzedaż, zamianę, darowiznę, przeniesienie własności w formie wkładu niepieniężnego (aportu).

W ustawie o VAT nie zawarto definicji legalnej przedsiębiorstwa, a jedynie – od dnia 1 grudnia 2008 r. – definicję „zorganizowanej części przedsiębiorstwa” (art. 2 pkt 27e ustawy o VAT). Dlatego też w doktrynie prawa podatkowego oraz w orzecznictwie sądów administracyjnych⁶ powszechnie przyjmuje się, iż nazwę „przedsiębiorstwo” użytą w ustawie o VAT należy tłumaczyć przy zastosowaniu zewnętrznej wykładni systemowej przepisów prawnych i rozumieć ją zgodnie z brzmieniem użytym przez ustawodawcę w art. 55¹ ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.). Definicja legalna przedsiębiorstwa zawarta w k.c. ujmuje je w sposób przedmiotowy, poprzez przykładowe wykazanie składników niezbędnych do prowadzenia działalności gospodarczej. Zgodnie z definicją legalną tam zawartą przedsiębiorstwo to zorganizowany zespół składników materialnych i niematerialnych przeznaczonych do prowadzenia działalności gospodarczej, obejmujących m.in. nie tylko własność nieruchomości lub ruchomości, w tym urządzeń, materiałów, towarów, ale i prawa wynikające z umów najmu i dzierżawy nieruchomości lub ruchomości.

Ze względu na szczególnie charakter przepisu art. 6 pkt 1 ustawy o VAT winien on być interpretowany ściśle, co oznacza, że ma on zastosowanie wyłącznie do transakcji zbycia przedsiębiorstwa w rozumieniu przepisów k.c. (a zatem wszelkich czynności, w ramach których następuje przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel) lub zorganizowanej jego części, zdefiniowanej w art. 2 pkt 27e ustawy o VAT.

Oznacza to, że zorganizowana część przedsiębiorstwa musi stanowić zespół składników materialnych i niematerialnych (w tym zobowiązań). Kolejnym warunkiem jest wydzielenie tego zespołu w istniejącym przedsiębiorstwie. Wydzielenie to ma zachodzić na trzech płaszczyznach: organizacyjnej, finansowej i funkcjonalnej (przeznaczenie do realizacji określonych zadań gospodarczych).

Potwierdzenie zaprezentowanego stanowiska odnajdujemy w wydawanych przez organy podatkowe interpretacjach indywidualnych, jak np. w interpretacji indywidualnej Ministra Finansów (Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach) z dnia 20 marca 2008 r., nr IBPP2/443-103/08/Jci. Wyjaśniono w niej, że: „(...) Zgodnie z art. 55² Kodeksu cywilnego 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 zdarzają się sytuacje, w których niektóre elementy przedsiębiorstwa podlegają wyłączeniu z transakcji sprzedaży. Jednak nawet w takim przypadku, składniki materialne i niematerialne wchodzące w skład przedsiębiorstwa powinny pozostawać ze sobą

⁶ Zob. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 9 października 2008 r., I SA/Po 638/08, LEX nr 505764.

we wzajemnych relacjach w taki sposób, by można było o nich mówić jako o zespole, a nie tylko zbiorze pewnych elementów. Decydujące zatem jest to, aby w zbywanym przedsiębiorstwie zachowane zostały funkcjonalne związki pomiędzy poszczególnymi składnikami w sposób umożliwiający kontynuowanie określonej działalności gospodarczej. Wyłączenie więc ze zbycia istotnych elementów przedsiębiorstwa, powoduje, że mamy do czynienia ze sprzedażą sumy składników majątkowych, a nie ze sprzedażą przedsiębiorstwa. Jeśli natomiast wyłączone ze zbycia składniki przedsiębiorstwa nie mają istotnego znaczenia dla funkcjonowania przedsiębiorstwa jako takiego, wówczas czynność taka na gruncie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług uznana będzie za sprzedaż przedsiębiorstwa, chociaż nie obejmuje ona wszystkich jego składników.

O tym, czy nastąpiło zbycie przedsiębiorstwa, decydują każdorazowo okoliczności faktyczne związane z konkretną transakcją. Podatnik obowiązany jest do prawidłowego określenia przedmiotu opodatkowania, co wiąże się z koniecznością prawidłowego zdefiniowania dokonywanej czynności.

Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, iż Wnioskodawca zamierza kupić firmę «X» (działalność gospodarcza prowadzona przez osobę fizyczną). W skład sprzedawanego przedsiębiorstwa wejdą środki trwałe, pracownicy oraz wszelkie umowy ważne z punktu widzenia prowadzonej działalności, w tym m.in. pełna baza kontrahentów. Podatnik we wniosku wskazał także, że w przedmiotowej transakcji nastąpi sprzedaż wszystkich istotnych składników materialnych i niematerialnych, po dokonaniu której firma «X» nie będzie w stanie kontynuować działalności gospodarczej i jej właściciel dokona likwidacji przedsiębiorstwa.

Wobec powyższego stwierdzić należy, że jeśli warunki wynikające z przepisu art. 55¹ i art. 55² ustawy Kodeks cywilny zostaną spełnione, zamierzona przez firmę «X» czynność będzie nosiła znamiona zbycia przedsiębiorstwa, do której zastosowanie będzie miał przepis art. 6 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, zgodnie z którym przepisów ustawy nie stosuje się do transakcji zbycia przedsiębiorstwa (...).

Również w interpretacji indywidualnej Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach) z dnia 31 października 2008 r., nr IBPP3/443-551/08/KO, odnosząc się do przedstawionego stanu faktycznego, zwrócił uwagę na **przedmiotowe ujęcie pojęcia „przedsiębiorstwo”**, stwierdzając, że: „(...) Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) wynika, że działalność produkcyjna Wnioskodawcy jest na etapie likwidacji. W związku z tym Wnioskodawca będzie sprzedawał środki trwałe, które nie stanowią, co do zasady kompletnych linii technologicznych, a jedynie ich części składowe. W konsekwencji, nabywcy będą dokonywać adaptacji poszczególnych środków trwałych zakupionych od Wnioskodawcy do posiadanych już linii produkcyjnych lub też uzupełniać zakupione środki trwałe nowymi urządzeniami, tworząc tym samym zupełnie nowe linie technologiczne. Sprzedaż składników majątkowych będzie rozłożona w czasie i dokonywana według indywidualnych potrzeb nabywców. Spółka na dzień dokonania pierwszej transakcji nie wie, które z posiadanych przez nią składników majątkowych staną się w przyszłości przedmiotem sprzedaży. Pomimo planowanej całkowitej likwidacji działalności produkcyjnej w EA, spółka jako osoba prawna nie zostanie w chwili obecnej postawiona w stan likwidacji, a jedynie zmniejszony zostanie zakres jej rzeczywistej działalności. W chwili obecnej jest ona przekształcana w podmiot o charakterze usługowym – tj. pracownicy działu finansowo-księgowego EA świadczą usługi księgowe dla pozostałych podmiotów należących do Grupy Eaton, działających na terytorium Polski. Wszelkie należności i zobowiązania wynikające z dotychczas prowadzonej działalności gospodarczej przez EA pozostaną jako składniki odpowiednio aktywów i pasywów tej Spółki.

Przedmiotem transakcji zbycia nie będą prawa i obowiązki wynikające z umów podpisanych przez EA z jej kontrahentami. Dotychczasowi odbiorcy/kontrahenci zawrą nowe umowy głównie z EAS. Umowy podpisane przez EA w zakresie dzierżawy/wynajmu hal produkcyjnych



i magazynowych, zostaną przez Spółkę rozwiązane, a hale zostaną zwrócone wdzierżawiającemu/wynajmującemu. W związku z powyższym w przedstawionym stanie faktycznym (zdarzeniu przyszłym) nie będziemy mieli do czynienia ze sprzedażą przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55¹ Kodeksu cywilnego, lecz transakcja ta będzie ciągiem dostaw towarów wchodzących do masy majątkowej składającej się na tzw. zorganizowaną część przedsiębiorstwa. Sprzedaż części składników majątkowych wchodzących w skład zorganizowanej części przedsiębiorstwa stanowiących towary w rozumieniu art. 2 pkt 6 ww. ustawy będzie stanowić dostawę towarów, o której mowa w art. 7 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług. Zatem poszczególne składniki majątkowe podlegać będą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług jako dostawa towarów (...).

Do dnia 30 listopada 2008 r., w przypadku gdy przedmiotem transakcji zbycia był zakład (oddział) przedsiębiorstwa samodzielnie sporządzający bilans, taka czynność nie podlegała regulacjom ustawy o VAT. Od dnia 1 grudnia 2008 r. zrezygnowano z warunku „samodzielnego sporządzania bilansu przez ten oddział”, w związku z czym w każdym przypadku gdy następuje zbycie **zorganizowanej części przedsiębiorstwa** (bez względu na to, czy sporządzany jest bilans, czy też nie), czynność taka jest czynnością niepodlegającą VAT. Potwierdzenie tego stanowiska znajdujemy w wydawanych przez organy podatkowe interpretacjach. Przykładem może być wydana przez Ministra Finansów (Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy) interpretacja indywidualna z dnia 2 lutego 2009 r., nr ITPP2/443-1006/08/AW, w której szczegółowo wyjaśniono, że: „(...) Ze względu na szczególny charakter przepisu art. 6 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług, winien on być interpretowany ściśle, co oznacza, że ma on zastosowanie wyłącznie w przypadku zbycia (a zatem wszelkich czynności, w ramach których następuje przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel) przedsiębiorstwa (w rozumieniu Kodeksu cywilnego) lub zorganizowanej jego części, zdefiniowanej w art. 2 pkt 27e ustawy. Ww. przepis stanowi, że pod pojęciem zorganizowanej części przedsiębiorstwa rozumie się 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.

Podstawowym wymogiem jest więc to, aby zorganizowana część przedsiębiorstwa stanowiła zespół składników materialnych i niematerialnych (w tym zobowiązań). Kolejnym warunkiem jest wydzielenie tego zespołu w istniejącym przedsiębiorstwie. Wydzielenie to ma zachodzić na trzech płaszczyznach: organizacyjnej, finansowej i funkcjonalnej (przeznaczenie do realizacji określonych zadań gospodarczych).

Wyodrębnienie organizacyjne oznacza, że zorganizowana część przedsiębiorstwa ma swoje miejsce w strukturze organizacyjnej podatnika jako dział, wydział, oddział itp. Przy czym w doktrynie zwraca się uwagę, że organizacyjne wyodrębnienie powinno być dokonane na bazie statutu, regulaminu lub innego aktu o podobnym charakterze.

Wyodrębnienie finansowe nie oznacza samodzielności finansowej, ale sytuację, w której poprzez odpowiednią ewidencję zdarzeń gospodarczych możliwe jest przyporządkowanie przychodów i kosztów oraz należności i zobowiązań do zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Ponadto wymagane jest, aby zorganizowana część przedsiębiorstwa mogła stanowić potencjalnie, niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące zadania gospodarcze, których realizacji służy w istniejącym przedsiębiorstwie. Powyższe oznacza, że przez zorganizowaną część przedsiębiorstwa można rozumieć wyłącznie tę część przedsiębiorstwa, która jest przede wszystkim wyodrębniona organizacyjnie, ale także posiada wewnętrzną samodzielność finansową.

Zatem, aby w rozumieniu przepisów podatkowych, określony zespół składników majątkowych mógł zostać zakwalifikowany jako zorganizowana część przedsiębiorstwa, nie jest wystarczające jakiegokolwiek zorganizowanie masy majątkowej, ale musi się ona odznaczać pełną odrębnością niezbędną do samodzielnego funkcjonowania w obrocie gospodarczym.

Zorganizowaną część przedsiębiorstwa tworzą więc składniki, będące we wzajemnych relacjach, takich by można było mówić o nich jako o zespole, a nie o zbiorze przypadkowych elementów, których jedyną cechą wspólną jest własność jednego podmiotu gospodarczego.

Oznacza to, że zorganizowana część przedsiębiorstwa nie jest sumą poszczególnych składników, przy pomocy których będzie można prowadzić odrębny zakład, lecz zorganizowanym zespołem tych składników, przy czym punktem odniesienia jest tutaj rola, jaką składniki majątkowe odgrywają w funkcjonowaniu przedsiębiorstwa (na ile stanowią w nim wyodrębnioną organizacyjnie i funkcjonalnie całość).

Na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług mamy więc do czynienia ze zorganizowaną częścią przedsiębiorstwa, jeżeli spełnione są łącznie następujące przesłanki:

1. istnieje zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązań,
2. zespół ten jest organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie,
3. składniki te przeznaczone są do realizacji określonych zadań gospodarczych,
4. zespół tych składników mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące ww. zadania gospodarcze.

Z treści złożonego wniosku o udzielenie interpretacji wynika, iż w skład zbywanej części przedsiębiorstwa wejść wszystkie elementy związane ze świadczeniem usług telekomunikacyjnych w technologii VoIP, tj. infrastruktura techniczna, wartości niematerialne i prawne, umowy o świadczenie usług. Wnioskodawca podkreśla, że ta część przedsiębiorstwa jest wyodrębniona organizacyjnie i finansowo z pozostałej działalności, można do niej przypisać przychody i koszty oraz należności i zobowiązania. Ponadto powołana spółka będzie się zajmować wyłącznie ww. usługami telekomunikacyjnymi w technologii VoIP (...).

Analogicznie wypowiedział się Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie) w interpretacji indywidualnej z dnia 5 maja 2008 r., nr IPPP1/443-300/09-2/AW. Na pytanie podatnika, czy **Oddział stanowi zorganizowaną część przedsiębiorstwa (ZCP)** w rozumieniu art. 2 pkt 27e ustawy o VAT i w związku z tym przeniesienie Oddziału na rzecz Nabywcy aportem nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT, organ podzielił pogląd Wnioskodawcy, który podnosił, że „(...) ZCP 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» (art. 2 pkt 27e ustawy o VAT). Mając na względzie tożsamość definicji ZCP w art. 4a pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (updop) oraz w ustawie o VAT, Spółka stoi na stanowisku że uznanie Oddziału za ZCP na gruncie updop powinno oznaczać *de facto* uznanie go za ZCP również na gruncie ustawy o VAT. Jak wskazał Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w piśmie z 19 lutego 2009 r., sygn. IPPB5/423-96/08-4/MB: «Pojęcie zorganizowanej części przedsiębiorstwa zostało zdefiniowane dla potrzeb ustawy o VAT identycznie, jak w ustawie o CIT. Oczywiście jest przy tym, że w ramach jednolitego systemu prawa nie można przypisywać tej samej definicji dwóch odmiennych zakresów znaczeniowych». ZCP tego względu zasadne jest dokonanie interpretacji definicji ZCP w oparciu o dotychczasową praktykę wypracowaną na gruncie updop. Zdaniem Spółki należy uznać, że Oddział stanowi ZCP z następujących względów.

- a. Oddział posiada zespół składników materialnych i niematerialnych. Oddział funkcjonuje w oparciu o wyodrębnione składniki materialne (biuro, sprzęt komputerowy, wyposażenie biura), a także składniki niematerialne (w tym znaki towarowe oraz wiedzę i doświadczenie pracowników alokowanych do Oddziału).
- b. Oddział został wyodrębniony organizacyjnie w istniejącym przedsiębiorstwie (tj. wyodrębniony w strukturze Spółki).

Dotychczasowe interpretacje wskazują, że wystarczające jest nawet nieformalne wyodrębnienie danego zespołu składników w formę działu/oddziału (wystarczająca jest faktyczna odrębność w strukturze wewnętrznej przedsiębiorstwa, a nie wyodrębnienie formalne w postaci utworzenia oddziału spółki w rozumieniu kodeksu spółek handlowych). Stanowisko takie zaprezentował przykładowo S. Krempa, *Sprzedaż przedsiębiorstwa i jego zorganizowanej – podatki dochodowe*, C.H. Beck 2007, str. 59). Podobnie J. Marciniuk (red.), *Podatek dochodowy od osób prawnych*. 2006, Warszawa 2006, str. 73).

Jak wskazał z kolei Naczelnik II Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie (postanowienie z 27 stycznia 2005 r., sygn. US72/ROP1/423-863/IW/04) «wyodrębnienie to powinno nastąpić na podstawie statutu, regulaminu, zarządzenia lub innego aktu o podobnym charakterze, ale może mieć także charakter faktyczny. Wyodrębnienie organizacyjne oznacza, że zorganizowana część przedsiębiorstwa ma swoje miejsce w strukturze organizacyjnej podatnika jako dział, wydział, oddział itd.» (podobnie Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w piśmie z 19 lutego 2009 r., sygn. IPPB5/423-96/08-4/MB).

Oddział Spółki został wyodrębniony zarówno faktycznie jak i formalnie. Oddział został powołany na podstawie uchwały podjętej przez odpowiedni organ Spółki i został zarejestrowany w KRS. Oddział posiada własne biuro odrębne od biura Spółki. Oddział posiada także swój regulamin oraz wyznaczoną osobę kierującą jego działaniami (na stanowisku dyrektora Oddziału). Do Oddziału został alokowany zespół pracowników, wykonujących przypisane Oddziałowi zadania. Ponadto, Oddział posiada swój wyodrębniony rachunek bankowy, za pomocą którego rozlicza on swoje zobowiązania i wierzytelności.

c. Oddział został wyodrębniony finansowo.

«Wyodrębnienie finansowe najlepiej realizowane jest w przypadku zakładu lub oddziału osoby prawnej. Nie oznacza ono samodzielności finansowej, ale sytuację, w której poprzez odpowiednią ewidencję zdarzeń gospodarczych możliwe jest przyporządkowanie przychodów i kosztów oraz należności i zobowiązań do zorganizowanej części przedsiębiorstwa» (Pierwszy Mazowiecki Urząd Skarbowy w Warszawie w interpretacji z 25 września 2007 r., 1471/DPR1/423-109/07/MK).

Oddział prowadzi odrębne rozliczenia księgowe w taki sposób, że możliwe jest zidentyfikowanie przychodów, kosztów oraz aktywów i pasywów Oddziału. Również rachunkowość Spółki pozwala na taką identyfikację/przyporządkowanie. Oddział sporządza własne sprawozdanie finansowe, w tym rachunek zysków i strat oraz bilans.

d. Składniki majątkowe Oddziału służą realizacji określonych zadań gospodarczych. Oddział został powołany, aby prowadzić działalność polegającą na działaniach marketingowych i zarządzaniu znakami towarowymi, w tym rozwijanie/budowanie i zwiększanie wartości znaków towarowych. W celu realizacji tych zadań Oddział opracowuje i organizuje kampanie reklamowe produktów Spółki, współpracuje z agencjami reklamowymi, zawiera umowy licencyjne na wykorzystanie znaków towarowych, buduje/nabywa nowe marki, prowadzi badania rynku i badania marketingowe.

e. Zespół składników należących do Oddziału potencjalnie może stanowić niezależne przedsiębiorstwo, samodzielnie realizujące określone zadania gospodarcze.

Jak wskazują organy podatkowe: «Należy zauważyć, iż z literalnego brzmienia art. 4a pkt 4 upod. wynika wymóg, aby zorganizowana część przedsiębiorstwa mogła potencjalnie stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące zadania gospodarcze. Aby zatem określony zespół składników majątkowych mógł zostać zakwalifikowany jako zorganizowana część przedsiębiorstwa (zgodnie z definicją zawartą w art. 4a pkt 4 upod.), musi odznaczać się pełną odrębnością organizacyjną i finansową z możliwością samodzielnego funkcjonowania w razie zaistnienia takiej potrzeby w obro-

cie gospodarczym» (pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 19 lutego 2009 r., sygn. IPPB5/423-96/08-4/MB).

Oddział ponosi koszty związane z realizowaniem takiej działalności (np. koszty wynagrodzeń pracowników, badania rynku, wytwarzania nowych lub modyfikowania istniejących Znaków Towarowych). Oznacza to, że już w Spółce Oddział stanowi potencjalnie samodzielne przedsiębiorstwo.

- f. Oddział posiada wyodrębnione i przyporządkowane zobowiązania związane z działalnością Oddziału. Zatem wymóg przyporządkowania zobowiązań do ZCP jest spełniony. Jednocześnie Spółka wskazuje, że w przypadku podjęcia decyzji o zbyciu Oddziału możliwe jest, że Oddział tak zorganizuje swoją działalność, że część przyporządkowanych do niego zobowiązań zostanie wypełniona przed zbyciem. Zobowiązania te nie zostaną więc przeniesione na rzecz Nabywcy (gdyż nie będą istnieć w dacie zbycia). Jednocześnie, nie pozbawi to zbywanego Oddziału przymiotu bycia ZCP na gruncie updog. Stanowisko takie jest podzielane przez organy podatkowe, np. interpretacji z 29 lipca 2008 r., IPPB3-415-175/08-3/MB, Minister Finansów wskazał, że «brak zobowiązań związanych z działalnością Oddziału (wśród składników majątkowych wnoszonych aportem) nie oznacza „automatycznie” braku możliwości zakwalifikowania Oddziału jako ZCP – o ile zobowiązania te nie istnieją. W sytuacji natomiast, gdy te zobowiązania istnieją winny być bezwzględnie przypisane do majątku wydzielonego w przeciwnym razie zorganizowana masa majątkowa w postaci oddziału nie będzie wypełniać definicji zorganizowanej części przedsiębiorstwa».
- g. Spółka zaznacza także, że w sytuacji podjęcia decyzji o zbyciu Oddziału jako ZCP, ta część zobowiązań, która nie zostanie wypełniona przed datą zbycia zostanie przeniesiona na nabywcę na podstawie odrębnej od sprzedaży/aportu ZCP czynności prawnej – co wynika z istniejących ograniczeń prawnych. Zgodnie ze znanymi Spółce interpretacjami doradców prawnych, zorganizowana część przedsiębiorstwa na podstawie updog stanowi przedsiębiorstwo w rozumieniu art. 551 Kodeksu cywilnego. Zgodnie z art. 551 Kodeksu cywilnego, zobowiązania nie stanowią części przedsiębiorstwa/nie mogą być przeniesione jako element składowy przedsiębiorstwa, a więc zbycie przedsiębiorstwa (ZCP na podstawie updog) nie może obejmować zobowiązań. Pomimo, że zobowiązania zostaną przeniesione na podstawie odrębnej czynności prawnej, ale w związku ze zbyciem Oddziału, to na gruncie updog przedmiotem transakcji będzie nadal ZCP (gdyż wartość tych zobowiązań zostanie uwzględniona w cenie zbycia lub w wartości nominalnej wydawanych przez Nabywcę udziałów – wartość nominalna udziałów będzie niższa, ze względu na przeniesienie na Nabywcę zobowiązań). Natomiast nie ma przeszkód prawnych, żeby przekazać zobowiązania w wyniku podziału Spółki do spółki przejmującej Oddział (...).

2. TRANSAKCJE, KTÓRE NIE MOGĄ BYĆ PRZEDMIOTEM PRAWNIE SKUTECZNEJ UMOWY

Nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Nie chodzi tu jednak o wszystkie czynności, które zostały wykonane z naruszeniem przepisów prawa, lecz tylko o takie czynności, które są nielegalne.

Takie rozumienie art. 6 pkt 2 ustawy o VAT wynika z orzecznictwa ETS. W swych orzeczeniach Trybunał wyjaśnił, że będą podlegały opodatkowaniu czynności, których niezgodność z prawem wynika z warunków lub okoliczności, w których są wykonywane. I tak, zdaniem ETS będzie podlegać opodatkowaniu sprzedaż podrobionych perfum (wyrok ETS z dnia 28 maja 1998 r., C-3/97, *J.C. Goodwin i E.T. Unstead*, LEX nr 83892), import przemycanego alkoholu (wy-

rok ETS z dnia 29 czerwca 2000 r., C-455/98, *Tullihallitus v. Kaupo Salumets i inni*, LEX nr 82925), działalność w zakresie gier hazardowych bez wymaganego zezwolenia (wyrok ETS z dnia 17 lutego 2005 r., C-453/02, *Finanzamt Gladbeck v. Edith Linneweber i Finanzamt Herne-West v. Savvas Akritidis*, ECR 2005, nr 2, s. I-01131)⁷. Nie będzie natomiast podlegać opodatkowaniu czynność bezwzględnie zakazana, np. sprzedaż narkotyków (wyrok ETS z dnia 5 lipca 1988 r., C-269/86, *W.J.R. Mol v. Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, LEX nr 83881), nielegalny import morfiny (wyrok ETS z dnia 28 lutego 1984 r., 294/02, *Senta Einberger v. Hauptzollamt Freiburg*, LEX nr 83876) czy też import fałszywych pieniędzy (wyrok ETS z dnia 6 grudnia 1990 r., C-343/89, *Max Witzemann v. Hauptzollamt München-Mitte*, LEX nr 83883). Przyczyną takiego rozróżnienia jest fakt, że odmienne traktowanie czynności wykonywanych z naruszeniem określonych obowiązków niż identycznych czynności wykonywanych z zachowaniem wszelkich wymogów spowodowałoby niepożądane zakłócenie konkurencji. Zagrożenie to nie pojawia się natomiast w przypadku czynności bezwzględnie zabronionych, ponieważ te nie występują w zwykłym życiu gospodarczym⁸.

Powołując się na stanowisko ETS w zakresie opodatkowania transakcji nielegalnych, organy podatkowe wyrażają pogląd, że **nielegalny pobór energii elektrycznej lub gazu** stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu VAT. Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach) w interpretacji indywidualnej z dnia 22 stycznia 2008 r., nr IBPP2/443-210/07/BM, wyjaśnił, że: „(...) Zgodnie z art. 5 ust. 2 ww. ustawy czynności, o których mowa w ust. 1, podlegają opodatkowaniu niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa. Przepis ten odnosi się m.in. do sytuacji, gdy dana czynność jest dozwolona, ale jej dokonanie nastąpiło z naruszeniem odrębnych przepisów. Jednakże owo naruszenie odrębnych przepisów nie wywołuje skutków nieważności czynności. Pobór energii winien mieć miejsce w oparciu o umowę sprzedaży z przedsiębiorstwem energetycznym. Zatem jest to czynność, która może być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Konsekwentnie sam brak umowy w tym zakresie nie wypełnia dyspozycji przepisu art. 6 pkt 2 cyt. ustawy o podatku od towarów i usług. Zgodnie z art. 6 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług przepisów ustawy nie stosuje się do czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Należy zauważyć, że celem tego przepisu jest nieopodatkowywanie zachowań niepożądanych, sprzecznych z prawem (np. prostytutka, przemyt, łapownictwo, handel narkotykami), by nie stwarzać pozorów ich legalizacji.

Wykładnia tego przepisu musi być jednak dokonywana z uwzględnieniem cech wspólnego systemu podatku od wartości dodanej i orzecznictwa ETS. W przepisach Szóstej Dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG) (Dz. U. UE.L. 77.145.1 ze zm.) oraz obowiązującej od 1 stycznia 2006 r. Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE.L. 06.347.1 ze zm.), brak jest tak stanowczego wyłączenia z systemu VAT czynności, które uznawane są za nielegalne, a orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości wskazuje, że dla opodatkowania tym podatkiem nie jest w zasadzie istotna nielegalność danej transakcji, lecz jak ta transakcja rzutuje na realizację zasady neutralności podatku od towarów i usług, w aspekcie przede wszystkim na konkurencyjność.

Powyższe prowadzi do wniosku, że opodatkowaniu podatkiem VAT nie podlegają jedynie takie czynności nielegalne, które nie mają wpływu na konkurencyjność w legalnym sektorze obrotu takimi samymi towarami lub usługami. Jeżeli zatem, istnieje legalny rynek obrotu danymi towarami lub usługami, to należy stwierdzić, że nielegalny nimi obrót, który ma wpływ, z uwagi na konkurencyjność na rynek legalny, nie może pozostawać poza obrotem komercyjnym i nie podlegać opodat-

⁷ Zob. A. Bącal, D. Dominik, M. Militz, M. Bącal, *Orzecznictwo ETS a polska ustawa o VAT*, 2009, Wrocław 2009.

⁸ T. Michalik, *VAT. Rok 2008...*, s. 102.

kowaniu podatkiem VAT. Odnosząc powyższe do stanu faktycznego mającego miejsce w przedmiotowej sprawie, należy stwierdzić, że pobór energii elektrycznej dokonany m.in. bez zawarcia umowy ze sprzedawcą lub niezgodnie z warunkami określonymi w umowie, jest czynnością nielegalną, jednakże nieopodatkowanie jej prowadziłoby do naruszenia zasady równej konkurencji, z uwagi na fakt, że legalny obrót energią jest czynnością podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Wnioskodawca we wniosku powołał się na orzeczenie ETS z dnia 14 lipca 2005 r. w sprawie między British American Tobacco International Ltd i Newman Shipping Agency Company NV a rządem Belgii (C-435/03). Należy jednak zauważyć, że ww. orzeczenie zapadło w sprawie w której przedmiotem oceny Trybunału był stan faktyczny odmienny od tego jaki zaistniał w przedmiotowej sprawie. W sprawie, w której zapadło ww. orzeczenie ETS, rząd belgijski zażądał zapłaty podatku od towarów i usług od wyrobów tytoniowych umieszczonych w składzie podatkowym, zadeklarowanych jako brakujące w wyniku kradzieży (a zatem prawdopodobnie skarżąca utraciła ten towar i nie otrzymała za niego należności). Natomiast w przedmiotowej sprawie chodzi o opodatkowanie opłat za nielegalny pobór energii elektrycznej, a więc opłat, które z mocy prawa nakładane są przez sprzedawcę energii na konkretną osobę (podmiot), która uprzednio nielegalnie tę energię pobrała i zużytkowała. Tak więc podatek dotyczy egzekwowanej mocą prawa należności za energię elektryczną.

W konsekwencji należy stwierdzić, iż czynnościami wymienionymi w art. 5 ust. 1 pkt 1 ww. ustawy o podatku od towarów i usług, są również dostawy paliw i energii, których pobieranie zostało dokonane m.in. bez umowy ze sprzedawcą, czy też niezgodnie z warunkami określonymi w umowie, za które pobiera się opłaty stanowiące formę odpłatności za pobraną w ww. sposób energię (...). Odmienne stanowisko wyrażane jest w orzecznictwie sądów administracyjnych, zgodnie z którym nielegalny pobór energii (czy też gazu) nie podlega opodatkowaniu VAT. Wskazać należy chociażby ostatnie wyroki, w tym w szczególności Naczelnego Sądu Administracyjnego, np. wyrok z dnia 6 stycznia 2010 r., sygn. akt I FSK 1501/08 oraz z dnia 23 marca 2010 r., sygn. akt I FSK 331/09.

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 spółdzielcze-

go 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 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, w szczególności darowizny – jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tych czynności, w całości lub w części.

3. Przepisu ust. 2 nie stosuje się do przekazywanych drukowanych materiałów reklamowych i informacyjnych, prezentów o małej wartości i próbek.

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 niewielką ilość towaru reprezentującą określony rodzaj lub kategorię towarów, która zachowuje skład oraz wszystkie właściwości fizyczne, fizykochemiczne i chemiczne lub biologiczne towaru, przy czym ilość lub wartość przekazywanych (wręczanych) przez podatnika próbek nie wskazuje na działanie mające charakter handlowy.

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.

1. UWAGI OGÓLNE

Dostawą towarów, zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy o VAT, jest odpłatne przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel. Istotnymi elementami tej definicji jest: prawo do rozporządzania, przeniesienie tego prawa i możliwość rozporządzania tym towarem jak właściciel po stronie nabywcy, a także odpłatność.

Definicja ta jest odpowiednikiem art. 5 ust. 1 Szóstej dyrektywy czy też obowiązującego obecnie art. 14 ust. 1 dyrektywy 112.

1.1. Rozporządzanie towarem jak właściciel

Definiując pojęcie dostawy towarów, należy mieć też na uwadze wykładnię dokonaną przez ETS. Na gruncie bowiem art. 5 ust. 1 Szóstej dyrektywy pojawiły się wątpliwości jak należy rozumieć pojęcie przeniesienia prawa do rozporządzania jak właściciel – czy należy odwoływać się do regulacji prawa cywilnego czy też sformułowanie to należy rozumieć w szerszym aspekcie. Wątpliwości te rozstrzygnął ETS m.in. w wyroku w sprawie *Shipping and Forwarding Enterprise* (wyrok ETS z dnia 8 lutego 1990 r., C-320/88), stwierdzając, że dostawa towarów nie odnosi się do zbycia własności zgodnie z procedurami przewidzianymi w obowiązującym prawie krajowym, lecz obejmuje wszelkie zbycie majątku rzeczowego przez jedną stronę, która upoważnia drugą stronę do dysponowania w rzeczywistości tym majątkiem tak, jakby była jego właścicielem. Pojęcie dostawy towarów należy więc interpretować jako przeniesienie prawa do dysponowania prawa własności jak właściciel, nawet jeśli nie występuje przeniesienie prawa własności tego majątku w sensie prawnym⁹. Potwierdzeniem dominacji ekonomicznych aspektów transakcji nad ich stroną prawną w systemie VAT może być także stanowisko ETS wyrażone w sprawie *Armbrrecht* (wyrok ETS z dnia 4 października 1995 r., C-291/92) oraz w sprawie *Bergisch Gladbach* (wyrok ETS z dnia 21 kwietnia 2006 r., C-25/03). Tym samym prawo do rozporządzania towarami jak właściciel należy interpretować znacznie szerzej – obejmuje ono rzeczywiste (ekonomiczne) władztwo nad rzeczą, czyli możliwość faktycznego dysponowania rzeczą, a nie rozporządzania nią w sensie prawnym.

Taka wykładnia pojęcia dostawy towarów jest na ogół prezentowana przez organy podatkowe. Jak wyjaśnił Naczelnik Urzędu Skarbowego w Kętrzynie w postanowieniu z dnia 22 maja 2006 r., nr US.X/443-38/06: „(...) Przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel – art. 7 ust. 1 ww. ustawy. Należy zatem wnioskować, że istotnym jest tutaj tzw. «władztwo ekonomiczne» a nie prawo własności, które według prawa cywilnego – w przypadku sprzedaży nieruchomości – winno być potwierdzone aktem notarialnym. Określenia w zakresie przedmiotu opodatkowania zawarte w art. 5–8 ustawy wskazują, że w obecnym stanie prawnym czynności na gruncie podatku VAT zostały oderwane od ważności i skuteczności tych czynności na gruncie prawa cywilnego. Tym samym czynność nieważna wobec prawa cywilnego może być uznana za wykonaną skutecznie w świetle ustawy o podatku od towarów i usług (...)”. Również Naczelnik Pomorskiego Urzędu Skarbowego w postanowieniu z dnia 22 lipca 2005 r., nr PV/443-196/IV/2005/JW, odnosząc się do kwestii momentu powstania obowiązku podatkowego przy dostawie nieruchomości wyjaśnił, że: „(...) Sprzedaż nieruchomości wiąże się z przeniesieniem prawa własności na nabywcę. Zgodnie z art. 158 Kodeksu cywilnego umowa o przeniesienie prawa do własności lokalu, powinna być zawarta w formie aktu notarialnego. Niesporządzenie aktu notarialnego, stosownie do przepisu art. 73 § 2 Kodeksu cywilnego, powoduje nieważność umowy. Mimo nieważności tej umowy powstaje jednak obowiązek podatkowy, ponieważ art. 5 ust. 2 ustawy o VAT określa, że czynności wymienione w ust. 1 tegoż przepisu, podlegają opodatkowaniu niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa (między innymi również przepisami Kodeksu cywilnego). Z tych też względów, niezależnie od daty podpisania aktu notarialnego, obowiązek podatkowy powstanie z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty, nie później jednak niż 30 dnia od dnia wydania lokalu (...)”, zaś w postanowieniu z dnia 12 maja 2005 r., nr PV/443-82/IV/2005/JW, ten sam organ wskazał, że: „(...) Data sporządzenia aktu notarialnego nie stanowi bowiem o dostawie towaru, a tym samym nie determinuje momentu powstania obowiązku podatkowego, który w analizowanej sytuacji uzależniony jest od otrzymania całości lub części zapłaty oraz od momentu faktycznego wydania lokalu (...)”.

⁹ Tłumaczenie zaczerpnięto z A. Bącal, D. Dominik, M. Militz, M. Bącal, *Orzecznictwo ETS...*, s. 71.

Można spotkać się także z interpretacjami odmiennymi. Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie) w interpretacji indywidualnej z dnia 24 grudnia 2007 r., nr IP-PP2-443-360/07-2/SAP, podzielił pogląd podatnika, że bez zachowania formy aktu notarialnego nie może dojść do sprzedaży lokalu i tym samym nie można przyjmować, że nastąpiło wydanie towaru przed podpisaniem ww. aktu notarialnego. Analogicznie wypowiedział się Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach) w interpretacji indywidualnej z dnia 20 kwietnia 2009 r., nr IBPP2/443-246/09/I.Ż: „(...) moment przeniesienia własności tożsamy jest z momentem zawarcia umowy, za sprawą przepisu art. 157 Kodeksu cywilnego, który stanowi, iż przeniesienie własności nieruchomości nastąpić może jedynie niezwłocznie i bezwarunkowo (własność nieruchomości nie może być przeniesiona pod warunkiem ani z zastrzeżeniem terminu). Z tego samego powodu podpisanie aktu notarialnego jest warunkiem koniecznym i zarazem wystarczającym do uznania, iż miała miejsce dostawa budynku lub budowli w rozumieniu przepisu art. 19 ust. 1, 4 i 10 ustawy o podatku od towarów i usług (...)”.



1.2. Odpłatność transakcji

Z przekazaniem praw do dysponowania towarem jak właściciel musi wiązać się odpłatność w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT. Odpłatność – czyli wynagrodzenie ustalone przez strony transakcji z tytułu przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel – jest istotnym elementem dostawy towarów.

Jak wyjaśnił Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach) w interpretacji indywidualnej z dnia 5 lutego 2009 r., nr IBPP3/443-786/08/IK, w odpowiedzi na pytanie podatnika, czy podlega opodatkowaniu **przeniesienie prawa własności rzeczy na rzecz gminy w zamian za zaległości podatkowe** z tytułu podatku od nieruchomości: „(...) w świetle przedstawionego stanu faktycznego, należy stwierdzić, że opisane we wniosku przeniesienie własności rzeczy na rzecz Gminy w zamian za zaległości podatkowe z tytułu podatku od nieruchomości stanowi dostawę towarów w rozumieniu art. 7 ust. 1 ww. ustawy o VAT, podlegającą co do zasady opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 tejże ustawy.



Opodatkowaniu bowiem podlega odpłatna dostawa związana z przeniesieniem prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Przeniesienie następuje na podstawie umowy cywilnoprawnej i jest ono odpłatne. Odpłatnością w przedmiotowym przypadku jest kwota zaległości podatkowych, która zostanie skompensowana z wartością rzeczy (...)”. Analogicznie wypowiedział się Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy) dnia 31 grudnia 2008 r., nr ITPP1/443-935/08/BJ: „(...) przeniesienie własności nieruchomości stanowiącej tereny przeznaczone pod zabudowę, na rzecz Gminy, w zamian za zaległości podatkowe w świetle ustawy jest czynnością podlegającą opodatkowaniu wg stawki podstawowej w wysokości 22%. Odpłatnością w przedmiotowej sprawie jest kwota zaległości podatkowych, która zostanie skompensowana z wartością nieruchomości (...)”.



Natomiast na pytanie podatnika, czy podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług przekazanie, w ramach rozliczenia, ustępującemu wspólnikowi spółki cywilnej samochodu należącego do spółki, Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków-Śródmieście, w informacji o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego z dnia 30 grudnia 2004 r., nr PP/443/170/04/TK, odpowiedział, że „(...) czynność wydania samochodu ustępującemu ze spółki cywilnej wspólnikowi, traktowana jako rozliczenie z pozostałymi wspólnikami, rodzi obowiązek w podatku od towarów i usług w spółce cywilnej. Spełnione są bowiem elementy definicji odpłatnej dostawy towarów w rozumieniu w/w przepisów. Pojawia się bowiem odpłatność świadczenia (w zamian za wierzytelność wspólnika wobec spółki), jak również następuje rozporządzenie towarem jak właściciel (...)”.



1.3. Wniesienie wkładu niepieniężnego w postaci towarów do spółki prawa handlowego czy cywilnego

Dostawą towarów jest także czynność wniesienia wkładu niepieniężnego w postaci towarów do spółki prawa handlowego czy cywilnego. Jak wyjaśnił Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie) w interpretacji indywidualnej z dnia 10 kwietnia 2009 r., nr IPPP1-443-138/09-2/JB: „(...) W definicji dostawy towarów sformułowanej na potrzeby ustawy o podatku od towarów i usług niewątpliwie mieści się wniesienie wkładu niepieniężnego w postaci towarów do innego podmiotu (spółki), bowiem w takim przypadku dochodzi do przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel. Wkład rzeczowy wniesiony do spółki staje się od tego momentu jej własnością. Następuje przeniesienie na spółkę praw własności do przedmiotu wkładu.

Ponadto wniesienie wkładu niepieniężnego spełnia przymiot odpłatności, istnieje bowiem bezpośredni związek pomiędzy dostawą towarów (wniesieniem wkładu) a otrzymanym z tego tytułu wynagrodzeniem, które przybiera postać udziału w spółce tj. wszystkich praw wynikających z uczestnictwa w tej spółce (w tym prawo do udziału w zysku spółki). Wynagrodzenie to ma charakter wzajemny i ekwiwalentny, co oznacza, że z tytułu wniesienia wkładu, dla wnoszącego wynika bezpośrednia i jasno zindywidualizowana korzyść.

Powyższe przesądza o odpłatnym charakterze czynności wniesienia wkładu niepieniężnego do spółki.

Jeżeli zatem przedmiotem wkładu niepieniężnego są rzeczy ruchome, wszelkie postacie energii, budynki, budowle lub ich części, które są wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, czy też grunty – czyli towary w rozumieniu art. 2 pkt 6 ustawy – gdy czynność ta prowadzi do przeniesienia prawa do rozporządzania tymi towarami przez spółkę jak właściciel, mamy do czynienia z odpłatną dostawą towarów w rozumieniu art. 7 cyt. ustawy o VAT (...), oraz w interpretacji z dnia 25 czerwca 2009 r., nr IPPP3-443-318/09-3/JF: „(...) Wniesienie aportu jest niewątpliwie dostawą towarów, zważywszy fakt, że mamy w tym przypadku do czynienia z przeniesieniem prawa do rozporządzenia towarem jak właściciel, lub też świadczeniem usług. Pozostaje więc konieczność rozstrzygnięcia, czy dostawa ta jest odpłatna, czy nieodpłatna. Na gruncie kodeksu spółek handlowych przyjęcie, że objęcie udziałów w spółce w zamian za aport stanowi odpłatność, nie byłoby możliwe. Jednak tak jak ustawa o podatku od towarów i usług odrywa się od konstrukcji prawa cywilnego, tak wydaje się w pełni zasadne rozpatrywanie odpłatności jedynie na gruncie ustawy o VAT. Z jej przepisów, a także z orzecznictwa ETS wynika, że odpłatnością będzie uzyskany przez dostawcę benefit (korzyść) każdego rodzaju. Nie ulega wątpliwości, że wniesienie aportu nie jest świadczeniem pod tytułem darmym. Wnoszący aport uzyskuje pewną, wymierną korzyść. (...) Jeżeli zatem przedmiotem wkładu niepieniężnego są rzeczy ruchome, wszelkie postacie energii, budynki, budowle lub ich części, które są wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, czy też grunty – czyli towary w rozumieniu art. 2 pkt 6 ustawy – gdy czynność ta prowadzi do przeniesienia prawa do rozporządzania tymi towarami przez spółkę jak właściciel, mamy do czynienia z odpłatną dostawą towarów w rozumieniu art. 7 ustawy (...).”

2. PRZENIESIENIE Z NAKAZU ORGANU WŁADZY PUBLICZNEJ LUB PODMIOTU DZIAŁAJĄCEGO W IMIENIU TAKIEGO ORGANU LUB PRZENIESIENIE Z MOCY PRAWA WŁASNOŚCI TOWARÓW W ZAMIAN ZA ODSZKODOWANIE

W art. 7 ustawy o VAT wskazano także i inne przypadki, które traktowane są na potrzeby tej ustawy jako dostawa towarów.

Pierwszym z nich jest sytuacja, gdy dochodzi do przeniesienia z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie. Wprowadzenie tej regulacji gwarantuje równe traktowanie każdej transakcji, w wyniku której następuje przeniesienie prawa do rozporządzania jak właściciel. Szczególnie istotne w tym przypadku jest to, że odszkodowanie pełni funkcję wynagrodzenia. Mając na uwadze powyższą regulację, Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy) w interpretacji indywidualnej z dnia 13 stycznia 2009 r., nr ITPP2/443-917/08/EŁ, stwierdził, że **zbycie prawa użytkowania wieczystego działek gruntu w zamian za odszkodowanie**, dokonane przez Spółkę będącą podatnikiem podatku od towarów i usług, podlega opodatkowaniu podatkiem VAT według stawki 22%. Jak wynikało z przedstawionego stanu faktycznego, podatnik VAT w zamian za prawo wieczystego użytkowania działek gruntowych, wydzielonych pod drogę publiczną otrzymał od Burmistrza Miasta odszkodowanie, stanowiące wartość rynkową nieruchomości wynikającą z operatu szacunkowego sporządzonego przez biegłego rzeczoznawcę. Jak wyjaśnił organ podatkowy: „(...) Jeśli przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel następuje za odszkodowaniem, to wówczas stanowi ono odpłatną dostawę towarów i ze względu na przedmiot – czynność taka jest objęta opodatkowaniem. Zatem, odszkodowanie pełni funkcję wynagrodzenia, czyniąc tego rodzaju dostawę faktycznie odpłatną.

Wskazać należy, iż opodatkowanie ma miejsce jedynie wtedy, gdy czynność ta zostanie wykonana przez podatnika podatku od towarów i usług. Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na jej cel lub rezultat takiej działalności (...).

Analogicznie wypowiedział się Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy) w interpretacji indywidualnej z dnia 23 czerwca 2009 r., nr ITPP1/443-285/09/IK, stwierdzając, że: „(...) W przypadku wywłaszczenia nieruchomości na cele budowy lub poszerzenia dróg w roli organu władzy publicznej wykonującego zadania z zakresu administracji rządowej występuje organ dokonujący wywłaszczenia. Organem tym może być wojewoda lub starosta (na podstawie ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami – t.j. Dz. U. z 2004 r. Nr 261, poz. 2603 i ustawy z dnia 10 kwietnia 2003 r. o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych – Dz. U. Nr 80, poz. 721 ze zm.), dokonujący wywłaszczenia w imieniu Skarbu Państwa. Czynność wykonywana przez organy dokonujące wywłaszczenia nie stanowi dostawy towaru, a zatem nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

W przedmiotowej sytuacji opodatkowaniu podlega przeniesienie własności nieruchomości gruntowej na rzecz Wnioskodawcy w zamian za odszkodowanie (art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy). Odszkodowanie to pełni funkcję wynagrodzenia z tytułu dostawy towaru, czyniąc tego rodzaju dostawę faktycznie odpłatną.

W konsekwencji powyższego opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega sama dostawa towarów, natomiast odszkodowanie, jeżeli jest jedynym wynagrodzeniem z tytułu nabycia prawa własności przez Wnioskodawcę, stanowi w myśl art. 29 ust. 1 ustawy kwotę należną zawierającą podatek od towarów i usług. Podstawą opodatkowania jest zatem kwota odszkodowania pomniejszona o kwotę należnego podatku (...).

Również Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, w decyzji z dnia 22 listopada 2007 r., nr 1401/PH-I/4407/14-172/06/EN/PV-I, zauważył, że „(...) sama wypłata odszkodowania, podobnie jak i jego otrzymanie, co do zasady, nie może być uznana za czynność opodatkowaną ze względu na to, że pieniądze nie są towarem, a zatem przekazanie prawa do rozporządzania nimi nie stanowi dostawy.

W jednym tylko przypadku czynność, w zamian za wykonanie której podatnik uzyskuje odszkodowanie, winna być uznana za opodatkowaną podatkiem od towarów i usług, a miano-

wicie w sytuacji gdy wypłata takiego świadczenia dokonywana jest w zamian za towar, prawo do rozporządzania którym przeniesione zostało z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu albo z mocy prawa. Należy zatem uznać, iż w tym przypadku odszkodowanie pełni funkcję wynagrodzenia, czyniąc tego rodzaju dostawę towarów faktycznie odpłatną.

Ponadto organ drugiej instancji zauważa, że omawiana regulacja obejmuje przede wszystkim przypadki wywłaszczenia nieruchomości oraz sprzedaży nieruchomości na cele uzasadniające jej wywłaszczenie. Natomiast dostawą jest tylko takie wywłaszczenie czy też przymusowa sprzedaż, która następuje za odszkodowaniem (...).

3. WYDANIE TOWARÓW NA PODSTAWIE UMOWY DZIERŻAWY, NAJMU, LEASINGU LUB INNEJ UMOWY O PODOBNYM CHARAKTERZE

Dostawą towarów w rozumieniu ustawy o VAT jest także 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.

Dodatkowy warunek dla uznania takiej czynności za dostawę towaru został wprowadzony przez ustawodawcę w art. 7 ust. 9 ustawy o VAT i stanowi, że przez wskazane umowy należy rozumieć 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. Regulacja ta, jak podkreślane jest w piśmiennictwie i doktrynie¹⁰, jest niezbyt udaną próbą implementacji przepisów wspólnotowych. Na gruncie przepisów wspólnotowych (art. 14 ust. 2 lit. b) dyrektywy 112 – uprzednio art. 5 ust. 4 lit. b Szóstej dyrektywy) dostawą towarów jest jedynie taka umowa najmu, która zawiera zapis przewidujący **przeniesienie własności w ramach normalnych zdarzeń** nie później niż z chwilą zapłaty ostatniej raty (czyli umowa która niejako automatycznie przewiduje przeniesienie własności towaru)¹¹. Polska regulacja odwołuje się do sytuacji, w której w następstwie normalnych zdarzeń prawo własności zostanie przeniesione. Jak należy rozumieć ten warunek, wyjaśnił Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie) w interpretacji indywidualnej z dnia 16 stycznia 2009 r., nr IPPP1/443-2042/08-2/AP. Podzielając stanowisko podatnika, stwierdził, że: „(...) Stosując się do celowościowej wykładni art. 7 ust. 1 pkt 2 ustawy VAT, należy zwrócić uwagę, że przepis ten w zamierzeniu ustawodawcy miał mieć zastosowanie do sytuacji, w których strony tak ukształtowały stosunek umowny, że zmierza on do przeniesienia własności przedmiotu po zakończeniu umowy, pod warunkiem, że jest klasyfikowany dla celów ustawy pđop jako leasing finansowy.

Warto również, zwrócić uwagę na to, że fakt braku pewności co do przeniesienia własności przedmiotu leasingu po zakończeniu umowy, jest typowy dla każdej formy leasingu, tj. nawet takiej gdzie korzystający ma obowiązek dokonania zakupu przedmiotu leasingu, a nie tylko uprawnienie. Do zbycia przedmiotu może nie dojść w wielu innych przypadkach przewidzianych w umowie leasingu (np. w razie naruszenia zobowiązań wynikających z umowy leasingu, niepłacenia rat, upadłości, utraty zdolności finansowej przez korzystającego, itp.).

Art. 7 ust. 1 pkt 2 ustawy VAT, odnosi się do: (i) normalnych okoliczności, (ii) przewidzianych w umowie. Tym samym, skoro uprawnienie do przeniesienia własności przedmiotu leasingu zostało przewidziane, znaczy to, że strony mają zamiar z niego skorzystać (...).

¹⁰ Z. Modzelewski, G. Mularczyk, *Ustawa o VAT...*, s. 116.

¹¹ T. Michalik, *VAT 2009*, Warszawa 2009, s. 110–111.

Warunkiem uznania czynności wydania towarów na podstawie umowy leasingu, najmu *etc.* jako dostawy towarów jest **dokonywanie odpisów amortyzacyjnych przez korzystającego**. Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie), w interpretacji indywidualnej z dnia 1 czerwca 2009 r., nr IPPP1-443-380/09-2/MP, uznał, że oddanie w leasing budynku oraz prawa użytkowania wieczystego gruntu, na którym budynek jest posadowiony, należy uznać za dostawę towarów w rozumieniu art. 7 ust. 1 pkt 2 i ust. 9 ustawy o VAT. Stwierdzono, że: „(...) Dostawą towarów jest wydanie towaru w ramach tylko takiej umowy leasingu (najmu, dzierżawy), w której przewidziano, że w następstwie normalnych zdarzeń przewidzianych tą umową lub z chwilą zapłaty ostatniej raty prawo własności rzeczy zostanie przeniesione na korzystającego, w wyniku takiej umowy zgodnie z przepisami o podatku dochodowym, odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający (tzw. leasing finansowy).



Ponieważ jak stwierdzono powyżej, leasing finansowy traktowany jest jak dostawa towarów – obowiązek podatkowy w przypadku tego rodzaju leasingu powstaje jak przy innych dostawach tzn. z chwilą wydania towaru, a ponieważ dostawa ta powinna być udokumentowana fakturą – z chwilą wystawienia faktury, nie później jednak niż w 7. dniu, licząc od dnia wydania towaru (art. 19 ust. 1 i 4 ustawy) (...).

W interpretacji indywidualnej z dnia 25 lutego 2009 r., nr IPPP3/443-75/09-2/MM, Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie) podzielił pogląd podatnika, że w sytuacji gdy zawiera on jako leasingodawca umowy leasingu, których przedmiotem są grunty, do których przysługuje mu prawo wieczystego użytkowania oraz znajdujące się na tych gruntach budynki i od których to przedmiotów leasingu odpisów amortyzacyjnych dokonuje finansujący, to czynność taka nie stanowi dostawy towarów – stanowi bowiem świadczenie usług. Jak wyjaśniono: „(...) Skoro umowy, które zawarła Spółka, w sposób wyraźny wskazują, iż odpisów amortyzacyjnych od będących przedmiotem leasingu budynków nie będzie dokonywać korzystający lecz finansujący (Spółka), nie powinna ulegać wątpliwości, iż leasing budynku nie stanowi dostawy towaru.



W odniesieniu do prawa wieczystego użytkowania gruntu należy uznać, iż warunek pierwszy został spełniony (umowa została zawarta na czas oznaczony). Pozostałe warunki wymagają bardziej dogłębnej analizy, zarówno w świetle ustawy o VAT, jak i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Przede wszystkim należy zwrócić uwagę na definicję leasingu zawartą w art. 17a ustawy o CIT, zgodnie z którą przez umowę leasingu rozumie się «umowę nazwaną w kodeksie cywilnym, a także każdą inną umowę, na mocy której jedna ze stron zwana dalej „finansującym” oddaje do odpłatnego używania albo używania i pobierania pożytków na warunkach określonych w ustawie drugiej stronie, zwanej dalej „korzystającym”, podlegające amortyzacji środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne a także grunty».

W konsekwencji przedmiotem umowy leasingu mogą być tylko rzeczowe aktywa trwałe, wartości niematerialne i prawne (które dodatkowo na gruncie ustawy podlegają amortyzacji) oraz grunty.

Prawo wieczystego użytkowania gruntów nie podlega amortyzacji zgodnie z art. 16c ust. 1 ustawy o CIT. Nie może być również utożsamiane z pojęciem gruntu. Dlatego też użytkowanie wieczyste nie może być przedmiotem leasingu w rozumieniu przepisów podatkowych (...)¹².

¹² Analogicznie wypowiedział się WSA w wyroku z dnia 31 lipca 2008 r., III SA/Wa 636/08, LEX nr 402865, stwierdzając, że: „(...) Przedmiotem zawartej w niniejszej sprawie umowy leasingu jest prawo wieczystego użytkowania gruntu, a nie grunt jak wskazały organy podatkowe. W zaskarżonej decyzji zabrakło analizy przepisu art. 7 ust. 9 ustawy o VAT w kontekście przepisów o podatku dochodowym, do których odsyła powołany przepis. W ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: z 2000 r. Dz. U. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.) zwana dalej «u.p.d.o.f.» jest to art. 23a, natomiast w u.p.d.o.p. art. 17a pkt 1. Zgodnie z tymi przepisami pod pojęciem umowy leasingu rozumie się



4. WYDANIE TOWARÓW W RAMACH UMOWY KOMISU

Kolejną czynnością, uznawaną na gruncie ustawy o VAT za dostawę towarów, jest wydanie towarów w ramach umowy komisji. Za dostawę towaru uznaje się zarówno:

- 1) wydanie towaru przez komitenta komisantowi w komisji sprzedaży,
- 2) wydanie towaru przez komisarza osobie trzeciej jak i
- 3) wydanie towaru przez komisarza komitentowi, jeśli komisant był zobowiązany do nabycia rzeczy na rzecz komitenta.

Umowa komisji na gruncie ustawy o VAT skonstruowana jest więc jako dwie następujące po sobie dostawy. Wskazana regulacja jest pewnego rodzaju fikcją prawną. W przypadku bowiem umowy komisji, zdefiniowanej w k.c., komitent nigdy nie staje się właścicielem towaru, choć dokonuje transakcji w imieniu własnym. Gdyby więc ustawa o VAT nie zawierała wspomnianej regulacji, mielibyśmy do czynienia z jedną dostawą towaru i jedną usługą pośrednictwa. W konsekwencji, dostawę na gruncie obecnej ustawy o VAT stanowi każda czynność wykonywana między komitentem a komisantem oraz między komisantem a nabywcą (w przypadku komisji sprzedaży).

Oczywiście, tak jak w przypadku innych czynności uznawanych za dostawę towarów, tak i w przypadku dostawy towarów w ramach umów komisyjnych czynność będzie podlegała opodatkowaniu VAT, jeśli wykonywana jest przez podmiot działający w charakterze podatnika. Jak wyjaśnił Naczelnik Urzędu Skarbowego w Drezdenku, w informacji o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego z dnia 26 maja 2004 r., nr PPN 443/5/2004: „(...) Od 1 maja 2004 r. każde wydanie towaru w ramach umowy komisji traktowane jest jako dostawa towaru. Zgodnie z definicją zawartą w art. 7 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535), przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, w tym również wydanie towarów na podstawie umowy komisji: między komitentem a komisantem, jak również wydanie towarów przez komisarza osobie trzeciej.

Jak wynika z załączonej do przedmiotowego wniosku umowy komisji, w Pani przypadku zachodzi umowa sprzedaży. Zgodnie z tą umową komisant zobowiązuje się sprzedać w imieniu własnym, ale na rachunek dającego zlecenie (komitenta) pewną rzecz ruchomą. Komisant, czyli Pani dokonuje sprzedaży tego towaru do innego państwa członkowskiego za wynagrodzeniem. Czynnością opodatkowaną (dostawą) będzie zarówno wstawienie towarów do komisji, jak i ostateczna sprzedaż komisowa. Pierwsza dostawa następuje pomiędzy osobą wstawiającą towar do komisji (jako dostawcą), a komisantem (jako nabywcą), a druga z nich ma miejsce pomiędzy komisantem (jako dostawcą) a finalnym nabywcą (...).

umowę nazwaną w kodeksie cywilnym, a także każdą inną umowę, na mocy której jedna ze stron, zwana dalej «finansującym» oddaje do odpłatnego używania albo używania i pobierania pożytków na warunkach określonych w ustawie drugiej stronie, zwanej «korzystającym» podlegające amortyzacji środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne, a także grunty.

Zgodnie z art. 16c pkt 1 u.p.d.o.p. oraz art. 22c pkt 1 u.p.d.o.f. amortyzacji nie podlegają między innymi prawo wieczystego użytkowania gruntów oraz grunty z tym, że ustawa o VAT w art. 7 ust. 9 dopuszcza grunty jako przedmiot umowy leasingu. W przedmiotowej sprawie jak wynika z wniosku strony przedmiotem spornej umowy jest prawo (użytkowanie wieczyste), a nie rzecz (grunt). Pojęcia te nie są tożsame jak słusznie zauważyła Strona skarżąca i przepis art. 7 ust. 9 ustawy o VAT poprzez odesłanie do przepisów o podatkach dochodowych klasyfikuje umowy leasingu, które zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT mogą być uznane za dostawę towarów. Takiej analizy organy podatkowe nie uczyniły utożsamiając grunt z prawem wieczystego użytkowania gruntu nie zauważając, iż prawo wieczystego użytkowania gruntu nie podlega amortyzacji i warunek ten określono w art. 7 ust. 9 ustawy o VAT w stosunku do użytkowania wieczystego gruntu nie został wyłączony do celów opodatkowania podatkiem VAT, tak jak w przypadku gruntów”.

Regulacje polskie w zasadzie pozostają w zgodności z przepisami wspólnotowymi w tym zakresie. Warto jednak zauważyć, że przepis art. 14 ust. 2 lit. c dyrektywy 112 (poprzednio art. 5 ust. 4 lit. c Szóstej dyrektywy) przewiduje, że dostawa towarów obejmuje także przekazanie towarów na podstawie umowy, zgodnie z którą prowizja jest płacona od zakupu lub sprzedaży. Oznacza to, że zakres przepisu wspólnotowego jest znacznie szerszy, wobec czego obejmuje także dostawy towarów dokonywane przez „pośrednika” (agenta). Organy podatkowe interpretują jednak przepis art. 7 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT bardzo ściśle. Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu) w interpretacji indywidualnej z dnia 9 kwietnia 2009 r., nr ILPP2/443-52/09-4/EN, wypowiadając się w przedmiocie **zasad opodatkowania dostaw towarów dokonywanych w ramach umów agencyjnych**, stwierdził, że dla tych czynności nie znajdzie zastosowania przepis art. 7 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT. Z przedłożonego wniosku wynikało, iż podatnik prowadzi działalność polegającą na sprzedaży pojazdów w systemie tzw. aukcji. Samochody są dostarczane przez podmioty krajowe, będące zarejestrowanymi podatnikami podatku od towarów i usług. System sprzedaży polega na tym, że w ramach prowadzonych aukcji podatnik występuje w stosunku do nabywcy samochodu jako podmiot działający w imieniu i na rzecz sprzedawcy samochodu. Podstawą współpracy między podatnikiem a dostawcą samochodu jest umowa agencyjna, na mocy której posiada on pełnomocnictwo do zawarcia umowy sprzedaży samochodu w imieniu i na rzecz dostawcy z tym z uczestników aukcji, który proponuje najwyższą cenę. Na podstawie umowy agencyjnej Zainteresowany jest upoważniony również do wystawienia faktury VAT w imieniu dostawcy z tytułu dokonanej sprzedaży samochodu przez dostawcę na rzecz podmiotu, który wylicytował najwyższą cenę. Jednakże specyfika sprzedaży aukcyjnej powoduje, że w wyniku przeprowadzenia aukcji nie zawsze udaje się znaleźć nabywcę na wystawione samochody za cenę, którą chciałby uzyskać dostawca samochodów. W związku z tym w okresach między jedną a drugą aukcją samochody znajdują się na placu należącym do podatnika i czekają na kolejne aukcje. W związku z tym, podatnik chciałby zawierać z dostawcami umowy agencyjne, które dodatkowo dopuszczałyby możliwość sprzedaży danego samochodu za cenę określoną w umowie także między poszczególnymi aukcjami, działając jako agent dostawcy, w imieniu i na jego rzecz. Mając na uwadze przedstawiony stan faktyczny, organ podatkowy wyjaśnił, że „(...) z uwagi na fakt, że Wnioskodawca dokonując transakcji sprzedaży samochodu poza aukcjami będzie występować jako agent działający w imieniu i na rzecz dostawcy samochodu, tym samym dla tych czynności nie znajdzie zastosowania przepis art. 7 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług, mówiący o wydaniu towaru na podstawie umowy komisu (...)”.



5. PRAWA SPÓŁDZIELCZE

Kolejnymi transakcjami uznawanymi na gruncie ustawy o VAT jako dostawa towarów są:

- ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego,
- ustanowienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu,
- przekształcenie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego w 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.

Charakterystyczne dla tej regulacji jest to, że wskazane czynności nie dotyczą towarów (jak miało to miejsce w przypadkach wcześniej omówionych), lecz praw na nieruchomościach (towarach). Należy pamiętać, że wskazane przez ustawodawcę przypadki należy traktować jako katalog zamknięty. W odniesieniu do pozostałych rodzajów praw na nieruchomościach bądź

sytuacjach, których przedmiotem jest nieruchomości lub jej część, a istotą tej czynności jest przekazanie władztwa nad rzeczą, należy traktować jako świadczenie usług¹³.

Na pytanie podatnika, czy **ustanowienie prawa odrębnej własności lokalu użytkowego** będzie opodatkowane VAT, Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy) w interpretacji indywidualnej z dnia 19 grudnia 2008 r., nr ITPP1/443-869/08/AP, wyjaśnił, że: „(...) Z treści złożonego wniosku wynika, że Wnioskodawca zamierza dokonać ustanowienia prawa odrębnej własności lokalu użytkowego na rzecz członka Spółdzielni. Czynność ta stanowi dostawę towaru w rozumieniu przepisu art. 7 ust. 1 pkt 5 ustawy. Lokal użytkowy będący przedmiotem transakcji stanowi 8,03% udziału w ogólnej powierzchni budynku mieszkalno-usługowego. Przy nabyciu tego budynku, nie przysługiwało prawo do odliczenia podatku od towarów i usług. Przed wprowadzeniem do ewidencji środków trwałych nie były ponoszone wydatki na ulepszenie budynku. Od zakończenia budowy przedmiotowego budynku minęło ponad 5 lat.

A zatem w świetle powołanego przepisu art. 43 ust. 1 pkt 2, planowana czynność ustanowienia prawa odrębnej własności lokalu użytkowego na rzecz członka spółdzielni będzie korzystać ze zwolnienia od tego podatku.

Zaznacza się, iż przy dostawie nieruchomości trwale z gruntem związanych, zastosowanie ma art. 29 ust. 5 ustawy, zgodnie z którym w przypadku dostawy budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli z podstawy opodatkowania nie wyodrębnia się wartości gruntu (...).

Należy jednak pamiętać, że nie podlega regulacjom ustawy o VAT czynność przekształcenia spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego, jeżeli **ustanowienie tego prawa i zasiedlenie lokalu nastąpiło przed dniem 1 maja 2004 r.** Jak wyjaśnił Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu) w interpretacji indywidualnej z dnia 12 listopada 2008 r., nr ILPP1/443-862/08-2/BD: „(...) Powołany przepis wyłącza spod działania ustawy o podatku od towarów i usług przekształcenie praw lokatorskich w prawo własności, jeżeli łącznie zostały spełnione dwa warunki, a mianowicie ustanowienie lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego i zasiedlenie tego lokalu nastąpiło przed 1 maja 2004 r. Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega przekształcenie lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego w odrębną własność jeżeli ustanowienie tego prawa nastąpiło po 30 kwietnia 2004 r. (...).

Również nie podlega opodatkowaniu VAT **przekształcenie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu w prawo odrębnej własności**, jeżeli pierwsze ustanowienie tego prawa i pierwsze zasiedlenie miało przed dniem 31 kwietnia 2004 r., a po tej dacie ponownie dokonano ustanowienia i przekształcenia spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego w prawo własności lokalu. W tej kwestii wypowiedział się Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu) w interpretacji indywidualnej z dnia 19 stycznia 2009 r., nr ILPP1/443-1056/08-2/AK. Jak wynikało z przedstawionego stanu faktycznego w roku 1964 nastąpiło pierwsze zasiedlenie oraz ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu, po czym po zgonie członka spółdzielni została zawarta umowa o ustanowienie lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego z synem zmarłego, który następnie złożył wniosek o przekształcenie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu w prawo odrębnej własności, na mocy przepisów art. 12 ustawy z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2003 r. Nr 119, poz. 1116 z późn. zm.). Organ podatkowy uznał, że i w tym przypadku regulacje ustawy o VAT nie znajdują zastosowania, gdyż: „(...) Z powyższego przepisu wynika, iż wyłączeniu spod działania ustawy o podatku od towarów i usług, na mocy art. 153 ust. 2 tej ustawy, podlegają czynności przekształcenia przysługującego członkowi spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu lub ustanowienia w miejsce tego prawa odrębnej własności lokalu, w odniesieniu do tych lokali, do których spółdzielcze lokatorskie pra-

¹³ Zob. Z. Modzelewski, G. Mularczyk, *Ustawa o VAT...*, s. 121.

wo do lokalu zostało ustanowione po raz pierwszy przed dniem 1 maja 2004 r., i które zostały zasiedlone przed tą datą. Ustanowienie po tej dacie ponownie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego objęte jest zakresem art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy. Do przekształcenia zaś tego prawa lokatorskiego w prawo własności ma zastosowanie przepis art. 153 ust. 2 ustawy, jako że pierwsze zasiedlenie lokalu mieszkalnego i ustanowienie do tego lokalu prawa lokatorskiego miało miejsce jednak przed dniem 1 maja 2004 r.

Z przedstawionych przez Wnioskodawcę okoliczności wynika, iż ustanowienie po raz pierwszy spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego i jego zasiedlenie nastąpiło w roku 1964. Ponowne ustanowienie lokatorskiego prawa do lokalu miało miejsce w roku 2006.

Reasumując, dokonane w trybie art. 12 ust. 1 ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych przekształcenie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego w prawo odrębnej własności, ustanowione po raz pierwszy i zasiedlone przed dniem 1 maja 2004 r. nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług – zgodnie z art. 153 ust. 2 ustawy o VAT (...)."

Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie) w interpretacji indywidualnej z dnia 14 października 2008 r., IPPP2/443-1125/08-5/AS, zajął analogiczne stanowisko, wyjaśniając, że: „(...) W przedmiotowym wniosku Podatnik powołuje się na przepisy Prawa spółdzielczego, zgodnie z którymi w przypadku śmierci jednego z małżonków, spółdzielcze lokatorskie prawo do zajmowanego przez nich lokalu mieszkalnego, które przysługiwało obojgu małżonkom, przypada drugiemu małżonkowi. Tak więc w opisywanej sprawie nadal obowiązuje data pierwszego ustanowienia spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu.

W przedmiotowej sytuacji faktycznej, ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego, a także zasiedlenie tego lokalu nastąpiło przed 1 maja 2004 r. Oznacza to, że w takim przypadku art. 29 ust. 8 ustawy o podatku od towarów i usług nie znajduje zastosowania, lecz art. 153 ust. 2 ww. ustawy o podatku od towarów i usług. Oznacza to, iż w takim przypadku nie wystąpi obowiązek zapłaty podatku od towarów i usług od przekształcenia spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego w odrębną własność lokalu (...)."

Na pytanie zaś podatnika, czy **ustanowienie odrębnej własności lokalu mieszkalnego przez przekształcenie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu na rzecz osoby prawnej Spółki niebędącej członkiem spółdzielni mieszkaniowej** podlega opodatkowaniu VAT, Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie), w interpretacji z dnia 5 czerwca 2009 r., nr IPPP1/443-234/09-2/AP, odpowiedział, że: „(...) Spółdzielcze prawo własnościowe jest ograniczonym prawem rzeczowym jednakże w sferze władztwa jest prawem zbliżonym do własności. Zawiera ono w sobie uprawnienie do korzystania z lokalu oraz uprawnienie do rozporządzania lokalem. Prawo to jest zbywalne, podlega egzekucji i dziedziczeniu. Treść spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu ukształtowana została na wzór uprawnień właściciela.

Spółdzielnia mieszkaniowa przekształcając spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu w celu ustanowienia odrębnej własności lokalu nie przenosi w sensie ekonomicznym prawa do rozporządzenia nim jak właściciel. Spółdzielnia nie dysponuje bowiem obecnie lokalem jak właściciel, zatem nie może tego prawa zbyć – jej prawo jest ograniczone przyznanym ograniczonym prawem rzeczowym, które konsumuje faktyczne władztwo nad rzeczą.

Spółka nabyła już prawo do rozporządzania lokalem jak właściciel z dniem nabycia spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu od swojego poprzednika, nie można zatem uznać, że w wyniku przekształcenia nabędzie od spółdzielni po raz drugi prawo do dysponowania jak właściciel.

Nabycie przez Spółkę prawa do rozporządzania lokalem jak właściciel nastąpiło na mocy umowy przeniesienia spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu od poprzednich posiadaczy tego prawa do przedmiotowego lokalu i było zwolnione spod opodatkowania ze względu na obrót na rynku wtórnym. W związku z wyrokiem ETS w spr. C-25/03 uznać należy, tj. przy rozu-

mieniu ekonomicznym, a nie cywilistycznym zwrotu «przeniesienia prawa do rozporządzania lokalem jak właściciel», jakie za właściwe dla podatku od towarów i usług przyjmuje ETS, rozporządzenie towarem jak właściciel – przeniesienie prawa (czynność podlegająca co do zasady przepisom ustawy) już nastąpiło. Obecnie dokonywane przekształcenie nie ma celu przeniesienia prawa do rozporządzania, a jedynie przekształcenie w sensie cywilistycznym z ograniczonego prawa rzeczowego (pozwalającego na dysponowanie jak właściciel) w prawo własności (bez wątplenia również zawierające w sobie prawo do dysponowania jak właściciel) (...).

Prawo użytkowania wieczystego

Ustawą z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 209, poz. 1320), obowiązującą od dnia 1 grudnia 2008 r., dodano przepisy umożliwiające uznanie za dostawę towarów czynności **oddania gruntu w użytkowanie wieczyste (art. 7 ust. 1 pkt 6 ustawy o VAT), jak również zbycia prawa użytkowania wieczystego i zbycia praw dotyczących praw spółdzielczych**, wymienionych w art. 7 ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT (art. 7 ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT).

Należy zauważyć, że wspomniana nowelizacja stanowi jedynie doprecyzowanie obowiązujących wcześniej przepisów, bowiem i przed tą datą większość organów podatkowych uznawała, że zbycie praw do lokali należy traktować jako dostawę towarów. Stanowisko takie wyraził m.in. Naczelnik Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie w postanowieniu z dnia 25 kwietnia 2007 r., nr 1472/RPP1/443-123/07/PAWA. Odpowiadając na pytanie podatnika, czy sprzedaż spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu użytkowego stanowi dostawę towarów w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy o VAT, stwierdził, że „(...) ustanowienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu stanowi dostawę towaru. W ocenie Naczelnika tutejszego Urzędu Skarbowego również czynność sprzedaży spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu użytkowego spełnia kryteria dostawy towarów – z punktu widzenia przedmiotu, do którego odnosi się prawo, tzn. do lokalu (...)”. Również Naczelnik Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie, w postanowieniu z dnia 25 kwietnia 2007 r., nr 1471/VUR1/443-13/07/AP, podzielił pogląd podatnika, stwierdzając, że „(...) spółdzielcze prawo do lokalu zostało zrównane (dla celów podatkowych) z prawem do rozporządzania tym lokalem jak właściciel. Dlatego też przeniesienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu w drodze sprzedaży należy traktować jako dostawę towarów (...)”.

Największe wątpliwości budziło w pierwszych latach obowiązywania ustawy o VAT właściwe zakwalifikowanie czynności **oddania gruntu w użytkowanie wieczyste**. Resort finansów stał na stanowisku¹⁴, że czynność ta powinna być traktowana na gruncie ustawy o VAT jako świadczenie usługi, odmienny pogląd można było jednak spotkać w piśmiennictwie. Dopiero uchwała siedmiu sędziów NSA¹⁵ ostatecznie przesądziła, że czynność oddania gruntu w użytkowanie wieczyste stanowi dostawę towarów. Jak stwierdził NSA, „(...) mając na uwadze szerokie, ekonomiczne, a nie cywilistyczne rozumienie pojęcia przeniesienia prawa do rozporządzenia towarami jak właściciel, a także uwzględniając fakt, że definicja towaru, zawarta w art. 2 pkt 6 ustawy o VAT obejmuje grunty, należy opowiedzieć się za stanowiskiem, że oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste stanowi dostawę towarów, o której mowa w art. 7 ust. 1 tej ustawy, a nie świadczenie usług, do którego odnosi się art. 8 ust. 1. W wyniku ustanowienia prawa użytkowania wieczystego dochodzi do ekonomicznego przeniesienia władztwa nad gruntem (towarem – w rozumieniu art. 2 pkt 6 ustawy) na rzecz użytkownika wieczystego, co pozwala mu roz-

¹⁴ Pismo Ministra Finansów z dnia 11 sierpnia 2004 r., nr PP1-811-1181/2004/EF/2699, Biul. Skarb. 2004, nr 5, poz. 60.

¹⁵ Uchwała NSA z dnia 8 stycznia 2007 r., I FPS 1/06, OSP 2008, z. 2, poz. 19.

porządkować nim jak właściciel. Znajduje to wyraz zarówno w swobodzie korzystania z gruntu i czerpania z niego pożytków w sposób niemalże taki jak w przypadku właściciela tego gruntu, jak również w możliwości przeniesienia takiego władztwa na inny podmiot, tak jak ma to miejsce w przypadku dokonywania sprzedaży gruntu przez właściciela (...).

W interpretacjach wydawanych przez organy podatkowe po tej dacie, w zasadzie nie występują rozbieżności. Jak wyjaśnił Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie) w interpretacji indywidualnej z dnia 14 maja 2009 r., nr IPPP2/443-250/09-4/SAP, w odpowiedzi na pytanie podatnika, czy **czynność przekształcenia w drodze decyzji administracyjnej prawa użytkowania wieczystego w prawo własności** jest dostawą towarów: „(...) Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, iż Miasto w drodze decyzji administracyjnej dokonuje przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości. Przekształcenie następuje odpłatnie, po uiszczeniu opłaty za przekształcenie. Czynność przekształcenia prawa wieczystego użytkowania gruntu w prawo własności, dokonana w drodze decyzji administracyjnej wydanej przez organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego nie stanowi dostawy nieruchomości. Przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności na podstawie decyzji administracyjnej, wydanej przez właściwy organ, stanowi jedynie zmianę formy prawnej faktycznego prawa do nieruchomości. Dostawa prawa do nieruchomości nastąpiła bowiem już z chwilą zawarcia umowy o ustanowienie prawa wieczystego użytkowania. Zatem przedmiotowa czynność przekształcenia prawa wieczystego użytkowania gruntu w prawo własności, dokonana w drodze decyzji administracyjnej wydanej przez organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego nie stanowi dostawy nieruchomości, tym samym nie wypełnia określonych w art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług przesłanek uprawniających do uznania tej czynności za podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (...).

Jako dostawa towarów jest traktowane nie tylko oddanie gruntu w odpłatne użytkowanie, ale także jego zbycie (czyli sprzedaż, aport). Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach) w interpretacji indywidualnej z dnia 6 marca 2009 r., nr IBPP1/443-1778/08/Azb, udzielając odpowiedzi na pytanie w zakresie opodatkowania **zbycia prawa użytkowania wieczystego gruntu zabudowanego**, stwierdził, że „(...) w odniesieniu do zbycia prawa wieczystego użytkowania gruntu należy stwierdzić, że mimo faktu, iż dostawa prawa wieczystego użytkowania nieruchomości gruntowej nastąpi łącznie z nieodpłatnym przeniesieniem prawa własności budynku, w przedmiotowej sprawie nie znajdzie zastosowania przepis § 13 ust. 1 pkt 10 powołanego wyżej rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, zwalniający od podatku zbycie prawa wieczystego użytkowania gruntu, w przypadku objętej zwolnieniem od podatku dostawy budynków lub budowli trwale z gruntem związanych. Ze względu bowiem na to, iż nieodpłatne przeniesienie prawa własności budynku w przedstawionym zdarzeniu przyszłym nie stanowi dostawy towarów (nie jest to bowiem czynność zwolniona od podatku, lecz czynność znajdująca się poza zakresem obowiązywania ustawy) powołany wyżej przepis nie będzie miał zastosowania.

W związku z powyższym sprzedaż prawa wieczystego użytkowania gruntu będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem VAT, zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy o VAT, według 22% stawki podatku (...).

Nie stanowi natomiast dostawy towarów **oddanie na podstawie umowy leasingu gruntów, na których ustanowiono prawo wieczystego użytkowania**. Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie) w interpretacji indywidualnej z dnia 25 lutego 2009 r., nr PPP3/443-75/09-2/MM, na pytanie podatnika, jak zakwalifikować oddanie na podstawie umowy leasingu gruntów, na których ustanowiono prawo wieczystego użytkowania, wraz z znajdującymi się na tych gruntach budynkami, jeśli odpisów amortyzacyjnych dokonuje finansujący, wyjaśnił, że: „(...) Przedmiotem umowy leasingu mogą być tylko rzeczowe aktywa trwale, wartości

niematerialne i prawne (które dodatkowo na gruncie ustawy podlegają amortyzacji) oraz grunty. Prawo wieczystego użytkowania gruntów nie podlega amortyzacji zgodnie z art. 16c ust. 1 ustawy o CIT. Nie może być również utożsamiane z pojęciem gruntu. Dlatego też użytkowanie wieczyste nie może być przedmiotem leasingu w rozumieniu przepisów podatkowych. (...)

Nowelizacja ustawy o VAT nie zmieniła jednak w opinii Wnioskodawcy kwalifikacji oddania w leasing budynku oraz prawa wieczystego użytkowania gruntu, na którym posadowiony jest ten budynek jako świadczenia usługi. Na podstawie bowiem umów jakie będzie zawierała Spółka nie nastąpi bowiem oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste ani też zbycie prawa wieczystego użytkowania gruntu, o których mowa w znowelizowanym art. 7 ust. 1 pkt 5 i 6 ustawy o VAT. Za dostawę towaru będzie dopiero mogło być uznane zbycie przez Spółkę budynku oraz prawa wieczystego użytkowania gruntu, na którym ten budynek jest posadowiony po zakończeniu umowy leasingu. Podsumowując, przekazanie przedmiotu leasingu (a więc prawa wieczystego użytkowania gruntu oraz posadowionych na tym gruncie budynków), nie stanowi również dostawy towaru w rozumieniu art. 7 ust. 1 pkt 2 i ust. 9 ustawy o VAT. Dlatego też zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy o VAT przekazanie przedmiotu leasingu należy zakwalifikować jako świadczenie usługi (...).

6. NIEODPŁATNE PRZEKAZANIE TOWARÓW

Przepisy ustawy o VAT uznają za dostawę towarów również czynność (nieodpłatnego) przekazania 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, w szczególności darowizny
 - jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tych czynności, w całości lub w części.

Regulacja ta od początku obowiązywania ustawy o VAT budziła szereg wątpliwości interpretacyjnych, zarówno w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 maja 2005 r., jak i po tej dacie¹⁶. Podstawą do wprowadzenia tej regulacji był bez wątpienia art. 5 ust. 6 Szóstej dyrektywy. Celem przepisu wspólnotowego było zagwarantowanie, że wykorzystanie przez podatnika towarów stanowiących majątek związany z prowadzoną działalnością będzie podlegało opodatkowaniu, tak aby uniknąć nieopodatkowanego wykorzystania towarów, których przeznaczeniem było wykorzystanie do celów związanych z działalnością gospodarczą¹⁷ i od których to towarów odliczono podatek naliczony. Porównanie polskiej regulacji i przepisu wspólnotowego (z uwzględnieniem wykładni dokonanej przez ETS w wyroku *Kuwait Petroleum* (wyrok z dnia 27 kwietnia 1999 r., C-48/97) jednoznacznie pokazuje, jak różny jest zakres opodatkowania nieodpłatnego przekazania towarów. Polski przepis stanowi o wyraźnym zawężeniu zakresu opodatkowania w stosunku do przepisu Szóstej dyrektywy. Bez wątpienia – co wyraźnie podkreślił ETS w powołanym wyroku – celem nakreślonym przez art. 5 ust. 6 Szóstej dyrektywy – było

¹⁶ Nowelizacja ustawy, która weszła w życie z dniem 1 czerwca 2005 r., doprowadziła do fundamentalnej zmiany regulacji art. 7 ust. 3 ustawy o VAT. Przed tą datą art. 7 ust. 3 brzmiał następująco: „przepisu ust. 2 nie stosuje się do przekazywanych prezentów o małej wartości i próbek, jeżeli ich przekazanie (wręczenie) wiązało się bezpośrednio z prowadzonym przez podatnika przedsiębiorstwem”.

¹⁷ T. Michalik, *VAT 2009...*, s. 121.

również objęcie tych nieodpłatnych przekazania towarów, które związane były z prowadzonym przedsiębiorstwem.

Na tle tej regulacji ukształtowały się dwa odmienne stanowiska. Organy podatkowe bowiem uznają, że każde nieodpłatne przekazanie poza przedsiębiorstwo podatnika dających prawo do odliczenia podatku towarów nabytych w ramach jego przedsiębiorstwa, na cele konsumpcyjne innych osób, podlega opodatkowaniu zarówno wtedy, gdy czynność nie ma żadnego związku z działalnością przedsiębiorstwa podatnika, nie służąc mu w jakikolwiek sposób (np. przekazanie towarów na cele osobiste podatnika, jego pracowników i wszelkie inne podobne prywatne darowizny), jak i gdy realizowana jest w związku z tą działalnością, stanowiąc fragment zadań przedsiębiorstwa (np. przekazywanie innym podmiotom w celach reprezentacji i reklamy, sponsoringu, jako nagród przy sprzedaży premiowej). Wyjątkiem są – zdaniem organów podatkowych – przypadki przekazywania prezentów o małej wartości i próbek. Jak wyjaśnił Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie) w interpretacji indywidualnej z dnia 2 lipca 2009 r., nr IPPP2/443-398/09-2/Asi: „(...) Z cytowanych wyżej przepisów (art. 7 ust. 2 i art. 7 ust. 3) wynika zatem, że opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega nie tylko nieodpłatne przekazanie towarów na cele niezwiązane z prowadzonym przedsiębiorstwem, ale także nieodpłatne przekazanie wszelkich towarów związanych bezpośrednio z działalnością przedsiębiorstwa, niestanowiących jednak próbek, prezentów o małej wartości, czy też drukowanych materiałów reklamowych i informacyjnych. Dla opodatkowania danej czynności nieodpłatnego przekazania istotne jest jednak to, czy podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tych czynności w całości lub w części. (...) Przy interpretacji art. 7 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług należy odróżnić cel czynności przekazania towarów przedsiębiorstwa od związku tej czynności z jego funkcjonowaniem. Celem bezpośrednim każdego nieodpłatnego przekazania towaru przedsiębiorstwa osobie trzeciej jest przede wszystkim zaspokojenie jej potrzeb konsumenckich (cel niezwiązany z przedsiębiorstwem – ust. 2), lecz z punktu widzenia funkcjonowania i interesu przedsiębiorstwa podatnika zaspokojenie potrzeb osoby trzeciej może być obojętne, jako w ogóle niewiążące się z jego działalnością (np. przekazanie towarów na cele osobiste podatnika, pracowników, itd.) lub też realizowane jest w związku z jego funkcjonowaniem i rozwojem działalności (np. w związku z czynnościami reprezentacji i reklamy, sponsoringu, czy tzw. sprzedaży premiowej). To właśnie wskazuje, że celu przekazania towarów przedsiębiorstwa podatnika nie można utożsamiać ze związkiem tej czynności z jego działalnością, z którą może w ogóle nie być związana lub pozostawać w bezpośrednim związku, stanowiąc realizację zadań przedsiębiorstwa. W tym więc względzie powołane przepisy ustawy o podatku od towarów i usług są zgodne z celami wyrażonymi w Dyrektywie 2006/112/WE Rady (art. 16).

Należy zauważyć, iż opodatkowaniu podatkiem VAT podlega generalnie każde nieodpłatne przekazanie towaru należącego do przedsiębiorstwa, z którym wiąże się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, o ile podatnikowi przysługiwało przy ich nabyciu prawo do całkowitego albo częściowego odliczenia podatku naliczonego. Jeśli podatnik odliczył podatek naliczony przy ich nabyciu, to ich nieodpłatne przekazanie – gdyby było nieopodatkowane – w istocie stanowiłoby nabycie bez opodatkowania. Stoi to w sprzeczności z zasadą powszechności oraz neutralności opodatkowania. Jeśli natomiast podatnik nie miał prawa do odliczenia podatku, to nieodpłatne przekazanie tego towaru pozostaje neutralne podatkowo, gdyż podatnik już raz został obciążony faktycznym kosztem podatku (w tej części wystąpił więc jako konsument, a nie jako podatnik VAT) (...). W interpretacji indywidualnej z dnia 23 czerwca 2009 r., nr IPPP1-443-445/09-2/JB, Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie) wyjaśnił, że: „(...) Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, że Spółka aby zachęcić kontrahentów do nabywania towarów będących w ofercie Spółki przeprowadza akcje

marketingowo-promocyjne, w ramach których przekazuje nieodpłatnie kontrahentom oraz jego pracownikom towary należące do jej przedsiębiorstwa. Celem akcji jest zachęcenie kontrahentów do zwiększenia zamówień towarów oferowanych przez Spółkę. Spółka odlicza podatek VAT związany z nabyciem tych towarów.

Odnosząc zatem przedstawiony stan prawny do stanu faktycznego sprawy, stwierdzić należy, iż nieodpłatne przekazanie towarów na cele związane z realizacją działań marketingowo-promocyjnych, podlegać będzie opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Podkreślić raz jeszcze należy, iż na podstawie art. 7 ust. 2 pkt 2 ustawy opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, podlega przekazanie towarów bez wynagrodzenia, tylko wtedy, jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, o kwotę podatku naliczonego od tych czynności w całości lub w części. W przeciwnym razie, w przypadku, gdyby podatnik odliczył podatek naliczony przy nabyciu towarów, które następnie zostały nieodpłatnie przekazane, bez dokonania opodatkowania tych czynności, nikt nie zostałby obciążony tym podatkiem, co byłoby sprzeczne z zasadami powszechności i neutralności opodatkowania (...).

Odmienne stanowisko wyrażane jest przez sądy administracyjne, w doktrynie¹⁸ i piśmiennictwie¹⁹. W wyroku NSA w składzie 7 sędziów z dnia 23 marca 2009 r., I FPS 6/08, M. Pod. 2009, nr 5, poz. 4, stwierdzono, że: „(...) Z literalnego brzmienia części wstępnej art. 7 ust. 2 tej ustawy wynika wprost, że odnosi się on do takiego przekazania towarów, które nastąpiło wyłącznie na cele inne niż związane z prowadzonym przez podatnika przedsiębiorstwem. Oznacza to, że przepis ten pomija takie nieodpłatne przekazania towarów, które zostały dokonane na cele związane z przedsiębiorstwem prowadzonym przez podatnika (...)”²⁰. Sąd zwrócił uwagę na fakt, że po nowelizacji art. 7 ust. 3 ustawy o VAT zakres przedmiotowy opodatkowania wskazany w art. 7 ust. 2 ustawy o VAT jest określony jedynie w jego części wstępnej. Zdaniem Sądu, przepis art. 7 ust. 3 ustawy o VAT określa obecnie tylko rodzaje towarów, których przekazanie na cele inne niż związane z prowadzonym przedsiębiorstwem zostało wyłączone z zakresu przedmiotowego opodatkowania i jest on przepisem szczególnym w stosunku do art. 7 ust. 2 ustawy o VAT.

Jeśli zaś przekazanie towarów, a w szczególności wszelkiego rodzaju darowizny towarów, **nie jest związane z prowadzonym przedsiębiorstwem**, to taka czynność podlega opodatkowaniu VAT, oczywiście pod warunkiem, że podatnikowi przysługiwało prawo odliczenia podatku naliczonego w całości lub części. Przykładem sytuacji, w której wystąpi obowiązek naliczenia podatku należnego, jest wydanie towarów przez pracodawcę na cele osobiste pracowników.

W tym zakresie w pierwszej kolejności konieczne jest ustalenie, czy przekazanie przez podatnika towarów pracownikowi lub zużycie towarów przez pracowników są związane z prowadzonym przez podatnika przedsiębiorstwem, czy też nie. W sytuacji bowiem, gdy towary są **przekazywane na cele osobiste pracowników** (i innych osób wymienionych w przepisie art. 7 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT), taka czynność podlega opodatkowaniu VAT. Jak należy rozumieć pojęcie „potrzeby osobiste”, wyjaśnił Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu) w interpretacji indywidualnej z dnia 26 marca 2009 r., nr IL.PP.2/443-65/09-2/EW: „(...) Wskazać należy, iż ustawa o podatku od towarów i usług nie zawiera definicji potrzeb osobistych, można jednak przyjąć, że potrzebami osobistymi są te, których realizacja nie jest związana ze stosunkiem pracy, a zatem potrzeby osobiste to te, których zaspokojenie wynika z dobrej woli pracodawcy. Natomiast potrze-

¹⁸ Zob. m.in. T. Michalik, VAT 2009..., s. 123 i n.; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, VAT, Warszawa 2009.

¹⁹ Zob. m.in. glosa do wyroku NSA z dnia 23 marca 2009 r., I FPS 6/08, M. Militz, Nieodpłatne przekazanie towarów przez podatnika VAT w polskich przepisach, Prz. Pod. 2009, nr 8, poz. 35.

²⁰ Zob. też wyroki NSA: z dnia 13 maja 2008 r., I FSK 600/07, LEX nr 371671; z dnia 28 czerwca 2008 r., I FSK 743/07, LEX nr 468860; z dnia 24 września 2008 r., I FSK 922/08, LEX nr 514943.

by pracownicze to te, których spełnienie nie wynika z autonomii woli stron, ale do zaspokajania których pracodawca jest zobowiązany na podstawie przepisów prawa, np.: przepisów Kodeksu pracy, przepisów innych ustaw regulujących prawa i obowiązki pracowników i pracodawców, postanowień zbiorowych układów pracy, postanowień porozumień zbiorowych, przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy.

Uwzględniając powyższe należy uznać, iż nieodpłatne przekazania towarów swoim pracownikom, których obowiązek dokonania wynika z układu zbiorowego pracy i innych przepisów regulujących prawa i obowiązki pracowników i pracodawców, jest czynnością związaną z działalnością gospodarczą Spółki oraz służy zgodnemu z przepisami prawa funkcjonowaniu przedsiębiorstwa. A zatem ww. czynności, jako nie wypełniające warunków art. 7 ust. 2 ustawy, znajdują się poza zakresem czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług (...).

Zdaniem organów podatkowych, nie stanowi przekazania (zużycia) na potrzeby reprezentacji i reklamy oraz na potrzeby osobiste zatrudnionych przez podatnika pracowników przekazanie (zużycie) towarów, jeśli **obowiązek ich wydania wynika z przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy lub innych przepisów**. Dotyczy to m.in. napojów (kawa, herbata, woda mineralna), które są przekazywane pracownikom na podstawie § 112 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 26 września 1997 r. w sprawie ogólnych przepisów bezpieczeństwa i higieny pracy (tekst jedn.: Dz. U. z 2003 r. Nr 169, poz. 1650 z późn. zm.). Jak wyjaśnił Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku w decyzji z dnia 7 września 2004 r., nr PI/005-1309/04/CIP/01: „(...) Zgodnie z § 112 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 26 września 1997 r. w sprawie ogólnych przepisów bezpieczeństwa i higieny pracy Pracodawca jest obowiązany zapewnić wszystkim pracownikom wodę zdatną do picia lub inne napoje, a pracownikom zatrudnionym stale lub okresowo w warunkach szczególnie uciążliwych zapewnić oprócz wody, inne napoje.

Z w/w art. 7 ust. 2 ustawy wynika, że przekazanie pracownikom napojów (kawy, herbaty itp.) nie jest opodatkowane podatkiem od towarów i usług, gdyż czynności te nie służą celom osobistym pracowników lecz zgodnemu z przepisami funkcjonowaniu przedsiębiorstwa.

W kwestii przekazania pracownikom ubrania ochronnego i koszulek z logo firmy stwierdzić należy, że jeżeli firma na podstawie Kodeksu pracy nie ma obowiązku zapewnienia pracownikom umundurowania lub ubrania roboczego (ochronnego), to przekazanie ubrań ma charakter czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług, jako wykonywanych na potrzeby reprezentacji i reklamy. Dobre reprezentowanie firmy polega bowiem m.in. na odpowiednim ubiorze pracowników, wystroju firmy, jej logo. Jeżeli natomiast firma jest zobowiązana do zapewnienia przedmiotowego ubioru na podstawie przepisów Kodeksu pracy, to takie przekazanie ubrań będzie czynnością, która nie podlega opodatkowaniu podatku od towarów i usług (...).

Podlega natomiast opodatkowaniu VAT czynność wydania pracownikom tzw. **deputatów węglowych**. Jak wyjaśnił Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Kielcach, w postanowieniu z dnia 22 czerwca 2004 r., nr OG/005/119/PP2/443/28/2004, „(...) deputaty stanowią przekazanie towarów, które nie jest związane z prowadzeniem przez podatnika przedsiębiorstwa, a czynione jest w celu zaspokojenia osobistych potrzeb pracowników. Ponadto, jeżeli spełniony jest drugi warunek, tzn. podatnikowi przysługiwało prawo od obniżenia podatku należnego o podatek naliczony przy nabyciu przekazywanych towarów, wówczas czynność ta podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (...).

6.1. Przekazanie drukowanych materiałów reklamowych i informacyjnych

Nie jest objęte zakresem opodatkowania **przekazanie przez podatnika drukowanych materiałów reklamowych i informacyjnych**, co wynika wprost z przepisu art. 7 ust. 3 ustawy



o VAT. Wątpliwości pojawiają się jednak przy próbie zdefiniowania pojęcia „drukowane”. Organy w tej kwestii zajmują dość jednoznaczne stanowisko. W postanowieniu z dnia 13 października 2005 r., nr PUS.II/443/160/2005/MM, Naczelnik Podkarpackiego Urzędu Skarbowego wyjaśnił, że „(...) za drukowane materiały informacyjne i reklamowe można uznać materiały przygotowane w drodze procesu technologicznego polegającego na nadrukowaniu informacji na nośniku. Jednak nośniki z nadrukiem, które oprócz charakteru reklamowo-informacyjnego, wyraźnie określonego w sposób zawężający w przepisie art. 7 ust. 3, będą miały również charakter użytkowy, takie jak wymienione we wniosku Podatnika piłki, kubki, torby czy plandeki z nadrukiem reklamowym, nie mogą być uznane za drukowany materiał reklamowy i informacyjny, o którym mowa w art. 7 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług (...)”, zaś Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu) w interpretacji indywidualnej z dnia 6 marca 2008 r., nr ILPP2/443-207/07-2/GZ – że „(...) przekazane ręczniki z nadrukiem logo firmy nie odpowiadają definicji drukowanych materiałów reklamowych i informacyjnych, którą należy rozumieć jako materiały zawierające treści o charakterze reklamowym i informacyjnym, tj. materiały wykonane metodami poligraficznymi (...)”.



Organy są na ogół zgodne, że przekazywanie **drukowanych kalendarzy** nie podlega opodatkowaniu VAT. Jak wyjaśnił Naczelnik Trzeciego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Radomiu, w postanowieniu z dnia 11 lipca 2007 r., nr 1473/WV/443-39/07/HZ, „(...) w przypadku, gdy nieodpłatnie przekazywane kalendarze drukowane na nośnikach papierowych zawierają logo, adres oraz stronę informacyjną o produktach firmy to stanowią drukowane materiały informacyjne, które różnią się tym od drukowanego materiału reklamowego, że reklama ma na celu nakłanianie potencjalnego nabywcy do zakupu produktu. Informacja handlowa zawiera natomiast podstawowe informacje niezbędne do złożenia oferty lub podjęcia rokowań, takie jak: adres firmy, przedmiot oferty, cenę sprzedaży, warunki nabycia (...)”, a Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu) w interpretacji indywidualnej z dnia 17 czerwca 2009 r., nr ILPP1/443-423/09-2/AT, stwierdził, że: „(...) Z danych przedstawionych we wniosku wynika, że Wnioskodawca w ramach działań marketingowych zamierza przekazać nieodpłatnie kalendarze ściennie, książkowe oraz kalendarze w formie podkładów na biurko z tygodniowym planem zajęć. Każdy ww. kalendarz zawierać będzie: dane tele-adresowe Spółki, tj. adres pocztowy, adres strony internetowej, numer infolinii oraz logo firmy i hasło reklamowe. Ponadto, kalendarze książkowe zawierać będą wkładki na temat działalności Spółki, jej produktów i usług. Kalendarze zapoznawać będą potencjalnych odbiorców z ofertą Wnioskodawcy poprzez zdjęcia prezentujące produkowaną przez firmę wodę, jej cechy jakościowe i konsumpcyjne, a także zdjęcia prezentujące rodzaj świadczonych przez Spółkę usług, ich zalety zdrowotne i kosmetyczne. Kalendarze wydawane będą celem przekazywania informacji o produktach (usługach), miejscach i możliwościach ich nabycia, a tym samym do nakłaniania potencjalnych klientów do ich nabycia. Spółka będzie odliczać podatek VAT zawarty w fakturach dokumentujących zakup kalendarzy.

Z uwagi na fakt, iż ani w ustawie o podatku od towarów i usług, ani w aktach wykonawczych do tejże ustawy nie zostało zdefiniowane pojęcie «drukowanych materiałów reklamowych i informacyjnych», należy poślikować się definicją zawartą w innych źródłach.

Dlatego też zasadnym w takiej sytuacji jest posłużenie się wykładnią językową. Według *Słownika Języka Polskiego PWN*, Warszawa 2005, pod redakcją P. Elżbiety Sobol, s. 162, termin «drukować» oznacza: 1. «odbijać, wyciskać, wytłaczać litery, teksty na papierze, także desenie, wzory na papierze lub tkaninach za pomocą specjalnych maszyn, pras drukarskich, maszyn drukarskich»; Drukowane słowo «wszelkie pisma, książki, broszury itp.» 2. «oddawać do druku, wydawać» (...).

6.2. Przekazanie przez podatnika prezentów o małej wartości i próbek

Nie podlega opodatkowaniu VAT także przekazanie przez podatnika prezentów o małej wartości i próbek.

Przez **prezenty o małej wartości** należy rozumieć towary o łącznej wartości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 68a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.) lub których przekazania nie ujęto w ewidencji, 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 (w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2008 r. prezentem o małej wartości był towar, którego wartość rynkowa nie przekraczała 5 zł).

Jak wyjaśnił Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie) w interpretacji indywidualnej z dnia 7 lipca 2009 r., nr IPPP2/443-510/09-2/AS: „(...) Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że Spółka w ramach prowadzonej działalności wydaje i sprzedaje czasopisma, do których dołączane są bezpłatne prezenty, których jednostkowa cena nabycia nie przekracza 10 zł.

Zatem w świetle powołanych wyżej regulacji prawnych należy stwierdzić, iż nieodpłatne przekazywanie do czasopism prezentów, spełniających definicję prezentu o małej wartości (art. 7 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług) nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 ww. ustawy i nie rodzi obowiązku opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

Odnosnie kwestii dotyczącej podmiotów, którym wręczane są prezenty o małej wartości, organ podatkowy stwierdza, iż jest to nieistotne kogo Spółka obdarowuje przedmiotowymi prezentami dołączonymi do czasopism (...).”

Na **wartość przekazywanego towaru**, jako elementu determinującego uznanie danego towaru jako prezentu o małej wartości, zwrócił uwagę Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu) w interpretacji indywidualnej z dnia 29 maja 2009 r., nr IL.PP2/443-355/09-4/EWW. Jak wyjaśniono w powołanym piśmie: „(...) Z informacji przedstawionych we wniosku wynika, iż w ramach prowadzonej działalności gospodarczej Wnioskodawca prowadzi akcję promocyjną, mającą na celu zwiększenie sprzedaży produkowanych przez niego towarów (kabanosów) oraz wypromowanie nowej formy opakowania tego produktu. W ramach akcji, przy zakupie dużego opakowania kabanosów drobiowych (o wadze 1,5 kg) nabywca otrzymuje każdorazowo mniejsze opakowanie kabanosa. Jest to towar przekazywany w gratisie łącznie z nabywanym towarem głównym i w tym celu oba produkty są złączone taśmą. Przedmiotem promocji są towary pochodzące z produkcji Wnioskodawcy, dla których zarówno jednostkowy koszt wytworzenia, jak i cena rynkowa, w zależności od wielkości opakowania, raz są wyższe, a raz niższe od kwoty 10 zł.

W przedmiotowej sprawie rozróżnić należy zatem dwie sytuacje, mianowicie, gdy wartość przekazywanego nieodpłatnie towaru nie przekracza 10 zł oraz, gdy wartość gratisu jest wyższa niż 10 zł.

Charakter i forma przedmiotowej promocji wskazuje, iż Zainteresowany nie prowadzi ewidencji pozwalającej na ustalenie tożsamości poszczególnych osób, na rzecz których dokonuje nieodpłatnego przekazania towaru.

Zatem, zgodnie z przywołanymi przepisami, w przypadku nieodpłatnego przekazywania towarów, których jednostkowa cena nabycia (bez podatku), a gdy nie ma ceny nabycia, jednostkowy koszt wytworzenia, określone w momencie przekazania towaru, nie przekraczają 10 zł, przedmiotowy towar (kabanosy) można uznać za prezenty o małej wartości, którego nieodpłat-

ne przekazanie, stosownie do art. 7 ust. 3 ustawy nie stanowi dostawy towarów, tym samym nie jest opodatkowane podatkiem od towarów i usług.

Natomiast w sytuacji, gdy wskazana wartość kabanosów przekazywanych nieodpłatnie przekracza kwotę 10 zł, czynność ta w myśl przepisów ustawy, traktowana jest jako dostawa towarów podlegająca opodatkowaniu (...).

Nie podlega również opodatkowaniu VAT przekazanie przez podatnika **próbek**. Zgodnie z obowiązującą od dnia 1 czerwca 2005 r. definicją, próbką jest niewielka ilość towaru reprezentująca określony rodzaj lub kategorię towarów, która zachowuje skład oraz wszystkie właściwości fizyczne, fizykochemiczne i chemiczne lub biologiczne towaru, przy czym ilość lub wartość przekazywanych (wręczanych) przez podatnika próbek nie wskazuje na działanie mające charakter handlowy. Definicja ta w praktyce stwarza wiele wątpliwości interpretacyjnych. Po pierwsze bowiem, spory dotyczą użytego w definicji pojęcia „najmniejsza ilość towaru”. Jak wyjaśnił Naczelnik Trzeciego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście, w postanowieniu z dnia 7 czerwca 2006 r., nr 1449/2BV/443/2006/224/KA, „(...) przez próbkę rozumie się niewielką ilość towaru, a zatem w przypadku bardzo dużych produktów próbkę stanowić może jedynie część produktu. W analizowanym przypadku jako przykład produktu podano rogalik, który niewątpliwie jest produktem niewielkich rozmiarów, stanowiącym **niewielką ilość** towaru reprezentującą określony rodzaj towarów, która zachowuje skład oraz wszystkie właściwości fizyczne, fizykochemiczne i chemiczne lub biologiczne towaru (...)”.

W kwestii uznania za próbkę przekazanego towaru (testerów kosmetyków) wypowiedział się także Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie) w interpretacji indywidualnej z dnia 27 kwietnia 2009 r., nr IPPP1-443-190/09-3/JB: „(...) przekazanie testerów kremów w słoiczkach oraz dezodorantów, przez przedstawicieli handlowych, mające na celu rozdysponowanie (przekazanie) ich wśród klientów indywidualnych, wypełniające definicję i uznawane przez Spółkę za «próbki» w rozumieniu art. 7 ust. 7 ustawy, nie jest traktowane jak dostawa towarów, w myśl przepisu art. 7 ust. 2 ustawy i nie rodzi konieczności opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

W przypadku natomiast, gdy testery kremów i dezodorantów, o których mowa we wniosku, wydawane wyłącznie przedstawicielom handlowym, zostaną przez nich wykorzystane w celu zużycia w czasie bezpośrednich prezentacji (poprzez ich zademonstrowanie, przedstawienie zapachu i innych walorów, zachęcenie do zakupu) nie możemy mówić o dostawie towarów w rozumieniu art. 7 ustawy. W takim bowiem przypadku dochodzi do zużycia testeru w celach promocyjnych, a nie do przeniesienia prawa do rozporządzania tym towarem (testerem) jak właściciel na inny podmiot (przedstawiciela, czy też klienta).

A zatem zużycie testerów podczas prezentacji prowadzonych przez przedstawicieli handlowych nie prowadzi do przeniesienia prawa do rozporządzania jak właściciel, nie stanowi tym samym dostawy towarów myśl art. 7 ustawy, co powoduje, iż czynność taka nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Reasumując, słoiczki kremu, dezodoranty, oznaczone jako testery, spełniające kryteria do uznania ich za próbki w rozumieniu art. 7 ust. 7, powoduje, że ich przekazanie klientom bądź wydanie przedstawicielom handlowym w celu dalszego ich przekazania wśród klientów, nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 ust. 2 ustawy i nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Dostawy towarów w myśl art. 7 ustawy nie stanowi również zużycie kremów i dezodorantów oznaczonych jako testery przez przedstawicieli handlowych podczas bezpośrednich prezentacji, co powoduje, że czynność ta nie rodzi obowiązku opodatkowania podatkiem od towarów i usług (...).

Ustawodawca nie wprowadził żadnego limitu ilościowego czy wartościowego dla towaru traktowanego jako próbka, wskazując jedynie, że ilość i wartość towaru traktowanego jako

próbka nie może wskazywać na handlowy charakter przekazania. O niehandlowym charakterze próbki może świadczyć przekazanie jej w porcjach mniejszych niż stosowane w stałym obrocie. Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu), w interpretacji indywidualnej z dnia 27 marca 2008 r., nr ILPP1/443-32/08-2/TK, uznał za próbkę przekazywany egzemplarz towaru. Jak wyjaśniła Spółka (prowadząca sprzedaż produktów wyposażenia łazienek – m.in. armatura, ceramika), przekazuje ona dotychczasowym lub potencjalnym kontrahentom pojedyncze egzemplarze (próbki) danego rodzaju produktów. Uzasadniając, podatnik wskazał, że ma to na celu zapoznanie się przez klientów z właściwościami produktów Spółki przed zakupem większej ich ilości, ewentualnie służy jako egzemplarz prezentacyjny, który nie jest przeznaczony do dalszej sprzedaży, lecz do prezentacji właściwości potencjalnym nabywcom.

Jednym z warunków niezbędnych dla uznania, że czynność przekazania próbek nie podlega opodatkowaniu VAT, jest okoliczność, że **ilość lub wartość przekazywanych przez podatnika próbek nie wskazuje na działanie mające charakter handlowy.** Jak należy ten warunek rozumieć, wyjaśnił Naczelnik Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie, w postanowieniu z dnia 8 grudnia 2005 r., nr 1471/NTR2/443-472/05/MŻ: „(...) zarówno przed, jak i po nowelizacji, o uznaniu towaru za próbkę, obok innych przesłanek, decyduje w myśl art. 7 ust. 7 *in fine* ustawy brak charakteru handlowego przekazania, oceniany ze względu na ilość lub wartość przekazywanych (wręczanych) przez podatnika próbek. Kryteria te odnieść przy tym należy do próbek towarów przekazywanych przez podatnika danemu (jednemu) odbiorcy w danym okresie. W sytuacji gdy pokrywają one lub mogą pokrywać – ze względu na swoją ilość lub wartość – jego potencjalne zapotrzebowanie (popyt) na dany towar, eliminując lub istotnie ograniczając potrzebę dokonania zakupów tego towaru (lub innych towarów tego samego rodzaju/gatunku) uznać należy, że w/w warunek nie jest spełniony, a co za tym idzie nie ma również zastosowania wyłączenie opodatkowania z art. 7 ust. 3 ustawy, który jako przepis szczególny i wyjątkowy nie powinien być interpretowany w sposób prowadzący do rozszerzenia zakresu jego stosowania (...).”

Naczelnik Drugiego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Bielsku-Białej, w postanowieniu z dnia 3 października 2006 r., nr PP/443-94/06/AZ-64188, odnosząc się do przekazania do degustacji piwa, stwierdził, że „(...) o charakterze próbki decyduje cel przeznaczenia próbki, tj. zachęcenie klienta do zakupu większej ilości towarów tego rodzaju. Prezentacja towaru w postaci próbki gotowego wyrobu ma za zadanie zwrócić uwagę potencjalnego nabywcy, co wskazuje na jej niehandlowy charakter. Próbki są wykorzystywane wyłącznie na potrzeby promocji i reklamy, a o ich wielkości decyduje możliwość przetestowania. Wielkość ta jest indywidualna dla każdego produktu. Zatem próbka powinna być przekazana w ilości umożliwiającej nabywcy zapoznanie się i przeprowadzenie prób oferowanego produktu. Zastosowanie próbki w ilości mniejszej spowoduje, że nie będą znane efekty działania i różnice w odniesieniu do innych produktów, natomiast zastosowanie w ilości większej powoduje, iż «próbka» traci charakter towaru przeznaczonego wyłącznie do przeprowadzania prób.

Zatem przekazanie towarów (piwa) do degustacji nie będzie podlegało opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, jeśli spełnione będą warunki zakwalifikowania ich do kategorii próbek zdefiniowanych w art. 7 ust. 4 ustawy o VAT (...).”

7. TRANSAKCJE ŁAŃCUCHOWE

Zgodnie z art. 7 ust. 8 ustawy o VAT, jeśli 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 (tzw. **transakcje łańcuchowe**). Przepis ten wprowadza pewnego rodzaju fikcję prawną, w której każdy z podmiotów dokonał dostawy towarów podlegającej opodatko-

waniu, mimo że faktyczne (fizyczne) wydanie towarów miało miejsce między pierwszym a ostatnim podmiotem. Każdy z uczestników jest więc obowiązany rozpoznać obowiązek podatkowy od dokonanej dostawy, każdy z nich nabywa także prawo do odliczenia podatku naliczonego od dostawy dokonanej na jego rzecz.

Co ważne, przepis ten będzie miał zastosowanie tylko wówczas, jeśli każdy z podmiotów uczestniczących w transakcji nabędzie prawo do rozporządzania towarem jak właściciel (co oznacza, że nie dotyczy sytuacji, gdy któryś z podmiotów jest jedynie pośrednikiem). Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu) w interpretacji indywidualnej z dnia 22 kwietnia 2009 r., nr ILPP2/443-119/09-4/IK, wyjaśniając zasady opodatkowania transakcji łańcuchowych stwierdził, że „(...) w sytuacji, w której dokonywanych jest kilka dostaw, przy czym towar przemieszczany jest tylko raz od pierwszego uczestnika transakcji do finalnego odbiorcy, całą transakcję należy traktować jako tzw. transakcję łańcuchową. Jest to szczególny przypadek transakcji zawieranej pomiędzy kilkoma podmiotami, dotyczącej jednak jednego przedmiotu. Dla tego typu transakcji, w świetle przywołanych regulacji, przyjmuje się, iż dostawy dokonał każdy z podmiotów, który brał w niej udział. Każda z dostaw w transakcji łańcuchowej traktowana jest odrębnie, co oznacza, iż odrębnie ustalane jest miejsce dostawy. Z uwagi na to, że dokonywane jest tylko jedno przemieszczenie towarów, to tylko jedna dostawa może być uznana za dostawę «ruchomą» towarów (dostawa, dla której możliwe jest przyporządkowanie transportu towarów), pozostałe zaś są dostawami «nieruchomymi» (dostawy, którym nie można przyporządkować transportu towarów).

W przedmiotowej sprawie Spółka dokonała dostawy towaru na rzecz kontrahenta unijnego z Holandii. Podmiot ten dokonał dalszej dostawy tegoż towaru na rzecz innego kontrahenta unijnego z Niemiec, a następnie ten dokonał odsprzedaży towaru na rzecz kontrahenta mającego siedzibę poza terytorium Unii – w Rosji. Towar zostanie wywieziony z Polski bezpośrednio poza teren Unii, a jego wywozu i transportu dokonał podmiot niemiecki.

W przypadku wyżej opisanej transakcji występują trzy dostawy:

- dostawa pomiędzy Wnioskodawcą, a kontrahentem holenderskim,
- dostawa pomiędzy Spółką z Holandii, a kontrahentem niemieckim,
- dostawa pomiędzy kontrahentem niemieckim, a kontrahentem z kraju trzeciego.

Towar będący przedmiotem transakcji transportowany będzie przez podmiot z Niemiec, który w łańcuchu transakcji jest nabywcą i jednocześnie dostawcą towaru.

W tej sytuacji transport – na podstawie przepisu art. 22 ust. 2 ustawy – należy przyporządkować transakcji pomiędzy kontrahentem niemieckim a podmiotem z Rosji. Oznacza to, iż dostawa zrealizowana przez podmiot niemiecki na rzecz kontrahenta rosyjskiego jest dostawą ruchomą, natomiast dostawy poprzedzające tę dostawę, a dokonane pomiędzy kolejnymi podmiotami są dostawami nieruchomymi.

Oznacza to, że dostawę towarów dokonaną przez Wnioskodawcę na rzecz podmiotu holenderskiego należy opodatkować w Polsce (...).

Art. 8

1. Przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7, w tym również:

- 1) przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej;
- 2) zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji;

- 3) świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa.

2. Nieodpłatne świadczenie usług niebędące dostawą 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, oraz wszelkie inne nieodpłatne świadczenie usług, jeżeli nie są one związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa, a podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług związanych z tymi usługami, w całości lub w części, traktuje się jak odpłatne świadczenie usług.

3. Usługi wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, z zastrzeżeniem ust. 4, są identyfikowane za pomocą tych klasyfikacji, z wyjątkiem usług elektronicznych i usług turystyki, o których mowa w art. 119.

4. Przy określaniu miejsca świadczenia usług, usługi są identyfikowane za pomocą klasyfikacji statystycznych, jeżeli dla tych usług przepisy ustawy oraz przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie powołują symbole statystyczne.

1. UWAGI OGÓLNE

W myśl art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, opodatkowaniu podlega także odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Jest to jedna z dwóch podstawowych czynności podlegających opodatkowaniu.

Definicja świadczenia usług została zawarta w art. 8 ust. 1 ustawy o VAT i stanowi, że przez pojęcie to rozumieć należy każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 ustawy o VAT. Pojęcie świadczenia usług zostało zatem zdefiniowane przez ustawodawcę dość szeroko, w sposób negatywny – jako każde świadczenie niebędące dostawą towarów.

Przez świadczenie należy zatem rozumieć każde zachowanie się na rzecz innej osoby i może się na nie składać zarówno działanie (uczynienie, wykonanie czegoś na rzecz innej osoby), jak i zaniechanie (nieczynienie bądź też tolerowanie, znoszenie określonych stanów rzeczy).

2. CZYNNOŚCI ZRÓWNANE ZE ŚWIADCZENIEM USŁUG

Świadczenie usług obejmuje także:

- 1) przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej;
- 2) zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji;
- 3) świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa.

3. EKWIWALENTNOŚĆ ŚWIADCZEŃ

Aby dane świadczenie zostało uznane za świadczenie usługi, **musi zaistnieć stosunek zobowiązaniowy**, co oznacza, że jedna ze stron powinna być zobowiązana do określonego zachowania, w zamian za co druga strona zobowiązana będzie do zapłaty wynagrodzenia. Zaistnienie świadczenia wymaga zatem zaangażowania przynajmniej dwóch stron połączonych

określoną relacją sprzedawcy i nabywcy, darczyńcy i obdarowanego, dłużnika i wierzyciela. Powyższe rozumowanie znajduje również odzwierciedlenie w uzasadnieniu wyroku NSA z dnia 6 lutego 2007 r.²¹, w którym stwierdzono, że celem uznania transakcji za świadczenie usług, wymagane jest istnienie zidentyfikowanego odbiorcy świadczenia (konsumenta), rozumianego jako podmiot, który uzyskuje określoną korzyść z tytułu wykonania danego świadczenia. Co więcej, stosunek prawny łączący strony musi wiązać się ze świadczeniem wzajemnym.

W związku z tym, w większości wydawanych przez organy podatkowe interpretacjach wyrażane jest stanowisko, że nie podlegają opodatkowaniu VAT **otrzymywane przez kelnerów napiwki**, jako że są świadczeniem jednostronnym, innymi słowy – nieekwiwalentnym. **Minister Finansów (Dyrektor Izby w Poznaniu)**, w interpretacji indywidualnej z dnia 17 marca 2009 r., nr ILPP1/443-20/09-2/AK, wyjaśnił: „(...) Z sytuacji przedstawionej we wniosku wynika, że pracownicy prowadzonej przez Zainteresowanego restauracji (kelnerzy, barmani itp.), obsługując klientów, otrzymują w dowód uznania jakości obsługi drobne kwoty tytułem napiwków, które trafiają do kasy Wnioskodawcy (czy to płacone gotówką, czy kartą płatniczą lub kredytową). Następnie, po zakończeniu danego miesiąca kalendarzowego, są przekazywane pracownikom. Ponadto, wykluczona jest uznaniowość Zainteresowanego, a każdy pracownik otrzymuje taką kwotę napiwków, jaką wypracował.

W związku z powyższym, w przypadku, gdy kwoty napiwków są świadczeniem klienta całkowicie dobrowolnym, nie wyodrębnionym na rachunku, wystawionym dla nabywcy usługi gastronomicznej, pozostającym poza stosowanym cennikiem świadczonych usług oraz prowadzoną przez Wnioskodawcę ewidencją dla potrzeb podatku od towarów i usług, jako suma pieniędzy adresowana i przekazana na rzecz pracownika bezpośrednio świadczącego obsługę nagrodzoną napiwkiem – nie stanowi dla podatnika prowadzącego lokal gastronomiczny obrotu będącego podstawą opodatkowania podatkiem od towarów i usług w myśl art. 29 ust. 1 ustawy. W konsekwencji wskazany przez klienta pracownik Wnioskodawcy otrzymujący napiwek, nie ma obowiązku opodatkowania podatkiem od towarów i usług otrzymanych pieniędzy, bowiem czynności, za które ewentualnie otrzyma napiwek wykonuje w ramach stosunku pracy łączącego go z Zainteresowanym. Nie działa więc w charakterze podatnika, o którym mowa w art. 15 ust. 1 ustawy (...). Na **brak związku prawnego pomiędzy wykonaną usługą a otrzymanym napiwkiem** zwrócił też uwagę **Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu w decyzji w sprawie interpretacji prawa podatkowego z dnia 20 listopada 2007 r., nr PPII443/937/07**, stwierdzając, że: „(...) W przypadku, gdy wnioskodawca jedynie gromadzi, przechowuje i przekazuje dobrowolne napiwki dla konkretnie wskazanych przez klientów pracowników (bez ewidencjonowania ich w urządzeniach księgowych firmy) brak, w ocenie organu odwoławczego podstaw do twierdzenia, iż kwoty napiwków stanowią obrót – w rozumieniu art. 29 ustawy o podatku od towarów i usług (...) – Wnioskodawcy. Bowiem po pierwsze napiwki są przeznaczone dla konkretnych osób, pracowników wnioskodawcy, a po wtóre ani wnioskodawca ani jego pracownik nie mają żadnego tytułu prawnego do jego żądania. O słuszności tego stanowiska dowodzi także dorobek doktryny oparty m.in. na orzecznictwie ETS dotyczącym art. 2 (1) Szóstej Dyrektywy. ETS wielokrotnie wskazywał, że aby mówić o wynagrodzeniu, pomiędzy transakcją a otrzymaną ceną świadczenia, należyścią (w rozpatrywanym przypadku napiwkiem) musi istnieć związek prawny, co oznacza, że wynagrodzenie musi być należne w związku z dokonaną transakcją. Jednym z podstawowych orzeczeń w tym zakresie był wyrok ETS w sprawie C-16/93, pomiędzy R.J. Tolsma a Inspecteur der Omzetbelasing Leeuwarden (Holandia) którego istota sprowadzała się do określenia czy pieniądze otrzymane za usługi, za które zapłata nie jest wymagana (datki były dobrowolne) mogą być uznane za wynagrodzenie, o którym mowa w art. 2 VI dyrektywy. Trybunał doszedł do wniosku, że aby można było mówić o usługach wykonanych za wynagro-

²¹ Wyrok NSA z dnia 6 lutego 2007 r., I FSK 94/06, M. Podat. 2007, nr 10, poz. 25.

dzeniem musi istnieć bezpośredni związek pomiędzy wykonaną usługą a otrzymanym wynagrodzeniem. Z powołanego wyroku wynika, że usługi świadczone «za wynagrodzeniem» w rozumieniu art. 2 (1) VI dyrektywy, a w konsekwencji podlegają opodatkowaniu, wyłącznie jeżeli stosunek prawny pomiędzy świadczącym usługę a jej odbiorcą, na mocy którego występuje świadczenie wzajemne, przy czym wynagrodzenie otrzymane przez świadczącego usługę stanowi wartość przekazana w istocie w zamian za usługę świadczoną jej odbiorcy. Natomiast w rozpatrywanej sprawie (jak wynika z przedstawionego we wniosku i zażalenia stanu faktycznego) pomiędzy wnioskodawcą a klientem (w zakresie napiwków) nie ma stosunku prawnego, o jakim mowa w powołanym wyroku, bowiem klienci dobrowolnie wręczają napiwki, których kwotę ustalają według własnego uznania oraz przeznaczają je dla konkretnie wskazanego pracownika wnioskodawcy (...).

Odmienne jednak w kwestii opodatkowania otrzymywanych przez pracowników dobrowolnych napiwków – które tak jak w poprzednio przytoczonych stanach faktycznych – trafiają do „wspólnej puli” (zwykle na rachunek bankowy podatnika, np. z tytułu płatności kartami kredytowymi), a następnie rozdzielanymi pomiędzy pracowników, wypowiedział się Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, w decyzji z dnia 12 marca 2007 r., nr 1401/PH-I/4407/14-90/06/EN, stwierdzając, że: „(...) W opinii organu drugiej instancji przedmiotowe napiwki, wpływające na rachunek bankowy Strony są ściśle powiązane ze świadczonymi przez Nią usługami. Napiwki te są przekazywane przez klientów z tytułu świadczonych przez Stronę na ich rzecz usług. W związku z powyższym otrzymywane napiwki są pewnego rodzaju elementem kwoty należnej (faktycznie otrzymanej) od klienta (nabywcy) za wykonanie określonych usług (tj. czynności opodatkowanych).

Biorąc powyższe pod uwagę Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, dzieląc stanowisko Naczelnika Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie zaprezentowane w postanowieniu nr 1471/NUR1/443-91/06/AP z dnia 23 maja 2006 r. stwierdza, że w zaistniałym stanie faktycznym otrzymywane od klientów przedmiotowe napiwki podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na zasadach ogólnych i należy traktować je jako obrót z tytułu odpłatnego świadczenia usług w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT.

Inaczej przedstawia się omawiana kwestia, jeżeli napiwki wręczane są bezpośrednio przez klienta określonym osobom z obsługi, lub przyjęty w danym podmiocie system umożliwia alokowanie środków z napiwków do konkretnych osób wskazanych przez klienta występującego jako usługodawca. Wówczas niewątpliwie usługobiorcami są skonkretyzowane osoby z obsługi, na których ciąży obowiązek podatkowy z tytułu wykonania usługi potwierdzonej otrzymaną kwotą od nabywcy (klienta).

Natomiast wskazany przez Stronę system wprowadzany w formie regulaminu zakłada rozdzielanie kwot z napiwków według klucza narzuconego przez Stronę, tj. w oderwaniu od relacji między klientem a określoną osobą z obsługi. W takim przypadku otrzymane kwoty z napiwków stanowią formę podziękowania za obsługę przez wszystkich pracowników Strony lub określoną grupę pracowników (o ile regulamin jest znany klientowi) utożsamianych wszak ze Stroną a nie konkretną osobą. W konsekwencji przedmiotowe napiwki stanowią kwotę należną Stronie a nie konkretnej osobie (...).

Ustalenie **związku pomiędzy otrzymanym czy też należnym wynagrodzeniem** a wykonanym świadczeniem w praktyce sprawia wiele problemów, co znajduje potwierdzenie w wydawanych przez organy podatkowe interpretacjach. Jako przykład może posłużyć interpretacja indywidualna wydana w dniu 30 grudnia 2008 r. przez Ministra Finansów (Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach), nr IBPP4/443-15/08/EJ. Z przedstawionego przez podatnika stanu faktycznego wynikało, że Gmina B. zawarła wraz z Fundacją umowę dzierżawy nieruchomości stanowiącą własność Gminy. Dzierżawca w ramach świadczeń ekwiwalen-





tnych, w zamian za oddaną w dzierżawę nieruchomości zobowiązał do zapłaty czynszu, a także do przeniesienia w inne miejsce i urządzenia na nowo zgodnie z obowiązującymi standardami sanitarnymi i budowlanymi schroniska dla bezdomnych zwierząt. Ze stanu faktycznego wynikało także, iż Fundacja (dzierżawca) nie wywiązała się ze świadczenia ekwiwalentnego określonego w umowie dzierżawy nieruchomości i nie zrealizowała zobowiązania w postaci wybudowania nowego schroniska dla zwierząt. W związku z tym Fundacja zobowiązała się w drodze zawartego porozumienia do zapłaty na rzecz Gminy kwoty ustalonej w tym porozumieniu. Jak wyjaśnił organ podatkowy: „(...) Z powyższego wynika, że w ramach realizacji umowy zobowiązaniowej Fundacja nie wykonała wymaganego świadczenia, a Gmina we własnym zakresie musiała wybudować nowe schronisko dla zwierząt. Gmina w zawartym porozumieniu wyraziła jednak zgodę na odstąpienie Fundacji od warunków zawartej umowy, za określoną jednak kwotą.

W przedstawionym we wniosku stanie faktycznym można wskazać konkretnego beneficjenta świadczonej usługi – w zamian za wyrażenie przez Gminę zgody na odstąpienie przez Fundację od realizacji zawartej umowy zobowiązaniowej, Gmina otrzyma określone świadczenie pieniężne. Strony porozumienia zgodnie uznają, że zapłata całości kwoty objętej porozumieniem w pełni wyczerpuje roszczenia Gminy wobec Fundacji z tytułu zobowiązania zawartego w § 2a umowy dzierżawy tj. w części dotyczącej obowiązku przeniesienia i urządzenia na nowo schroniska dla zwierząt, które poza umówionym czynszem stanowiło świadczenie ekwiwalentne wynikające z zawartej umowy najmu.

Takie zachowanie Gminy spełnia, w ocenie tut. organu, przesłanki do uznania dokonanej przez nią czynności polegającej na zmianie postanowień umowy dzierżawy poprzez zawarcie porozumienia prowadzącego do wygaśnięcia w części wiążącego strony stosunku prawnego (tj. zgodnego zakończenia istniejącego między stronami stosunku prawnego w sposób inny niż było to pierwotnie przewidziane) za świadczenie usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy o podatku VAT. Wpłacone środki pieniężne w ocenie tut. organu nie mają charakteru odszkodowania. Reasumując, w oparciu o przedstawiony przez Wnioskodawcę stan faktyczny oraz powołane powyżej przepisy stwierdzić należy, iż czynność polegająca na wyrażeniu zgody na odstąpienie Fundacji (dzierżawcy) od realizacji zobowiązania określonego w umowie dzierżawy, polegającego na wybudowaniu nowego schroniska dla zwierząt, w zamian za wypłacenie wynagrodzenia wynikającego z zawartego porozumienia, spełnia definicję «świadczenia usług» zawartą w art. 8 ust. 1 ustawy o VAT i podlega opodatkowaniu podatkiem VAT według stawki 22%, stosownie do art. 41 ust. 13 ustawy o VAT (...).



Świadczeniem usług jest także **czynność wniesienia aportu w postaci praw do wartości niematerialnych i prawnych do spółki prawa handlowego lub cywilnego**. Jak wyjaśnił Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie) w interpretacji indywidualnej z dnia 27 lipca 2009 r., nr IPPP1-443-497/09-4/MP: „(...) Świadczeniem usług będzie także m.in., zgodnie z ww. art. 8 ust. 1 pkt 1 ustawy, przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę w jakiej dokonano czynności prawnej. O dokonanej czynności za wynagrodzeniem można mówić w sytuacji, gdy:

- istnieje ścisły związek pomiędzy wykonanymi czynnościami i wysokością otrzymanego wynagrodzenia, oparty na relacjach cywilnoprawnych pomiędzy podmiotami,
- wynagrodzenie może być wyrażone w pieniądzu,
- związek, o którym mowa powyżej ma charakter bezpośredni i na tyle wyraźny, aby można było powiedzieć, że odpłatność następuje za dane świadczenie.

Wniesienie aportu w postaci praw do znaków towarowych do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością spełnia powyższe warunki posiadając wspomniany przymiot odpłatności. W szczególności w przypadku aportu:

- mamy do czynienia ze stosunkiem prawnym wspólnika ze spółką, do której wnoszony jest aport (tj. w analizowanej sytuacji – Wnioskodawcy ze spółką z ograniczoną odpowiedzialnością),
- istnieje bezpośredni związek pomiędzy danym świadczeniem a otrzymanym wynagrodzeniem (w formie ogółu praw i obowiązków w spółce z o.o.), będącym świadczeniem wzajemnym,
- wynagrodzenie otrzymane w zamian za wniesienie aportu w postaci ogółu praw do znaków towarowych posiada określoną wartość ekonomiczną, którą można wyrazić w pieniądzu.

Z przedstawionego zdarzenia przyszłego wynika, że Wnioskodawca zamierza wnieść do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, w której jest wspólnikiem, przysługujące mu prawo do znaku towarowego. Wniesienie tego wkładu ma się odbyć w ramach podwyższenia kapitału zakładowego spółki. Jednocześnie Wnioskodawca prowadzi indywidualną działalność gospodarczą, jest zarejestrowanym podatnikiem podatku od towarów i usług, a prawo do znaku towarowego (jak zostało wskazane w uzupełnieniu do wniosku z dnia 25 czerwca 2009 r.) jest związane z prowadzoną przez niego działalnością indywidualną.

Przedmiotem zapytania Wnioskodawcy jest prawo do znaku towarowego. Mając na uwadze powołane wyżej przepisy prawa podatkowego należy stwierdzić, iż wniesienie prawa do zarejestrowanego znaku towarowego do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w postaci aportu niepieniężnego nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 ustawy o podatku od towarów i usług. Powyższa czynność spełnia natomiast definicję odpłatnego świadczenia usług i zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy, podlegać będzie opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (...).

Nie będą natomiast podlegały opodatkowaniu **usługi świadczone pomiędzy spółką a jej oddziałem w Polsce**. Naczelnik Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie, w postanowieniu z dnia 28 lutego 2006 r., nr 1471/NTR2/443-608/05/MP, wyjaśnił, że: „(...) Zgodnie z art. 4 ust. 1 ustawy (...) o swobodzie działalności gospodarczej (...) przedsiębiorcą jest osoba fizyczna, osoba prawna i jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną – wykonująca we własnym imieniu działalność gospodarczą. Z kolei oddział zdefiniowany został w art. 5 pkt 4 w/w ustawy jako wyodrębniona i samodzielna organizacyjnie część działalności gospodarczej, wykonywana przez przedsiębiorcę poza siedzibą przedsiębiorcy lub głównym miejscem wykonywania działalności.

Aby doszło do opodatkowania, muszą jednocześnie zostać spełnione przesłanki podmiotowe. W związku z tym wskazać należy, iż zgodnie z art. 15 ust. 1 (...) o podatku od towarów i usług (...), według którego podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Mając zatem na uwadze, iż oddział przedsiębiorcy zagranicznego stanowi jedynie formę organizacyjno-prawną, za pomocą której wykonuje on na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej działalność opodatkowaną, stwierdzić należy, iż świadczenie/przesunięcie pomiędzy siedzibą (centralą) przedsiębiorcy a jego oddziałem w Polsce nie mieszczą się w pojęciu świadczenia usług jak i w pojęciu działalności gospodarczej, o których była wyżej mowa (...). Analogicznie wypowiedział się także Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji z dnia 4 listopada 2008 r., nr IBPP2/443-779/08/BW, stwierdzając, że „(...) podmiot zagraniczny, prowadzący działalność na terytorium Polski w formie oddziału, zarejestrowany dla potrzeb podatku od towarów i usług, traktowany jest jako jeden podmiot – przedsiębiorca zagraniczny. Rejestracja tego oddziału jest jednoznaczna z rejestracją przedsiębiorcy zagranicznego. Oddział posiada więc jedynie samodzielność organizacyjną (jest wydzielony ze struktur firmy macierzystej), natomiast nie posiada on możliwości prowadzenia działalności gospodarczej we własnym imieniu i na własny

rachunek, zaś prowadzona działalność stanowi jedynie część działalności gospodarczej przedsiębiorcy zagranicznego. (...) Przedsiębiorstwo zagraniczne rejestrując swój oddział w Polsce nie dokonuje rejestracji odrębnego podatnika lecz rejestracji własnego przedsiębiorstwa. W związku z powyższym, mimo iż na terytorium kraju funkcjonuje oddział przedsiębiorcy zagranicznego to podatnikiem podatku od towarów i usług pozostaje przedsiębiorca zagraniczny prowadzący działalność za pośrednictwem utworzonego w tym celu oddziału. Zatem czynności wykonywane pomiędzy oddziałem a macierzystym podmiotem zagranicznym mają charakter tzw. czynności wewnętrzzakładowych (realizowanych na rzecz jednostki macierzystej) (...).

Zdaniem organów podatkowych nie stanowią świadczenia usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy o VAT wzajemne **rozliczenia finansowe pomiędzy liderem a partnerami konsorcjum**. Jak wyjaśnił Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie) w interpretacji indywidualnej z dnia 22 stycznia 2009 r., nr IPPP2/443-1649/08-2/AS: „(...) Polskie prawo nie wyodrębnia w Kodeksie cywilnym odrębnego typu umowy konsorcjum, nie mniej jednak dopuszczalność zawierania tego typu kontraktów jest niezaprzeczalna w świetle obowiązującej w prawie polskim zasady swobody umów. Zgodnie z jej treścią, strony zawierające umowę mogą ułożyć stosunek prawny według swego uznania, byleby jego treść lub cel nie sprzeciwiały się właściwości (naturze) stosunku, ustawie ani zasadom współżycia społecznego (art. 353¹ Kodeksu cywilnego). Konsorcjum nie stanowi trwałego związku gospodarczego. Członkowie konsorcjum łączą swoje siły wyłącznie na potrzeby zrealizowania jednorazowego przedsięwzięcia gospodarczego (konkretnego zamówienia publicznego), a nie dla stałego prowadzenia działalności gospodarczej. Konsorcjum nie posiada ani osobowości prawnej, ani nie jest nawet samodzielnym podmiotem praw i obowiązków odrębnym od osób konsorcjantów.

Przedsiębiorcy działający w ramach konsorcjum są odrębnymi podatnikami VAT, w tym także lider konsorcjum. Powyższe oznacza, że przedsiębiorcy działający w ramach konsorcjum powinni do wzajemnych rozliczeń stosować ogólne reguły wynikające z ww. ustawy oraz aktów wykonawczych do tej ustawy, w tym także w zakresie wystawiania faktur VAT dokumentujących wykonywane przez nich czynności.

Zawarcie umowy o wspólne przedsięwzięcie gospodarcze – umowy konsorcjum – nie ma na celu powstania nowego swoistego podmiotu gospodarczego, lecz stanowi porozumienie intencyjne stron.

Biorąc pod uwagę powyższe unormowania stwierdzić należy, iż wzajemne rozliczenia finansowe pomiędzy liderem a partnerami konsorcjum nie stanowią świadczenia usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług i nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. W konsekwencji czynność ta nie powinna być dokumentowana fakturą VAT, lecz innym dowodem księgowym np. notą księgową (...).

Zdaniem organów podatkowych nie stanowi świadczenia usług czynność **zbycia udziałów wykonywana w ramach czynności właścicielskich**. Jak wyjaśnił Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście w postanowieniu z dnia 4 stycznia 2006 r., nr 1472/RPP1/443-9/06/IS: „(...) Zbycie udziałów nabytych wcześniej w celu wykonywania uprawnień właścicielskich nie stanowi usługi pośrednictwa finansowego w rozumieniu art. 8 ustawy. Jedynie obrót udziałami rozumiany jako sprzedaż udziałów zakupionych wcześniej w celu dalszej odprzedaży, dokonywany w ramach działalności gospodarczej polegającej na obrocie udziałami, stanowi usługę pośrednictwa finansowego (por. wyrok NSA z 10 kwietnia 2003 r. III SA 2382/01, publ. M. Podat. 2003/6/4). Zamiar obrotu nimi powinien powstać u nabywcy najpóźniej w chwili nabycia.

Podobne stanowisko zajął Europejski Trybunał Sprawiedliwości w wyroku z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie *Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM)* – C-77/01, w którym zaznaczono, iż pomimo faktu ustanowienia przez art. 4 VI Dyrektywy (odpowiednik art. 15 usta-

wy o podatku od towarów i usług) bardzo szerokiego zakresu opodatkowania, jedynie transakcje dokonywane w ramach działalności gospodarczej są objęte tym przepisem i jedynie płatności za czynności dokonywane w ramach tej działalności podlegają VAT. Nie są zaliczane do takich płatności te, które powstają z tytułu samej własności majątku. W związku z powyższym, zwykle nabycie udziałów w innych podmiotach nie stanowi wykorzystania majątku w celu osiągnięcia dochodu w sposób ciągły, ponieważ dywidenda uzyskana z tego udziału jest skutkiem własności majątku i nie jest wynagrodzeniem uzyskanym w ramach prowadzonej działalności gospodarczej w rozumieniu dyrektywy. Jeżeli takie działania nie stanowią działalności gospodarczej, tak samo powinna być traktowana sprzedaż tych udziałów (...). Kwestia ta nie była jednak tak oczywista w pierwszych latach obowiązywania nowej ustawy o VAT o czym świadczą liczne wyroki wydawane przez sądy administracyjne²².

Nie można również uznać jako wynagrodzenia za świadczone usługi **otrzymywanych przez podatników kar umownych**. Jak wyjaśnił Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach) w interpretacji indywidualnej z dnia 28 lipca 2008 r., nr IBPP3/443-357/08/Bwo: „(...) Z opisanego we wniosku zdarzenia przyszedłoby wynikać, że na mocy ustnej umowy Wnioskodawca ma prawo obciążyć karą umowną swojego zleceniodawcę w przypadku niedotrzymania warunków umowy. Kara umowna z tytułu anulowania zlecenia ma charakter sankcyjny. Ustalenie możliwości obciążenia Zleceniodawcy karą umowną w oparciu o art. 483 § 1 Kodeksu cywilnego gwarantuje Stronie uzyskanie w uproszczonym trybie zadośćuczynienia za szkodę oraz utracone korzyści związane z niewypełnieniem przez Zleceniodawcę warunków umowy. Zleceniodawca zlecił Wnioskodawcy wykonanie usługi transportowej na trasie Niemcy–Praszka. Po podstawieniu samochodu na załadunek, Zleceniodawca anulował zlecenie z powodu nieprzygotowania towaru do wysyłki. Nałożona w tej sytuacji kara umowna za anulowanie zlecenia wynikająca z umowy ustnej ma charakter sankcyjny wobec Zleceniodawcy i odszkodowawczy dla Wnioskodawcy za anulowanie zlecenia. W związku z powyższym należy stwierdzić, że otrzymana kara umowna, wynikająca z niewywiązania się z umowy, nie stanowi ekwiwalentu za usługę, gdyż usługa nie została wykonana. Kara umowna, którą Wnioskodawca obciążył Zleceniodawcę nie stanowi zapłaty za usługę, lecz pełni funkcję odszkodowawczą (sankcyjną) (...)”.

Natomiast **otrzymanie wynagrodzenia za postój samochodu** należy uznać jako wynagrodzenie za usługę, wobec czego będzie ono podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT. W kwestii tej wypowiedział się Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach) w interpretacji indywidualnej z dnia 28 lipca 2008 r., nr IBPP3/443-358/08/Bwo. Jak wynikało z przedstawionego stanu faktycznego, zleceniodawca – firma polska zlecił wykonanie usługi transportowej na trasie Tychy–Winnica (Ukraina). W związku z oczekiwaniem samochodu na rozładunek zleceniobiorca obciążył zleceniodawcę na uzgodnioną na podstawie ustnej umowy kwotę tzw. „postojowego”. Organ podatkowy, powołując się na definicję świadczenia usług stwierdził, że „(...) wyodrębnienie w zawieranych umowach przestoju i należnego z tego tytułu wynagrodzenia z samej usługi transportu towarów należy uznać, iż opisana czynność stanowi świadczenie usługi podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. W przedstawionym przypadku niewątpliwie dochodzi bowiem do świadczenia ze strony zleceniobiorcy, polegającego na tolerowaniu (znoszeniu) nieplanowanego przestoju środka transportu w związku z oczekiwaniem na jego załadunek lub rozładunek przez czas dłuższy, aniżeli wynikający z umowy na świadczenie usług transportowych, na rzecz zleceniodawcy, za które to świadczenie należyne jest zleceniobiorcy odrębne wynagrodzenie, stosownie do czasu owego przestoju (...). Na-

²² Zob. wyroki WSA w Warszawie z dnia 11 stycznia 2007 r., III SA/Wa 3995/06, LEX nr 227655, oraz z dnia 5 lutego 2007 r., III SA/Wa 2869/06, LEX nr 229577, czy też WSA we Wrocławiu z dnia 3 kwietnia 2007 r., I SA/Wr 89/07, LEX nr 247985.

leży uznać, że przedmiotowe wynagrodzenie jest częścią składową świadczonej usługi transportowej (przestój jest ściśle związany z tą usługą) i podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług wg stawki właściwej do świadczenia głównego, tj. dla usługi transportu towarów (...).

Kwestia uznania **wypłaconych kwot tytułem odszkodowania** jako wynagrodzenia za wykonaną usługę jest przedmiotem wielu sporów z organami podatkowymi. Wynika to głównie z faktu, że termin „odszkodowanie” jest używany dość powszechnie, zaś nie w każdym przypadku pełni taką funkcję. Bez wątpienia żądanie i otrzymanie od dostawy towarów odszkodowania z tytułu wadliwego wykonania przez niego umowy (np. dostarczenia wadliwego towaru czy też niewłaściwego wykonania usługi) jest czynnością niepodlegającą opodatkowaniu VAT²³. Jak wyjaśnił Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie) w interpretacji indywidualnej z dnia 1 kwietnia 2009 r., nr IPPP2/443-38/09-2/AZ: „(...) Wpłata odszkodowania nie może być uznana za świadczenie usług w zamian za wynagrodzenie, w rozumieniu powołanego art. 8 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, ponieważ nie występuje w tym przypadku określone świadczenie a tym samym konkretny beneficjent tego świadczenia. Odszkodowanie nie stanowi odpłatności za skonkretyzowane świadczenie. W przypadku odszkodowania brak jest symetrii pomiędzy świadczeniem a wynagrodzeniem. W takich przypadkach mamy jedynie do czynienia z wynagrodzeniem, które zwykle stanowi formę zadośćuczynienia, zatem nie ma zwiększenia aktywów po stronie beneficjenta.

W przedstawionym stanie faktycznym, w związku z roszczeniami najemców z tytułu przejściowego obniżenia standardu miejsc postojowych Spółce przysługuje od Sp. z o.o. na podstawie Umowy Sprzedaży Nieruchomości zwrot utraconych korzyści, które mogłaby osiągnąć.

A zatem otrzymanie odszkodowania nie mieści się w katalogu czynności wymienionych w art. 5 ust. 1 pkt 1 oraz w art. 8 ust. 1 ustawy.

Wobec powyższego należy stwierdzić, iż zwrot otrzymanych korzyści, nie jest czynnością podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (...).

W niektórych jednak sytuacjach otrzymane kwoty odszkodowania należy potraktować jako wynagrodzenie za usługę. Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie) w interpretacji indywidualnej z dnia 18 lipca 2008 r., nr IPPP1-443-776/08-5/JB, na pytanie podatnika, czy otrzymywane kwoty pieniężne stanowią odszkodowania, a w konsekwencji czy podlegają opodatkowaniu VAT, odpowiedział, że: „(...) Pod pojęciem usługi (świadczenia) należy rozumieć każde zachowanie, na które składać się może zarówno działanie (uczynienie, wykonanie czegoś na rzecz innej osoby), jak i zaniechanie (nieczynienie bądź też tolerowanie). Przy ocenie charakteru świadczenia jako usługi należy mieć na względzie, że ustawa zalicza do grona usług każde świadczenie, które nie jest dostawą w myśl art. 7 ustawy. Zauważyć jednak należy, iż usługą będzie tylko takie świadczenie, w przypadku którego istnieje bezpośredni konsument, odbiorca świadczenia odnoszący korzyść o charakterze majątkowym. W związku z powyższym czynność podlega opodatkowaniu jedynie wówczas, gdy wykonywana jest w ramach umowy zobowiązaniowej, a jedna ze stron transakcji może zostać uznana za bezpośredniego beneficjenta tej czynności. Przy czym związek pomiędzy otrzymywaną płatnością a świadczeniem na rzecz dokonującego płatność musi mieć charakter bezpośredni i na tyle wyraźny, aby można powiedzieć, że płatność następuje w zamian za to świadczenie.

Z okoliczności przedstawionych przez Wnioskodawcę wynika, iż Spółka w ramach zawartej umowy zobowiązała się do:

- utrzymywania określonego poziomu zapasów umożliwiającego zaspokojenie potrzeb klientów w każdym momencie,

²³ Zob. J. Zubrzycki, *Leksykon VAT 2009...*, t. I, s. 80.

- umożliwienia klientowi wycofania zamówienia na produkty XX, nawet w sytuacji, gdy są to produkty z krótkim terminem ważności, a sprzedaż tych produktów okaże się niemożliwa. Spółka otrzymuje, zgodnie z umową, kwoty pieniężne w związku z utratą ważności przez część produktów, stanowiące równowartość przeterminowanych produktów.

Wnioskodawca uważa, iż otrzymywane kwoty stanowią odszkodowanie, jakie XX płaci Spółce w celu wynagrodzenia szkód spowodowanych przeterminowaniem się produktów, w związku z narzuconym przez XX modelem sprzedaży.

Przepisy podatkowe nie zawierają definicji odszkodowania. Zatem w tym zakresie należy posłkować się przepisami prawa cywilnego. Na gruncie prawa cywilnego odszkodowanie za doznaną szkodę majątkową lub niemajątkową uzależnione jest od zaistnienia zdarzenia, z którym przepisy łączą obowiązek naprawienia szkody. Ponadto między zdarzeniem a zaistniałą w jego wyniku szkodą musi istnieć związek przyczynowy. Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (...) rozróżnia dwa podstawowe rodzaje odpowiedzialności: kontraktową, która powstaje z mocy umowy i odnosi się do przypadków niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania (art. 471 k.c.) oraz deliktową, czyli wynikającą z czynów niedozwolonych (art. 415 k.c.).

Zgodnie z treścią art. 471 Kodeksu cywilnego dłużnik zobowiązany jest do naprawienia szkody wynikłej z niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania, chyba, że niewykonanie lub nienależyte wykonanie jest następstwem okoliczności, za które dłużnik odpowiedzialności nie ponosi.

W świetle wyżej przytoczonych przepisów, na gruncie stosunków cywilnoprawnych szkoda polega na nienależytym wykonaniu bądź niewykonaniu zobowiązania przez dłużnika, istnienia adekwatnego związku przyczynowego pomiędzy działaniem lub zaniechaniem a szkodą. Brak tych przesłanek powoduje, że nie mamy do czynienia ze szkodą, za powstanie której dłużnik zobowiązany jest do wypłaty odszkodowania.

Odnosząc powyższe do przedstawionej przez Wnioskodawcę sytuacji, należy stwierdzić, iż umowa łącząca Spółkę i XX ma niewątpliwie charakter zobowiązaniowy. Spółka zobowiązała się do działania polegającego na utrzymywaniu odpowiedniego stanu magazynowego towarów oraz na umożliwieniu klientowi anulowania zamówienia, nawet w sytuacji, gdy zamówienie dotyczy produktów o krótkim terminie ważności. W wyniku takiego działania XX jako beneficjent usługi, uzyskuje korzyść w postaci zwiększonej dostępności produktów dla odbiorców, poprawy wizerunku dostawcy. Okoliczność przeterminowania się części produktów jest ściśle związana z wykonywanymi przez Spółkę usługami, do wykonania których zobowiązała się przyjmując warunki umowy łączącej strony. Za określone w umowie działanie, Spółka otrzymuje przedmiotowe kwoty pieniężne.

A zatem, otrzymane kwoty pieniężne nie posiadają cech odszkodowania za poniesioną szkodę, gdyż w przedmiotowej sprawie nie zaistniały okoliczności, które w rozumieniu przepisów kodeksu cywilnego powodowałyby szkodę i determinowały wypłatę odszkodowania. Przedmiotowe kwoty pieniężne stanowią formę wynagrodzenia za działanie, które w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy o VAT spełniają przesłanki uznania ich za świadczenie usług (...).

Nie jest natomiast kwestionowane przez organy podatkowe stanowisko, że **odszkodowanie za bezumowne korzystanie z lokalu**, w określonych sytuacjach jest czynnością niepodlegającą opodatkowaniu VAT. Jako przykład można wskazać stanowisko wyrażone przez Ministra Finansów (Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie) w interpretacji indywidualnej z dnia 4 sierpnia 2009 r., nr IPPP1/443-316/09-2/AP. Jak wynikało ze stanu faktycznego przedstawionego we wniosku, podatnik w 2001 r. zawarł z Najemcą umowę najmu lokalu użytkowego, w którym posadowiona jest stacja transformatorowa. Umowa ta została wypowiedziana, i po rozwiązaniu umowy najmu Wnioskodawca wezwał Najemcę do opróżnienia zajmowanych pomieszczeń. W wyniku odmowy co do opróżnienia lokali, Wynajmujący złożył stosowny po-



zew do sądu w celu wyegzekwowania swoich praw jako właścicieli ww. lokalu. Sąd Rejonowy nakazał Najemcy opróżnienie zajmowanego lokalu i zasądził od Najemcy na rzecz Wnioskodawcy odszkodowanie należne za bezumowne korzystanie z lokalu. Jak wyjaśnił organ podatkowy: „(...) W przedmiotowej sytuacji występuje bezumowna czynność, co do której pomiędzy jej stronami nie została zawarta żadna umowa (porozumienie) wyrażająca wolę jej świadczenia. Czynność ta nie jest oparta na tytule prawnym wskazującym obowiązek świadczenia usług oraz wysokość wynagrodzenia. Powyższe oznacza, iż do danej czynności doszło wbrew woli Wnioskodawcy. W przypadku bezumownego korzystania z cudzej rzeczy właścicielowi przysługuje roszczenie o wynagrodzenie za bezprawne korzystanie z jego własności. Zapłata określonej kwoty pieniężnej wiąże się z prawem żądania naprawienia wynikłej szkody z tytułu bezprawnego korzystania. Żądanie wynagrodzenia (roszczenie pieniężne) w swojej istocie nie stanowi należności za wykonanie usług, lecz odszkodowanie. Tym samym bezumowna czynność, na którą nie została wyrażona zgoda (ani wyraźna, ani dorozumiana), nie stanowi transakcji opodatkowanej podatkiem od towarów i usług, a żądanie z tego tytułu zapłaty nie stanowi należności za jej wykonanie.

W związku z powyższym odszkodowanie, które zostało potwierdzone wyrokiem Sądu, z tytułu bezumownego korzystania z cudzej rzeczy nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (...).”



Organy podatkowe, wypowiadając się w kwestii opodatkowania VAT (lub nie) odszkodowania otrzymanego za bezumowne korzystanie z lokalu, zwracają uwagę na sposób zachowania Wynajmującego po wygaśnięciu (rozwiązaniu) umowy najmu lokalu. Jak wyjaśnił Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu), przedstawiając swoje stanowisko w interpretacji indywidualnej z dnia 27 maja 2009 r., nr ILPP1/443-329/09-3/KG: „(...) W sytuacji, gdy po zakończeniu stosunku zobowiązaniowego najemca (dzierżawca) nie chce opuścić nieruchomości, a wynajmujący (wyzdierżawiający) dążąc do tego wytoczy przeciwko niemu powództwo o wydanie rzeczy, zasadne jest przyjęcie, że pomiędzy wynajmującym (wyzdierżawiającym) i korzystającym bezumownie z tej nieruchomości nie istnieje żaden jawny lub dorozumiany stosunek prawny (umowa), w ramach którego spełnione są świadczenia wzajemne. W tym przypadku świadczenie podatnika, nieoparte na tytule prawnym, wskazującym obowiązek świadczenia usług oraz wysokość wynagrodzenia – nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Odszkodowanie wypłacone w takich okolicznościach z tego tytułu nie jest płatnością za świadczenie usługi, lecz rekompensatą za pozbawienie właściciela prawa do swobodnego dysponowania nieruchomością i wynika z tego tytułu szkody.



Inaczej należy jednak oceniać sytuację, gdy po zakończeniu umowy dotychczasowy najemca (dzierżawca) nadal użytkuje lokal za zgodą właściciela (nawet dorozumianą) płacąc z tego tytułu określone kwoty, a także sytuację kiedy właściciel rzeczy (np. nieruchomości) – z różnych względów – toleruje sytuację, w której przy braku formalnego stosunku prawnego, inny podmiot korzysta z należącej do niego rzeczy. W tych okolicznościach wynagrodzenie otrzymane przez właściciela z tytułu bezumownego korzystania z rzeczy spełnia definicję świadczenia usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy o VAT i na podstawie art. 5 ust. 1 cyt. ustawy podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (...).” Także Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach), w interpretacji indywidualnej z dnia 27 marca 2009 r., nr IBPP2/443-13/09/BW, wyjaśnił, że: „(...) Inaczej należy jednak oceniać sytuację, gdy po zakończeniu umowy dotychczasowy najemca (dzierżawca) nadal użytkuje grunt za zgodą właściciela (nawet dorozumianą), płacąc z tego tytułu określone kwoty. Uwzględnić w takim przypadku należy, że na podstawie art. 674 Kodeksu cywilnego, jeżeli po upływie terminu oznaczonego w umowie albo w wypowiedzeniu najemca używa nadal rzecz za zgodą wynajmującego, poczytuje się w razie wątpliwości, że najem został przedłużony na czas nieoznaczony. Taka sytuacja wskazuje na kontynu-

ację dotychczasowego stosunku zobowiązaniowego, który podlegał i dalej podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Reasumując należy stwierdzić, iż decydujące znaczenie dla opodatkowania lub nieopodatkowania bezumownego korzystania z rzeczy (gruntu) po zakończeniu stosunku zobowiązaniowego mają okoliczności faktyczne. Generalnie sytuacja ta pozostaje poza opodatkowaniem podatkiem od towarów i usług. Jeżeli jednak okoliczności wskazują na dorozumiane, milczące przedłużenie umowy najmu (dzierżawy) – czynność ta podlega opodatkowaniu jako świadczenie usług.

Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, że opłata za bezumowne korzystanie z gruntu, o której mowa w pkt 1 wniosku, jest naliczana dla tego podmiotu, z którym wygasła umowa (zawarta na czas oznaczony), a z którym to podmiotem po uzgodnieniu warunków umowy będzie zawarta nowa umowa. Wnioskodawca wyjaśnił, że korzystanie z gruntu bez tytułu prawnego, w okresie pomiędzy wygaśnięciem jednej umowy (umowy na czas oznaczony) a zawarciem kolejnej umowy, wynika z faktu sporządzenia i podania do publicznej wiadomości na okres 21 dni wykazu nieruchomości przeznaczonej do najmu czy też dzierżawy, a w przypadku gruntów stanowiących własność Skarbu Państwa konieczności uzyskania zgody na zawarcie kolejnej umowy.

Z kolei, odnośnie opłaty za bezumowne korzystanie z gruntu, o której mowa w pkt 2 wniosku, wynika, że w czasie trwania procedury bezumownego korzystania z gruntu podjęte zostały czynności w zakresie zawarcia (odnośnie tegoż gruntu) umów najmu. W przedmiotowej sprawie występuje więc porozumienie wyrażające wolę zawarcia umowy.

Mając na względzie wyżej przedstawiony stan prawny, należy stwierdzić, że w obu przedstawionych we wniosku sytuacjach opłaty za bezumowne korzystanie z gruntu stanowią wynagrodzenie za korzystanie z gruntu na podstawie dorozumianej pomiędzy stronami umowy najmu. W związku z powyższym opłaty te podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na mocy ww. art. 8 ust. 1 ustawy o VAT (...).

Wiele wątpliwości i sporów pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi pojawia się w związku z czynnością **zbycia poniesionych nakładów inwestycyjnych**. W interpretacji indywidualnej z dnia 19 listopada 2008 r., nr IBPP2/443-814/08/BM, Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach) podzielił stanowisko podatnika, który podnosił, że czynność taka stanowi usługę w rozumieniu przepisów ustawy o VAT. Jak wyjaśnił organ podatkowy: „(...) Z przedstawionego we wniosku zdarzenia przyszłego wynika, iż Wnioskodawca wydzierżawił od J.P. zabudowane nieruchomości. Wnioskodawca samodzielnie wznosił na ww. nieruchomościach budynki (hotel) i budowle oraz dokonał ulepszeń i modernizacji istniejących budynków i budowli. W związku z planowanym rozwiązaniem umowy dzierżawy Wnioskodawca zamierza wystawić Wydzierżawiającemu fakturę z tytułu rozliczenia poniesienia nakładów. Mając na uwadze powyższe zdarzenie przyszłe należy zauważyć, iż z punktu widzenia prawa cywilnego nakłady na budowę budynku i budowli oraz ulepszenie i modernizację istniejących budynków i budowli na cudzym gruncie stanowią z definicji część składową gruntu, a tym samym własność jego właściciela. W konsekwencji podmiot, który wybudował budynki i budowle oraz poniósł nakłady na ulepszenie i modernizację istniejących budynków i budowli na cudzym gruncie, nie może sprzedać owych nakładów, ponieważ nie ma do nich tytułu prawnego. Niemniej podmiot ten dysponuje pewnym prawem do takich nakładów i może to prawo przenieść na rzecz innego podmiotu. Ustawa o podatku od towarów i usług posługuje się w odniesieniu do dostawy towarów sformułowaniem «przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel» (art. 7 ust. 1 ustawy), a zatem nie uzależnia dostawy towarów od tytułu własności dostarczanych towarów. Niemniej, należy stwierdzić, iż zbycie nakładów poniesionych na wybudowanie budynku na cudzym gruncie nie może zostać uznane za odpłatną dostawę towarów, gdyż nie mamy tu do



czynienia z odrębną rzeczą (art. 2 pkt 6 ustawy), która mogłaby stanowić towar. Zatem zbycie nakładów poniesionych na wybudowanie budynku i budowli oraz ulepszenie i modernizację istniejących budynków i budowli na cudzym gruncie należy zaliczyć do świadczenia usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ww. ustawy, gdyż dochodzi w tym przypadku do przeniesienia prawa majątkowego.

W świetle powyższego zwrot nakładów, poniesionych na wybudowanie budynków (hotel) i budowli oraz z tytułu ulepszeń i modernizacji istniejących budynków i budowli, o których mowa we wniosku, stanowić będzie w świetle art. 8 ust. 1 ww. ustawy świadczenie usług, podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (...). Także Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu), w interpretacji indywidualnej z dnia 3 kwietnia 2009 r., nr ILPP2/443-141/09-2/MN, uznał, że: „(...) W rozpatrywanej sprawie, poniesione przez Spółkę nakłady stanowią inwestycję w obcym środku trwałym i są sumą wydatków poniesionych w stosunku do niestanowiącego jej własności środka trwałego (budynku). Wynajmujący, w zamian za odstąpienie od umowy przed upływem 24 miesięcy, wypłaci Zainteresowanemu kwotę stanowiącą kalkulację poniesionych kosztów inwestycji. Odpłatnością za ww. świadczenie będzie więc kwota, którą właściciel nieruchomości zobowiązał się zapłacić za poniesione nakłady. Zatem, otrzymanie zwrotu nakładów inwestycyjnych, z uwagi na fakt, że przedmiotem świadczenia jest przekazanie za wynagrodzeniem ulepszeń na cudzą rzecz, stanowić będzie odpłatne świadczenie usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy, a tym samym podlega opodatkowaniu na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy (...).”

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w decyzji z dnia 19 października 2005 r., nr PPB1-4407/I/70/2005, wyjaśnił zaś, co należy rozumieć pod **pojęciem nakładów inwestycyjnych**: „(...) Nakład w rozumieniu prawa cywilnego polega na dobrowolnym użyciu własnych przedmiotów majątkowych lub środków w interesie drugiej strony lub na jej rzecz. W tym znaczeniu nakłady obejmują wszelkiego rodzaju reperacje, ulepszenia rzeczy, przebudowę i budowę na nieruchomości itp. mogą polegać nawet na zaciągnięciu zobowiązań wobec osób trzecich. Cecha dobrowolności uszczerbku, jaki ponosi strona podejmując nakłady, różni nakład od szkody. Dokonanie nakładów prowadzi z reguły do rozliczeń z drugą stroną i tu pojawia się obowiązek zwrotu nakładów. Zwrot nakładów może polegać albo na ich restytucji w naturze, albo na wydaniu wartości. A zatem zwrot nakładów za zapłatą sumy odpowiadającej ich wartości stanowi w świetle cyt. wyżej przepisu art. 8 ust. 1 ustawy, świadczenie usług i podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług stawką w wysokości 22% (art. 41 ust. 1 ustawy o VAT) (...).”

Świadczeniem usług, zdaniem organów podatkowych, będzie również **cesja umowy leasingu** na inny podmiot. W kwestii tej wypowiedział się Naczelnik Łódzkiego Urzędu Skarbowego, w postanowieniu w sprawie interpretacji prawa podatkowego z dnia 3 marca 2006 r., nr ŁUS-III-2-443/30/06/MJS. Jak wynikało z przedstawionego stanu faktycznego, Spółka będąc podmiotem gospodarczym prowadzącym działalność w zakresie wynajmu nieruchomości produkcyjnych, podjęła decyzję o przeniesieniu na nabywcę prawa do działania jako strona umów leasingu maszyn produkcyjnych. Pojawiła się jednak wątpliwość, jak powinna potraktować taką transakcję. Organ zakwalifikował tę czynność jako świadczenie usług, uzasadniając, że: „(...) W omawianym stanie faktycznym możliwe jest wyodrębnienie wzajemnych świadczeń kontrahentów: z jednej strony świadczenia wykonanego przez Spółkę na rzecz nabywcy (w postaci przeniesienia praw wynikających z umów leasingu, a przede wszystkim prawa do korzystania z maszyn będących przedmiotem umów leasingowych) i z drugiej strony świadczenia wykonanego przez nabywcę praw na rzecz Spółki (w postaci świadczenia pieniężnego). W konsekwencji należy stwierdzić, iż wykonane przez Spółkę odpłatne przeniesienie na kontrahenta praw wynikających z umów leasingu maszyn produkcyjnych, zawartych przez Spółkę w charakterze leasingobiorcy, stanowi świadczenie usług podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (...).”

Jak wyjaśnił Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy) w interpretacji z dnia 20 lutego 2009 r., nr ITPP2/443-1018a/08/AK, świadczeniem usług jest także **odpłatne udzielenie pożyczki paliwa**: „(...) opisanie przez Wnioskodawcę usługi udzielania pożyczki paliwa, wypełnia definicję usług, o których mowa w art. 8 ust. 1 ustawy, i ze względu na ich odpłatny charakter podlegają ustawie o podatku od towarów i usług. Świadczenie wypłacane przez Spółkę będzie wynagrodzeniem za wykonywaną przez kontrahenta Wnioskodawcy usługę, dającą Spółce wyraźną i bezpośrednią korzyść, polegającą na możliwości dysponowania paliwem i wykorzystywaniem go w prowadzonej działalności gospodarczej. W opisanym stanie faktycznym przekazywane kwoty stanowiące ekwiwalent za działanie kontrahenta Spółki, do którego, na mocy podpisanej umowy się zobowiązał będą obrotem podlegającym opodatkowaniu (...)”.



Najwięcej wątpliwości interpretacyjnych, i to już od momentu wejścia w życie nowej ustawy o VAT, wywołuje **kwestia opodatkowania VAT premii pieniężnych (bonusów)**, otrzymywanych przez podatników za osiągnięcie określonej wielkości obrotów. Spowodowane jest to głównie fiskalnym stanowiskiem Ministra Finansów w tym względzie²⁴, i pomimo utrwalonej już linii orzeczniczej sądów administracyjnych organy podatkowe w dalszym ciągu taki pogląd wyrażają.

Zanim przytoczona zostanie argumentacja resortu finansów, przypomnieć należy tezy jednego z najważniejszych wyroków w przedmiocie opodatkowania premii pieniężnych. W wyroku z dnia 6 lutego 2007 r., I FSK 94/06, M. Pod. 2007, nr 10, poz. 25, NSA orzekł, że osiągnięcie przez nabywcę towarów określonej umownie wielkości obrotów (zakupów) z danym sprzedawcą nie stanowi usługi, o której mowa w art. 8 ust. 1 ustawy o VAT. Zatem – zdaniem Sądu – wypłacana temu nabywcy premia (bonus) za uzyskanie danego pułapu obrotów bądź za terminową zapłatę, nie jest wynagrodzeniem za świadczenie usług.

Innego zdania jest resort finansów. W interpretacji indywidualnej z dnia 2 kwietnia 2009 r., nr ILPP2/443-252/09-2/MN, Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu) wyjaśnił, że: „(...) W przypadkach, gdy wypłacona premia pieniężna jest związana z konkretną dostawą, nawet jeżeli jest to premia wypłacona po dokonaniu zapłaty, powinna być traktowana jak rabat, o którym mowa w cyt. art. 29 ust. 4 ustawy, ponieważ ma bezpośredni wpływ na wartość tej dostawy i w efekcie prowadzi do obniżenia wartości (ceny) dostawy. W tym przypadku zastosowanie będzie miał przepis § 13 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 212, poz. 1337) – dotyczący wystawiania faktur korygujących.



W praktyce występują również sytuacje, gdzie premia pieniężna jest wypłacana z tytułu dokonywania przez nabywcę zakupów określonej wartości czy ilości towarów w określonym czasie lub też dokonywania terminowych płatności za zrealizowane dostawy w pewnym okresie i w określony sposób, a premia ta nie jest związana z żadną konkretną dostawą. W takiej sytuacji należy uznać, że wypłacona premia pieniężna związana jest z określonymi zachowaniami nabywcy, a zatem ze świadczeniem usług przez nabywcę otrzymującego taką premię, które to usługi podlegają opodatkowaniu na ogólnych zasadach. Świadczeniem usług jest bowiem każde zachowanie się podmiotu w wykonaniu stosunku zależności, które niekoniecznie polega na fizycznym wykonaniu jakiegokolwiek czynności lub podjęciu działania.

W opisanym zdarzeniu przyszłym będziemy mieć do czynienia z sytuacją, gdzie między stronami istnieje umowa, na podstawie której kupujący zobowiązuje się do wykonywania na rzecz sprzedawcy świadczenia, polegającego na zrealizowaniu określonego pułapu obrotów, a sprzedawca zobowiązał się do przyznania kupującemu wynagrodzenia z tytułu świadczenia

²⁴ Pismo Ministra Finansów z dnia 30 grudnia 2004 r., nr PP3-812-1222/2004/AP/4026, Biul. Skarb. 2005, nr 1, poz. 19.

ww. usługi. Premia ta nie będzie miała więc charakteru dobrowolnego, ale uzależniona będzie od określonego zachowania kupującego. Usługobiorcą jest dostawca, który realizuje swój interes ekonomiczny poprzez tworzenie sytuacji, w której kupujący decyduje się na zakup u niego, a nie u innego dostawcy.

Otrzymanie przedmiotowej premii pieniężnej jest rodzajem wynagrodzenia za określone zachowanie się nabywcy w stosunku do sprzedawcy. Zachowanie nabywcy stanowi w tym przypadku świadczenie usługi za wynagrodzeniem na rzecz sprzedającego. Jako zapłatę za wykonaną usługę podatnik otrzymuje bonus w postaci premii pieniężnej.

Zatem pomiędzy stronami zaistnieje więź o charakterze zobowiązaniowym, która na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług stanowi świadczenie usługi za wynagrodzeniem. W świetle powyższego, zachowanie nabywcy towarów polegające na osiągnięciu określonego w umowie obrotu należy uznać za świadczenie usług zgodnie z cyt. art. 8 ust. 1 ustawy, podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na zasadach ogólnych (...). Innego zdania był Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy). W interpretacji indywidualnej z dnia 6 lipca 2009 r., nr ITPP2/443-285/09/AD, wyjaśnił, że: „(...) Spółka zamierza zawrzeć z kontrahentami (polskim i zagranicznymi) umowy o wypłatę premii pieniężnych, które wypacane będą między innymi z tytułu: dokonywania nabyć określonej wartości, czy ilości towarów w określonym przedziale czasu, terminowych płatności za zrealizowane dostawy w pewnym okresie i w określony sposób lub osiągnięcia określonego w umowach poziomu obrotów w danym okresie rozliczeniowym. Premie pieniężne (bonusy) nie będą związane z żadną konkretną dostawą towarów. Ponadto wypłata premii pieniężnych – jak wskazała Spółka – nie będzie uzależniona od świadczenia żadnych dodatkowych czynności. Wyliczana będzie na podstawie faktur oraz dokumentów magazynowych.

Tak skonstruowane relacje handlowe nie wiążą się z wykonywaniem przez Spółkę na rzecz sprzedawcy czynności innych niż dokonywanie zakupów na określonym poziomie. Poza transakcjami kupna-sprzedaży, pomiędzy kupującym, a sprzedającym nie dojdzie do rzeczywistego i odrębnego od tych transakcji świadczenia nabywcy na rzecz zbywającego towary. Nie ma zatem podstaw aby uznać, że – w tak przedstawionym zdarzeniu przyszłym – «premie», które zostaną wypłacone stanowić będą wynagrodzenie za realizowane jednocześnie przez Spółkę usługi. Nabywanie towarów – choć wiąże się ściśle z działalnością prowadzoną przez kupującego – nie wchodzi w zakres istoty tej działalności, zatem nie może stanowić usługi, którą świadczyć będzie Spółka na rzecz dostawcy.

Tym samym należy uznać, iż w tym konkretnym przypadku otrzymujący premie nie będzie świadczyć (na rzecz kontrahentów polskich i zagranicznych) usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy, a zatem przedmiotowa premia pieniężna nie stanowi wynagrodzenia za świadczenie usług i w konsekwencji czynności te nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, a co za tym idzie dokumentowaniu fakturą VAT (...).

Podobne stanowisko zajął też Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie) w interpretacji indywidualnej z dnia 16 lipca 2009 r., nr IPPP3-443-396/09-4/JE, stwierdzając, że: „(...) Skutki podatkowe dotyczące wypłacania premii pieniężnych nabywcom uzależnione są od wielu czynników, m.in. od ustalenia, za co faktycznie premie pieniężne zostały wypłacone, tzn. czy dotyczą konkretnych dostaw, czy też odnoszą się do wszystkich dostaw w określonym czasie, czy ich przyznanie uwarunkowane jest wykonywaniem dodatkowych czynności itp.

Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, że Wnioskodawca zawierał umowy na zakup sprzętu, zgodnie z którymi po zrealizowaniu określonego obrotu otrzymuje bonusy kwartalne i roczne. Otrzymywane premia pieniężna nie jest związana z żadną konkretną dostawą i przysługuje Podatnikowi po zrealizowaniu obrotu. Jak wynika z wniosku oraz jego uzupełnienia, wypłacone premie nie mają związku z odpowiednim eksponowaniem towaru, zobowiązaniem do dokonywania zakupów wyłącznie u wypłacającego premie.

Tym samym należy uznać, iż w tym konkretnym przypadku Wnioskodawca otrzymując premię pieniężną nie świadczy na rzecz kontrahenta usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy o VAT, a zatem czynność ta u niego nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (...)."

Jednak ten sam organ, w interpretacji indywidualnej z dnia 16 kwietnia 2009 r., nr IPPP2/443-271/09-2/MK, wyraził pogląd, że wypłata bonusu jest rodzajem wynagrodzenia za określone zachowanie kontrahentów. Jak wyjaśniono, „(...) zachowanie polegające na dokonywaniu zakupów na określonym w Umowie poziomie, co stymuluje ich do takiego działania, by poziom ten osiągnąć oraz skłania do lojalności wobec Spółki i mieści się w zakresie pojęcia świadczenia usług, o którym mowa w art. 8 ustawy o VAT. Z uwagi na fakt, iż udzielenie Bonusu jest uzależnione od spełnienia konkretnego warunku przez kontrahentów (osiągnięcie określonego pułapu zakupów) należy uznać, iż kontrahenci będący stroną Umowy otrzymują określone przez Spółkę warunki. W konsekwencji, należy uznać, iż kontrahenci otrzymują wynagrodzenie za świadczenie usług na rzecz Spółki, podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT na podstawie art. 8 ustawy o VAT (...)”.

Należy mieć na uwadze, że w niektórych sytuacjach istnieją uzasadnione przesłanki, by otrzymane **premie rzeczwiście traktować jako wynagrodzenie za wykonane usługi**. Jak wyjaśnił Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu) w interpretacji indywidualnej z dnia 4 maja 2009 r., nr ILPP2/443-279/09-3/SJ: „(...) Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, że podstawą współpracy między Spółką i kontrahentami są umowy dostawy, określające w sposób kompleksowy warunki wzajemnej współpracy gospodarczej. W ich ramach, Spółka zobowiązuje się do przyznania kontrahentom premii pieniężnych m.in. z tytułu i pod warunkiem: dokonania przez nich terminowej dostawy materiałów, które spełniać będą określone parametry jakościowe, w danym okresie rozliczeniowym. Premie te są wypłacane w okresach rozliczeniowych i mają na celu utrwalenie współpracy handlowej między Spółką i kontrahentami oraz osiągnięcie jak największej terminowości dostaw o założonym poziomie jakości.

Spółka jest więc bezpośrednim beneficjentem określonych zachowań podejmowanych przez dostawców. W przypadku braku realizacji świadczenia, którego rezultatem jest osiągnięcie określonego stanu rzeczy, brak jest podstaw do wypłaty wynagrodzenia (premia pieniężna nie zostaje przyznana) (...). Również Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy) w interpretacji indywidualnej z dnia 11 czerwca 2008 r., nr ITPP2/443-238A/08/EF, zwrócił uwagę na fakt, że w przedstawionym przez podatnika stanie faktycznym są wykonywane inne czynności, a nie tylko dokonywanie określonej ilości zakupu towarów. Jak wyjaśniono: „(...) Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, iż Spółka sprzedaje towary własnej produkcji nabywcom, którymi są sieci handlowe i hurtownie. W tym celu zawiera ze swoimi kontrahentami umowy o współpracy handlowej, które regulują zasady sprzedaży towarów oraz zasady świadczenia przez kontrahentów czynności (usługi) promocyjno-marketingowe. Za czynności te – zgodnie z zawartymi umowami – Spółka ponosi: opłaty dotyczące premii pieniężnej; z tytułu otwarcia przez kupującego nowego sklepu, za ekspozycję towaru na półkach, za wprowadzenie nowego produktu, za wprowadzanie towarów do sprzedaży w placówkach handlowych; za intensyfikację działalności handlowej, za dopuszczenie produktów do sprzedaży w nowym sklepie; za gotowość do świadczenia usług promocyjnych oraz ponosi prowizję bezwarunkową, tj. opłatę w stałej wysokości.

Czynności opisane w umowie są w części naturalnymi czynnościami wykonywanymi przez sprzedawców w sklepach, mającymi wpływ na wielkość sprzedaży. I tak np. usytuowanie stoiska w kacie, poza głównym ciągiem komunikacyjnym hipermarketu, czy na mniej eksploatowanej półce nie sprzyja uzyskiwaniu wyższej sprzedaży. Także w ramach akcji promocyjnej związanej z otwarciem lub przebudową marketu promowany jest zarówno market jak i określone

towary, które są sprzedawane. Dzięki współpracy ze zorganizowanymi sklepami Spółka może korzystać z ich wiedzy m.in. w zakresie znajomości preferencji odbiorców finalnych towarów. Wykorzystanie takiej wiedzy skutkuje zwiększeniem popytu na towary Spółki, a tym samym na wzrost ich sprzedaży. Także sprzedaż towarów do sieci handlowych posiadających określony prestiż na rynku korzystnie wpływa na zwiększenie sprzedaży. Ponadto wskazać należy, iż przedmiotowe opłaty ponoszone są dobrowolnie i stanowią gwarancję efektywnej współpracy stron, co w konsekwencji przynosi określone korzyści ekonomiczne.

Świadczenia ze strony kontrahentów na rzecz Spółki – są świadczeniami wzajemnymi, ekwiwalentnymi, a wypłacane wynagrodzenie jest ekwiwalentem za wykonanie usług wynikających z zawartych umów na rzecz usługodawców, o których mowa w art. 8 ust. 1 ustawy (...)."

4. ZOBOWIĄZANIE SIĘ DO POWSTRZYMANIA SIĘ OD DOKONANIA CZYNNOŚCI LUB DO TOLEROWANIA CZYNNOŚCI LUB SYTUACJI

Czynnościami zrównanymi ze świadczeniem usługi jest także zobowiązanie się do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji. Jeśli z danym zachowaniem związane są określone korzyści konkretnych osób (beneficjentów danego świadczenia), wówczas takie stany lub takie zachowania będą traktowane jako świadczenie usług, oczywiście pod warunkiem że podmiotowi, który takie czynności wykonuje, należne będzie wynagrodzenie.

Przepis art. 8 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT oparty jest na przepisie art. 6 ust. 1 VI dyrektywy, ale należy też pamiętać o wykładni przepisu wspólnotowego dokonanej przez ETS. W wyroku w sprawie *Mohr*²⁵ wyjaśnił, że otrzymanej przez rolnika rekompensaty za zaprzestanie produkcji mleka nie można uznać za wynagrodzenie za usługę, gdyż Wspólnota, wypłacając te rekompensaty rolnikom, nie występuje w roli konsumenta płacącego za usługę, lecz działa we wspólnym interesie wspólnotowego rynku mleka. Jak pokazuje wieloletnia praktyka, dokonana przez ETS wykładnia przedmiotowego przepisu jest uwzględniana przez organy podatkowe.

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, w decyzji w sprawie interpretacji prawa podatkowego z dnia 20 grudnia 2007 r., nr 1401/PV-IV/4407/14-9/2007/MK, udzielając odpowiedzi na zadane pytanie, czy podlega opodatkowaniu czynność polegająca na rezygnacji ze świadczenia usług na rzecz innego kontrahenta w zamian za wynagrodzenie, wyjaśnił, że „(...) ustawodawca przewidział opodatkowanie nie tylko czynności wykonywanych, lecz również powstrzymanie się od dokonania pewnych czynności. Należy także pamiętać, że przez pojęcie zobowiązania się do zaniechania lub tolerowania czynności lub sytuacji odsyła do dwóch kategorii czynności wchodzących w to pojęcie. Mianowicie pierwsza kategoria, to sytuacja, w której podatnik zaprzestał wykonywania pewnych czynności, które przedtem wykonywał, druga zaś polega na powstrzymaniu się od określonego świadczenia, w tym również znoszenie określonego zachowania się.

Jednakże aby zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji podlegało opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług muszą być spełnione łącznie następujące warunki:

1. zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji musi być odpłatne;
2. zobowiązanie to musi wynikać z wyraźnego stosunku zobowiązaniowego;
3. musi istnieć konkretny podmiot/strona będący bezpośrednim beneficjentem (konsumentem) tego zobowiązania.

²⁵ Wyrok ETS z dnia 29 lutego 1996 r., C-215/94, *Mohr v. Finanzamt Bad Segeberg*; analogicznie w wyroku z dnia 18 grudnia 1997 r., C-384/95, *Landboden Agrardienste & Co. KG v. Finanzamt Calau* (w.): A. Bącał, D. Dominik, M. Militz, M. Bącał, *Orzecznictwo ETS...*, s. 80.

W przedmiotowej sprawie z wniosku z dnia 30.06.2007 r. wynika, iż Strona podpisze umowy zobowiązujące do powstrzymania się od dokonywania określonych czynności za wynagrodzeniem, a zatem Strona nie świadczyła wcześniej usług, których teraz zaprzestaje, lecz będzie świadczyć usługę polegającą na zaniechaniu świadczenia określonej w umowie usługi.

W ocenie Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie organ pierwszej instancji prawidłowo potwierdził zdanie wnioskodawcy, iż usługa polegająca na rezygnacji ze świadczenia usług na rzecz wskazanego kontrahenta stanowi usługę w rozumieniu art. 8 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług i podlega opodatkowaniu tym podatkiem. Uznano bowiem, że usługa świadczona na podstawie umowy zawartej z kontrahentem będącym czynnym podatnikiem podatku VAT, polegająca na rezygnacji ze świadczenia usług na rzecz wskazanego innego kontrahenta ma charakter usługi odpłatnej. Ponadto strony umowy będzie łączył stosunek prawny, a otrzymane wynagrodzenie za powstrzymanie się od dokonywania określonych czynności stanowi ekwiwalent za konkretną usługę, a beneficjentem odnoszącym korzyść lub potencjalną korzyść będzie kontrahent, z którym Strona podpisze umowę (...).

Analogiczne stanowisko zajął Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie) w interpretacji indywidualnej z dnia 21 września 2007 r., nr IPPP1-443-97/07-2/IZ, odpowiadając na pytanie podatnika, czy **otrzymywane przez niego przychody z tytułu umowy o zakazie konkurencji** powinny być opodatkowane VAT. Jak wyjaśnił organ podatkowy: „(...) Ze stanu faktycznego przedstawionego w złożonym wniosku wynika bowiem, iż usługa polegająca na powstrzymaniu się od działalności konkurencyjnej wobec spółki z o.o., z którą Podatnik miał podpisaną umowę do dnia 31.12.2006 r., w zamian za wynagrodzenie, ma charakter usługi odpłatnej. Na podstawie zawartej w dniu 02.01.2007 r. umowy, Podatnika i spółkę z o.o. łączy stosunek prawny, a otrzymane wynagrodzenie za powstrzymanie się od dokonywania określonych czynności, stanowi ekwiwalent za konkretną usługę tj. powstrzymanie się od działalności konkurencyjnej. Beneficjentem tej usługi jest spółka, z którą Wnioskodawca zawarł umowę gdyż w ten sposób uzyskała ona gwarancję nie prowadzenia przez Podatnika działalności konkurencyjnej. (...) W świetle powyższego stanu faktycznego i prawnego stwierdzić należy, iż wynagrodzenie otrzymywane z tytułu umowy o zakazie konkurencji spełnia definicję usługi w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług (...)”.



5. PRZENIESIENIE PRAW DO WARTOŚCI NIEMATERIALNYCH I PRAWNYCH

Świadczenie usług obejmuje także przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej. Katalog transakcji objętych tą regulacją jest bardzo szeroki i dotyczy udzielania licencji i sublicencji czy też oddania do używania wspólnego znaku towarowego, ale także praw autorskich, praw do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych, *know-how*. Opodatkowaniu VAT podlega przeniesienie praw do ww. wartości niematerialnych i prawnych w każdej formie prawnej.

Jednocześnie warunkiem uznania danej czynności za podlegającą opodatkowaniu jest wystąpienie pozostałych niezbędnych warunków opodatkowania, tj. odpłatności i realizacji określonego świadczenia przez podmiot działający w charakterze podatnika.

Jak wyjaśnił Naczelnik Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie, w postanowieniu w sprawie interpretacji prawa podatkowego z dnia 17 maja 2006 r., nr 1472/RPP1/443-268/06/MK, „(...) w definicji świadczenia usług zawiera się przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej. Zakres przedmiotowy tej definicji jest zatem bardzo szeroki. Obejmuje on zarówno przeniesienie praw autorskich o charakterze ostatecznym jak i udzielenie na mocy umowy zgo-



dy na korzystanie z nich przez określony czas. Analizując powyższy przypadek w powiązaniu z wyżej wymienionymi przepisami, należy stwierdzić, iż pomiędzy Spółką a Stowarzyszeniem X istnieje relacja zobowiązaniowa, którą można uznać za świadczenie usług za wynagrodzeniem. Usługę tą będzie stanowiło przeniesienie powiernicze praw majątkowych dokonywane przez Spółkę na rzecz Stowarzyszenia X. Opłaty ponoszone przez Stowarzyszenie X na rzecz Spółki należy uznać natomiast za wynagrodzenie za świadczenie usług.

Biorąc pod uwagę, iż w przedmiotowym przypadku mamy do czynienia ze świadczeniem usług, Spółka – jako usługodawca – powinna udokumentować świadczone przez siebie usługi poprzez wystawianie faktur VAT (...).

Na pytanie podatnika, czy czynność **przeniesienia powierniczego autorskich praw majątkowych na rzecz organizacji zbiorowego zarządzania tymi prawami autorskimi**, w zamian za wynagrodzenie wypłacane periodycznie przez cały okres eksploatacji tych praw, powinna być rozumiana jako odpłatne świadczenie usług w rozumieniu ustawy o VAT, Naczelnik Dru-giego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie, w postanowieniu z dnia 17 maja 2006 r., nr 1472/RPP1/443-268/06/MK, odpowiedział, że „(...) w definicji świadczenia usług zawiera się przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej. Zakres przedmiotowy tej definicji jest zatem bardzo szeroki. Obejmuje on zarówno przeniesienie praw autorskich o charakterze ostatecznym jak i udzielenie na mocy umowy zgody na korzystanie z nich przez określony czas. Analizując powyższy przypadek w powiązaniu z wyżej wymienionymi przepisami, należy stwierdzić, iż pomiędzy Spółką a Stowarzyszeniem X istnieje relacja zobowiązaniowa, którą można uznać za świadczenie usług za wynagrodzeniem. Usługę tą będzie stanowiło przeniesienie powiernicze praw majątkowych dokonywane przez Spółkę na rzecz Stowarzyszenia X. Opłaty ponoszone przez Stowarzyszenie X na rzecz Spółki należy uznać natomiast za wynagrodzenie za świadczenie usług (...).

Świadczeniem usług będzie **sprzedaż praw i roszczeń do nieruchomości przejętych przez Państwo**. Jak wyjaśnił Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie) w interpretacji z dnia 8 czerwca 2009 r., nr IPPP1/443-263/09-3/IG: „(...) Z przedstawionego we wniosku zdarzenia przyszłego wynika, że wnioskodawca będzie sprzedawał prawa i roszczenia do nieruchomości przejętych przez Państwo. Sprzedaż tych praw będzie się odbywała w ramach prowadzonej przez wnioskodawcę działalności gospodarczej. Wnioskodawca będzie te prawa sprzedawał odpłatnie to znaczy, że prawa te mają dla wnioskodawcy określoną wartość i sprzedaż tych praw stanowi odpłatne świadczenie usług. Jeżeli więc wnioskodawca jest podatnikiem podatku od towarów i usług, to sprzedaż praw i roszczeń do nieruchomości przejętych przez Państwo będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem i od towarów i usług na ogólnych zasadach jako odpłatne świadczenie usług (...).

Jako świadczenie usług należy uznać także **wniesienie aportem do spółki prawa handlowego i cywilnego znaku towarowego**. Jak wyjaśnił Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie) w interpretacji indywidualnej z dnia 5 maja 2009 r., nr IPPP1/443-269/09-2/MP, dzieląc tym samym stanowisko wyrażone przez podatnika, „(...) brak jest podstaw, aby zrównać wniesienie wkładu do spółki osobowej z nieodpłatnym świadczeniem usług, o którym mowa w art. 8 ust. 2 ustawy o VAT. Niewątpliwie bowiem, wspólnik po to wstępuje do spółki, aby czerpać korzyści z tytułu udziału w Spółce Komandytowej, niezależnie od faktu, że nie dadzą się one precyzyjnie określić na dzień wniesienia wkładu. W konsekwencji, wniesienie wkładu niepieniężnego nie ma charakteru darmowego (nieodpłatnego). W związku z tym, wnosząc aportem znak towarowy, dokonuje odpłatnego świadczenia usług w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 1 i art. 8 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT (...).

Świadczeniem usług, o którym mowa w art. 8 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT jest także **sprzedaż tzw. kwoty mlecznej**. Jak wyjaśnił Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Byd-

goszczy) w interpretacji indywidualnej z dnia 28 sierpnia 2008 r., nr ITPP2/443-468/08/AP: „(...) Z uwagi na to, że w ustawie o podatku od towarów i usług nie zdefiniowano dla jej potrzeb, pojęcia wartości niematerialnych i prawnych, należy uznać, że wartościami tymi są – co najmniej – wartości niematerialne i prawne wymienione w art. 22b i 22c ustawy (...) o podatku dochodowym od osób fizycznych (...). W powyższej ustawie w katalogu wartości niematerialnych i prawnych nie wymieniono kwoty mlecznej, jednakże zwrot «co najmniej» oznacza, że katalog ten nie jest zamkniętym wykazem. Tym samym można przyjąć, iż kwota mleczna (wynikająca z ustawy o regulacji rynku mleka i przetworów mlecznych z 2001 r.), będąca prawem podatnika do wprowadzania do obrotu mleka lub przetworów mlecznych, jest wartością niematerialną i prawną w rozumieniu cytowanej ustawy o podatku dochodowym, a tym samym jest również wartością niematerialną i prawną, o której mowa w art. 8 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług.

Biorąc pod uwagę powyższe, w przypadku kiedy wartości niematerialne i prawne są przedmiotem odpłatnego przeniesienia przez podatnika w ramach jego działalności gospodarczej na inny podmiot, uznać należy, że jest to świadczenie usług i podlega opodatkowaniu. (...) Indywidualna ilość referencyjna jest prawem majątkowym (ma wartość majątkową), które może być przedmiotem obrotu gospodarczego. W konsekwencji prawo to, wobec faktu, że art. 22 ust. 1–2 ww. ustawy o regulacji rynku mleka i przetworów mlecznych nadał mu przymiot zbywalności, może powodować określone zachowanie podatnika na rzecz innej osoby.

Ze stanu faktycznego przedstawionego we wniosku wynika, że Wnioskodawca przeniósł przedmiotowe prawo do kwoty mlecznej na inny podmiot i czynność ta została dokonana odpłatnie. Zatem czynność ta, w świetle przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, stanowi świadczenie usług podlegające opodatkowaniu (...).

6. ŚWIADCZENIE USŁUG ZGODNIE Z NAKAZEM ORGANU WŁADZY PUBLICZNEJ
LUB PODMIOTU DZIAŁAJĄCEGO W JEGO IMIENIU LUB NAKAZEM WYNIKAJĄCYM
Z MOCY PRAWA

Świadczeniem usług jest także świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu, lub nakazem wynikającym z mocy prawa. Jeśli więc podatnik wykonuje (świadczy) usługi z nakazu odpowiedniego organu („z przymusu”), to takie świadczenie – jeśli ma charakter odpłatny – również należy traktować jako czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Jak wskazał Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy) w interpretacji z dnia 30 grudnia 2008 r., nr ITPP2/443-949/08/RS, w przedmiocie opodatkowania usług biegłego sądowego, nieprowadzącego działalności gospodarczej, świadczonych na zlecenie Prokuratury: „(...) W myśl art. 8 ust. 1 pkt 3 ustawy, przez świadczenie usług, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7, w tym również świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa.

Nie budzi wątpliwości, iż czynności biegłych sądowych stanowią usługi, na co wskazuje powołany powyżej przepis art. 8 ust. 1 pkt 3 ustawy. Ich istotą jest bowiem dokonanie na zlecenie określonego świadczenia – wydanie opinii, ekspertyzy, które jest wykonywane za wynagrodzeniem. Mamy zatem do czynienia z czynnością opodatkowaną – odpłatnym świadczeniem usług (...).

7. NIEODPŁATNE ŚWIADCZENIE USŁUG NIEBĘDĄCE DOSTAWĄ TOWARÓW NA CELE OSOBISTE PODATNIKA

Za odpłatne świadczenie usług, w myśl przepisów art. 8 ust. 2 ustawy o VAT, uważa się także nieodpłatne świadczenie usług niebędące dostawą 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, oraz wszelkie inne nieodpłatne świadczenie usług, jeżeli nie są one związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa, a podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług związanych z tymi usługami, w całości lub w części. Z przytoczonej definicji wynika, że aby świadczenia nieodpłatne podlegały opodatkowaniu VAT, muszą zostać spełnione łącznie trzy warunki:

po pierwsze – świadczenia muszą być wykonane na potrzeby osobiste podatnika lub innych wymienionych osób,

po drugie – usługi te nie są związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa,

po trzecie – podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług związanych z tymi usługami, w całości lub w części.

Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie), w interpretacji indywidualnej z dnia 21 stycznia 2009 r., nr ILPP1/443/W-107/08-2/HMW, w odpowiedzi na zadane przez podatnika pytanie, czy **nieodpłatne przekazanie narzędzi i maszyn podwykonawcom** powinno zostać opodatkowane VAT, wyjaśnił, że: „(...) Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że Spółka w ramach prowadzonej działalności gospodarczej współpracuje z podmiotami zewnętrznymi, tzw. kooperantami. Podmioty te w ramach realizacji umowy kooperacyjnej otrzymują zasadniczo od Wnioskodawcy części/materiały, z których składane są oprawy oświetleniowe oraz wykonywane elementy do nich. Możliwa jest jednak także opcja, w której części/materiały, z których składane są oprawy oświetleniowe oraz wykonywane elementy do nich są kupowane przez kooperantów od Spółki lub też od podmiotów trzecich.

Spółka przekazuje narzędzia i maszyny podwykonawcom do realizacji umowy. Przekazanie jest nieodpłatne i podlega zwrotowi w przypadku zaprzestania współpracy z danym podwykonawcą. Wykorzystanie narzędzi i maszyn będących własnością Spółki wpływa na ostateczną cenę usługi składania opraw oświetleniowych. Jeżeli wykonawca do wykonania takiej samej usługi wykorzystałby własne narzędzia i maszyny, wówczas jego wynagrodzenie należne od Spółki byłoby odpowiednio wyższe. Mając na uwadze powołane przepisy oraz stan faktyczny sprawy stwierdzić należy, iż czynności udostępniania narzędzi i maszyn podwykonawcom na rzecz zleceniobiorców nie można uznać za odpłatne świadczenie usług. Przedmiotowe przekazanie stanowi bowiem element składowy współpracy stron i ma na celu umożliwienie podwykonawcy realizację zlecenia. Przekazanie narzędzi i maszyn jest składnikiem usługi głównej w kalkulowane w cenę wynagrodzenia. W przedmiotowej sprawie nie mamy do czynienia z nieodpłatnym świadczeniem, o którym mowa w art. 8 ust. 2 ustawy o VAT (...). Analogiczne stanowisko zajął NSA w wyroku z dnia 23 kwietnia 2008 r., I FSK 1788/07, stwierdzając, że „(...) że przy ustalaniu, stosownie do art. 8 ust. 1 ustawy o VAT, przedmiotu opodatkowania świadczenia usług o złożonym charakterze jakie stanowią umowy kooperacyjne należy uwzględniać podstawowy cel wynikający z takich porozumień gospodarczych, a nie dokonywać wyodrębniania poszczególnych czynności służących realizacji tego celu dla potrzeb podatkowych w sposób oderwany od ich sensu gospodarczego. W związku z tym nie można traktować nieodpłatnego, czasowego udostępniania maszyn i urządzeń kontrahentom, służących im jedynie do wykonania działalności zleconej przez Spółkę, jako niezależnego świadczenia usługi, podlegającego opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Tego ro-

dzaju czynności o charakterze technicznym, pomocniczym nie mają samodzielnej racji bytu bez realizacji usługi produkcji czy montażu, do których wykonania są niezbędne. Z tego względu nie mogą być traktowane jako odrębne świadczenie usług i stanowić odrębnego przedmiotu opodatkowania podatkiem od towarów i usług (...).

Stanowi natomiast czynność podlegającą opodatkowaniu VAT **przekazanie bezpłatnych biletów przez przedsiębiorstwo komunikacyjne** dla honorowych dawców krwi. Jak wyjaśnił Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy) w interpretacji indywidualnej z dnia 11 marca 2009 r., nr ITPP1/443-7/09/BS: „(...) Za usługi niezwiązane z prowadzeniem przedsiębiorstwa należy uznać wszelkie usługi, których świadczenie odbyło się bez związku z potrzebami prowadzonej działalności gospodarczej. Opodatkowaniu podlegają bowiem, tylko te usługi, których cel nie wiąże się z prowadzonym przedsiębiorstwem. Chodzi tu o świadczenie takich usług, które nie mają żadnego wpływu na przyszłe obroty przedsiębiorstwa, jego zyski, wizerunek, odbiór przez kontrahentów obecnych lub potencjalnych. W rozpatrywanej sprawie Wnioskodawca zajmujący się świadczeniem usług lokalnego transportu zbiorowego wydając bilety uprawniające do bezpłatnych przejazdów środkami komunikacji miejskiej dla honorowych dawców krwi, a następnie świadcząc ww. usługę transportową wykonuje czynności, które nie są związane z prowadzonym przez niego przedsiębiorstwem, ponieważ nie mają one żadnego wpływu na przyszłe obroty, zyski czy wizerunek Zakładu. Jak wcześniej wskazano w interpretacji ITPP1/443-245/08/BS z dnia 4 czerwca 2008 r. wydanej dla Wnioskodawcy, wydając bilety uprawniające do bezpłatnych przejazdów uprawnionym pasażerom – w tym przypadku honorowym dawcom krwi – realizuje cele konsumentów tych usług zaspakajając indywidualne potrzeby odbiorców (osób obdarowanych). W rozpatrywanej sprawie nie doszukano się związku nieodpłatnego przekazania świadczonych usług z prowadzonym przez Wnioskodawcę przedsiębiorstwem. Istnienie prawa do odliczenia podatku przy nabyciu związanym z przedmiotowym przekazaniem w opisanej sytuacji nie było przedmiotem zapytania, nie przedstawiono w tym zakresie własnego stanowiska, zatem jego istnienie nie podlegało ocenie. Rozpatrując złożony wniosek uznano, że Wnioskodawca miał takie prawo. W świetle spełnienia dwóch warunków, o których mowa w art. 8 ust. 2 wymienionej ustawy, stwierdzić należy, iż przekazanie biletów uprawniających do bezpłatnych przejazdów podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (...).

Jak już wspomniano, by nieodpłatnie wykonana usługa podlegała opodatkowaniu VAT, muszą zostać łącznie spełnione trzy przesłanki. Jeśli zaś któraś z nich nie wystąpi, czynność taka opodatkowaniu podatkiem VAT nie podlega. Zwrócił uwagę na ten aspekt Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy) w interpretacji indywidualnej z dnia 13 stycznia 2009 r., nr ITPP2/443-946/08/AK, udzielając wyjaśnienia na zadane przez podatnika pytanie, czy **wydawanie nieodpłatnych zaproszeń**, jako nieodpłatne świadczenie usług, powinno być opodatkowane podatkiem od towarów i usług. Jak wyjaśniono: „(...) Z sytuacji przedstawionej we wniosku wynika, że Wnioskodawca część biletów na organizowane koncerty, spektakle, spotkania autorskie, wystawy i projekcje filmowe wydaje nieodpłatnie osobom pełniącym funkcje publiczne i przedstawicielom mediów. Mając na uwadze powyższe należy stwierdzić, że nieodpłatne wydawanie przedmiotowych biletów jest związane z prowadzonym przez Wnioskodawcę przedsiębiorstwem, w związku z czym – mimo skorzystania z prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony przy nabyciu towarów i usług związanych z tymi usługami – nie może być traktowane jako odpłatne świadczenie usług w rozumieniu art. 8 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług. W konsekwencji, w przedmiotowej sprawie nie ma zastosowania ww. przepis ustawy, a czynności te nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (...).

Również jako niepodlegające opodatkowaniu należy uznać **wydanie nagrody w postaci wycieczki**, w związku z organizowanym przez podatnika konkursem. Jak wyjaśnił Minister Fi-



nansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy) w interpretacji indywidualnej z dnia 3 grudnia 2008 r., nr ITPP1/443-795/08/MN: „(...) Ze stanu faktycznego wynika, iż Spółka organizuje akcję promocyjną dla wybranej grupy odbiorców, którzy w przeszłości osiągalni wysokie obroty. Warunki uczestnictwa i zasady przyznawania nagród reguluje regulamin akcji promocyjnej. W przypadku osiągnięcia określonego poziomu obrotów na wybranym asortymencie w określonym czasie trwania promocji Spółka przyzna odbiorcy – uczestnikowi akcji – nagrodę w postaci wycieczki. Spółka może jednostronnie zmienić zapisy regulaminu, a nawet odwołać akcję promocyjną.

W związku z tym, że przekazanie nagrody w postaci wycieczki, jako czynności związanej z prowadzonym przedsiębiorstwem, nie spełnia przesłanki wymienionej w art. 8 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, czynność ta, jako nie stanowiąca odpłatnego świadczenia usług w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług, nie podlega opodatkowaniu tym podatkiem, a zatem powinna być dokumentowana dokumentem przewidzianym w przepisach ustawy o rachunkowości, np. notą księgową (...).”



Na przesłankę istnienia prawa do odliczenia VAT, jako jednego z warunków opodatkowania VAT nieodpłatnych świadczeń, zwrócił uwagę Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy) w interpretacji indywidualnej z dnia 11 sierpnia 2008 r., nr ITPP2/443-436/08/AW, udzielając podatnikowi wyjaśnienia w przedmiocie opodatkowania **czynności oddania gruntu w nieodpłatne użytkowanie**. Jak wyjaśniono: „(...) W rozpatrywanej sprawie Gmina użycza nieodpłatnie «L» Sp. z o.o. grunty, pod którymi przebiega sieć ciepłownicza. W celu ustalenia zasad opodatkowania tej czynności podatkiem od towarów i usług niezbędne jest stwierdzenie, czy zachodzą przesłanki, o których mowa w powołanym powyżej art. 8 ust. 2 ustawy, a więc czy dokonanie czynności użyczenia gruntów jest związane z przedmiotem działalności Wnioskodawcy, oraz czy przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu towaru związanego z tą czynnością, w całości lub w części. Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że nie wystąpiły przesłanki, o których mowa wyżej, gdyż Gmina użycza grunty, przy nabyciu których nie przysługiwało Jej prawo do odliczenia podatku naliczonego (nabycie nastąpiło w okresie, kiedy Gmina nie była podatnikiem podatku od towarów i usług). Brak odpłatności świadczonej usługi oraz okoliczność braku prawa do odliczenia przez Gminę podatku naliczonego przy nabyciu przedmiotowych gruntów powodują, że oddanie gruntu w nieodpłatne użytkowanie «L» Sp. z o.o. nie będzie podlegało opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (...).”



Jako nieodpłatne świadczenie usług, podlegające opodatkowaniu VAT, organy podatkowe uznają **wydanie pracownikom posiłków profilaktycznych**. Wyjątkiem od tej zasady, wskazywanym w wydawanych interpretacjach, jest przekazywanie posiłków profilaktycznych dla pracowników na stanowiskach pracy o szczególnej uciążliwości. Jak wyjaśnił Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach) w interpretacji indywidualnej z dnia 18 lutego 2009 r., nr IBPP1/443-1869/08/AS: „(...) Zgodnie z art. 232 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy pracodawca jest obowiązany zapewnić pracownikom zatrudnionym w warunkach szczególnie uciążliwych, nieodpłatnie, odpowiednie posiłki i napoje, jeżeli jest to niezbędne ze względów profilaktycznych. Przepisy wykonawcze regulujące powyższy obowiązek to:

- rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 28 maja 1996 r. w sprawie profilaktycznych posiłków i napojów (Dz. U. Nr 60, poz. 279),
- rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 26 września 1997 r. w sprawie ogólnych przepisów bezpieczeństwa i higieny pracy (t.j. z 2003 r. Dz. U. Nr 169, poz. 1650 ze zm.).

Pierwsze z wymienionych rozporządzeń dotyczy obowiązków pracodawcy względem pracowników zatrudnionych w warunkach szczególnie uciążliwych. Natomiast drugie z zacy-

towanych rozporządzeń mówi o obowiązku pracodawcy dostarczania wszystkim pracownikom wody zdatnej do picia lub innych napojów. (...)

Wykaz stanowisk pracy w warunkach szkodliwych dla zdrowia lub szczególnej uciążliwości stanowi załącznik do Zakładowego Układu Zbiorowego Pracy, gdzie pracodawca w uzgodnieniu ze Związkami zawodowymi zobowiązuje się do dopłat do posiłków pracownikom, którym wypłacany jest dodatek szkodliwy.

Dopłaty do posiłków dla grupy I i II (stanowiska pracy w warunkach szkodliwych dla zdrowia) nie wynikają bezpośrednio z rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 28 maja 1996 r. (Dz. U. Nr 60, poz. 279) w sprawie profilaktycznych posiłków i napojów, ale wynikają z Kodeksu Pracy oraz z Zakładowego Układu Zbiorowego Pracy.

Natomiast dopłaty do posiłków grupy III i IV (stanowiska pracy o szczególnej uciążliwości) wynikają bezpośrednio z rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 28 maja 1996 r.

Z uwagi na fakt, iż jest to usługa stołówkowa, Spółka w całości odlicza podatek VAT naliczony zawarty w fakturach otrzymywanych od wykonawcy usługi.

Spółka nie nalicza VAT-u należnego i nie traktuje wydania posiłków jako nieodpłatne przekazanie dla pracowników z żadnej z tych grup szkodliwości wynikające z art. 7 ust. 2 oraz z art. 8 ust. 2 ustawy o VAT. Wydanie posiłków w ocenie Wnioskodawcy jest związane z prowadzeniem przez podatnika Przedsiębiorstwa.

Pytanie Wnioskodawcy dotyczy tylko kwestii opodatkowania przekazania przez Spółkę posiłków dla pracowników zakwalifikowanych do I i II grupy szkodliwości, czyli pracujących w warunkach szkodliwych dla zdrowia. (...) Odnosząc zatem przedstawiony wyżej stan faktyczny do powołanych w sprawie przepisów prawa stwierdzić należy, iż zapewnienie przez Wnioskodawcę pracownikom Spółki zaliczonym do I i II grupy szkodliwości (praca w warunkach szkodliwych dla zdrowia) posiłków profilaktycznych (symbol PKWiU 55.5) przygotowywanych przez firmę zewnętrzną, stanowi świadczenie usług, o którym mowa w art. 8 ust. 2 ustawy o VAT i podlega opodatkowaniu podatkiem VAT (w przedstawionym stanie faktycznym nie mamy do czynienia z dostawą towarów o której mowa w art. 7 ust. 2 ustawy o VAT) (...).

Wątpliwości na gruncie ustawy o VAT może budzić także kwestia opodatkowania **nieodpłatnie wykonywanej przez pracodawcę na rzecz pracowników usługi dowozu** do miejsca pracy. W tym przypadku określenie, czy dana czynność podlega opodatkowaniu VAT, czy też nie, zależy od określonego stanu faktycznego. Istotne jest bowiem, czy wykonanie usługi transportowej na rzecz pracownika jest związane z prowadzoną działalnością. Jak wyjaśnił Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach) w interpretacji indywidualnej z dnia 7 kwietnia 2009 r., nr IBPP2/443-45/09/BW: „(...) Przez świadczenie usług niezwiązanych z prowadzeniem przedsiębiorstwa należy rozumieć takie świadczenie usług, które odbywa się bez związku z potrzebami prowadzonej działalności. W przedstawionym we wniosku opisie zdarzenia przyszłego Wnioskodawca wskazał, że w związku z robotami prowadzonymi za granicą wysłał swoich pracowników na terytorium państw Unii Europejskiej. Celem pozyskania wykwalifikowanych pracowników z terenu całego kraju będzie pokrywał pracownikom koszty przejazdu w następujących przypadkach:

- w związku z rozpoczęciem i zakończeniem pracy za granicą,
- spowodowane przerwami organizacyjnymi leżącymi po stronie pracodawcy,
- zmianą budowy za granicą.

Aby powyższe świadczenie zrealizować będzie kupował usługi u różnych przewoźników (zakup biletów), a następnie zakupione bilety przed wyjazdem przekazywał pracownikom.

Wnioskodawca wskazał też, że dokonuje zakup biletu – czyli usługi przewozu osobowego – natomiast pracownik korzysta z nieodpłatnego świadczenia.

W opisie sprawy Wnioskodawca wskazał w jakich sytuacjach będzie pokrywał pracownikom koszty przejazdu autokarem.



W ocenie tut. organu usługi przewozu pracowników opisane przez Wnioskodawcę służą celom działalności gospodarczej. Charakter prowadzonej działalności wymusza bowiem na Wnioskodawcy zapewnienie transportu jego pracownikom do lub z ich miejsca pracy (za granicą).

Zatem opisane we wniosku nieodpłatne świadczenie przez Wnioskodawcę usług przewozu na rzecz pracowników będzie związane z prowadzonym przez niego przedsiębiorstwem (...).

Również za prawidłowe stanowisko przedstawione przez podatnika uznał Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy) w interpretacji indywidualnej z dnia 22 października 2008 r., nr ITPP2/443-808/08/RS: „(...) Ze stanu faktycznego przedstawionego we wniosku wynika, iż Spółka zatrudnia pracowników z miejscowości w promieniu 70 km od siedziby Spółki. Zmianowy system pracy związany z zapewnieniem ciągłości procesu produkcji wymusza rozpoczęcie i zakończenie prac w ściśle wyznaczonych godzinach. Ponadto jak wskazał Wnioskodawca, nie istnieje żadna inna możliwość korzystania z istniejącego systemu transportu zorganizowanego tj. komunikacji autobusowej, czy kolejowej, gdyż dostępna komunikacja publiczna utrudniałaby znacznie lub wręcz uniemożliwiała terminowe, albo w ogóle przybycie pracowników do zakładu produkcyjnego oraz jego opuszczenie. Zatem wystąpienie trudności w zapewnieniu innych, odpowiednich środków transportu wymusza na pracodawcy zorganizowanie transportu dla pracowników, co jest jedyną racjonalną możliwością ich dowozu do pracy. W tym przypadku usługi dowozu, są wykonywane na potrzeby związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa. Wówczas usługi te służą *de facto* celom prowadzonej przez pracodawcę działalności gospodarczej. Ponadto ze strony pracowników nie występuje żadne świadczenie pieniężne na rzecz pracodawcy, związane z częściowym lub całościowym pokryciem kosztów dojazdów.

Reasumując, nieodpłatne świadczenie przez Spółkę usług przewozu na rzecz Jej pracowników związane jest w zaistniałym stanie faktycznym z prowadzonym przez Wnioskodawcę przedsiębiorstwem (...).

Omawiając kwestię **świadczenia usług transportowych przez pracodawcę na rzecz pracowników**, należy mieć na uwadze wykładnię art. 6 ust. 2 lit. b Szóstej dyrektywy dokonaną przez ETS w sprawie *Julius Fillibeck*²⁶. W orzeczeniu tym ETS uznał, że bezpłatny transport pracowników samochodem służbowym, zapewniony przez pracodawcę między ich miejscem zamieszkania a ich miejscem pracy, zaspokaja co do zasady potrzeby prywatne pracowników, a zatem służy celom innym niż ich cele działalności gospodarczej. Trybunał zwrócił jednak uwagę na fakt, że w sytuacji gdy wymagania przedsiębiorstwa, uwzględniające szczególne okoliczności, np. trudności w zapewnieniu odpowiednich, innych środków transportu, częste zmiany miejsca pracy, wymuszają na pracodawcy zapewnienie pracownikom transportu. Wówczas – zdaniem ETS – świadczenie to wykonywane jest do celów związanych z prowadzoną działalnością.

Wykładnię dokonaną przez ETS miał na uwadze Naczelnik Trzeciego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Radomiu, wyrażając w postanowieniu z dnia 19 lutego 2007 r., nr 1473/WVO/443/801/187/2006/AN, swoje stanowisko: „(...) Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że podatnik udostępnia swojemu pracownikowi, poza godzinami pracy, samochód służbowy (będący środkiem trwałym) w celach prywatnych. Spółka nabyła samochód z przeznaczeniem do używania go w celu realizacji obowiązków pracowniczych, związanych z utrzymaniem kontaktów handlowych z klientami. Samochód został uwzględniony w Ewidencji Środków Trwałych. Spółce przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu samochodu. Wykorzystywanie samochodu przez pracownika w celach prywatnych odbiega od jego przeznaczenia, z jakim został on nabyty, tj. używania go w celu realizacji obowiązków pracowniczych, związanych z utrzymaniem kontaktów handlowych z klientami. W ocenie organu podatkowego, udostępnienie samochodu do wykorzysty-

²⁶ Wyrok ETS z dnia 16 października 1997 r., C-258/95, *Julius Fillibeck Sohne Gmbh v. Finanzamt Neustadt*.

wania go przez pracownika w celach prywatnych nie pozostaje zatem w związku z prowadzeniem przedsiębiorstwa. W konsekwencji powyższego, przedmiotowe udostępnienie samochodu należy potraktować jak odpłatne świadczenie usług (...)", a także Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy) w interpretacji z dnia 15 lutego 2010 r., nr ITPP1/443-1124/09/DM, który udzielając odpowiedzi na pytanie, czy korzystanie z samochodu w celach prywatnych w zakresie przyznanego dyrektorowi zarządzającemu ryczałtowego limitu kilometrów do wykorzystania w danym miesiącu kalendarzowym podlega opodatkowaniu VAT, wyjaśnił, że „(...) przez usługi niezwiązane z prowadzeniem przedsiębiorstwa należy uznać te usługi, których świadczenie odbywa się bez związku z potrzebami prowadzonej działalności, wskazać należy, że w opisanej we wniosku sytuacji, nie występuje związek pomiędzy użyczeniem, a prowadzoną działalnością pracodawcy, tj. Spółki. Użytkowanie samochodu do celów prywatnych odbywa się bowiem w interesie pracownika i jest związane z korzyściami osobistymi tego pracownika, a nie zaś z prowadzonym przez pracodawcę przedsiębiorstwem. Z tych też względów nie można zgodzić się z twierdzeniem Spółki, iż przekazanie samochodu na potrzeby prywatne dyrektora zarządzającego, jest związane z prowadzoną przez Spółkę działalnością gospodarczą.

Mając powyższe na uwadze wskazać należy, że udostępnianie pracownikowi samochodu służbowego do celów prywatnych, spełnia przesłanki uznania tej czynności za nieodpłatne świadczenie usług na cele osobiste pracowników, a czynność ta będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, w przypadku gdy Wnioskodawcy przysługiwać będzie prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług związanych z tą usługą (...)"

Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie, w informacji o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego z dnia 15 listopada 2004 r., nr PP-1/005/2/1776/04, odniósł się do kwestii opodatkowania **usługi transportowej świadczonej przez pracodawcę na rzecz pracowników niepełnosprawnych**. Jak wyjaśniono, „(...) nieodpłatnie świadczona czynność na rzecz pracowników poprzez ich dowóz z miejsca zamieszkania do miejsca pracy i z powrotem podlega opodatkowaniu. Dojazd do stałego miejsca pracy jest obowiązkiem pracownika i koszty takich przejazdów – o ile są pokrywane przez zakład pracy nie stanowią świadczenia w ramach stosunku pracy. Istnieją jednak sytuacje, w których usługi transportowe świadczone przez pracodawcę są jedyną możliwością dowozu pracowników do miejsca pracy. A jak zauważa w swoim piśmie Spółka niezapewnienie pracownikom ze znacznym lub umiarkowanym stopniem niepełnosprawności dowozu do pracy jest równoznaczne z odmową zatrudnienia, gdyż nie są one w stanie korzystać z publicznych środków komunikacji. Dowóz, o którym mowa, jest zatem bezpośrednio związany z realizacją celów dla których utworzony został zakład pracy chronionej. Jako iż dowóz finansowany z ZFRON jest na rzecz niepełnosprawnych świadczony nieodpłatnie – nie stanowi usługi, o której mowa w art. 5 ust. pkt 1 ustawy o VAT. Jednocześnie Spółce nie przysługuje prawo odliczania podatku naliczonego związanego z przedmiotowym dowozem, zgodnie z postanowieniami art. 86 ust. 1 powołanej ustawy. Dowóz pracowników i uczestników warsztatu na zajęcia rehabilitacji społecznej i zawodowej, na badania lekarskie okresowe i specjalistyczne również nie będzie podlegał opodatkowaniu, gdyż stanowi obowiązek obciążający pracodawcę prowadzącego zakład pracy chronionej na podstawie przepisów ustawy o rehabilitacji (...)”

W praktyce często można spotkać się z sytuacją, gdy pracodawca umożliwia swoim pracownikom **bezpłatne korzystanie z mieszkań**. W takich sytuacjach dla ustalenia, czy dana czynność będzie podlegała opodatkowaniu, należy dokonać analizy stanu faktycznego pod kątem przesłanek wymienionych w art. 8 ust. 2 ustawy o VAT. Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Opolu, w postanowieniu z dnia 14 marca 2005 r., nr PP/443-20/2/05, wyjaśnił, że: „(...) Z przedstawionego przez Podatnika stanu faktycznego wynika, że zapewnienie bezpłatnego

mieszkania pracownikom przedsiębiorstwa, tj. pracownikom Lasów Państwowych, jest związane z prowadzonym przedsiębiorstwem. Obowiązek dla przedsiębiorstwa dotyczący nieodpłatnego przekazania mieszkań, a wynikający z art. 46 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o lasach (Dz. U. z 2000 r. Nr 56, poz. 679 z późn. zm.), związany jest bezpośrednio z prowadzonym przedsiębiorstwem, a tym samym, w tym przypadku art. 8 ust. 2 ustawy o VAT, nie ma zastosowania. Nie ulega bowiem wątpliwości, że gdyby nie prowadzenie przedsiębiorstwa i zatrudnianie w jego ramach pracowników mających określone przywileje, obowiązek tych przekazania nie nastąpiłby. Tym samym przekazania te w istocie następują na cele związane z prowadzonym przez Nadleśnictwo przedsiębiorstwem nie stanowią odpłatnego świadczenia usług określonego w art. 8 ust. 2 ustawy o VAT, a więc nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT (...).

Wątpliwości co do uznania za czynność podlegającą opodatkowaniu na podstawie art. 8 ust. 2 ustawy o VAT pojawiają się w sytuacjach **zorganizowania przez podatnika imprez integracyjnych na rzecz pracowników**. Jak wyjaśnił Naczelnik Opolskiego Urzędu Skarbowego w postanowieniu z dnia 25 stycznia 2007 r., nr PP/443-84-2-GK/06/07, „(...) w opinii tut. organu podatkowego zorganizowanie przedmiotowej imprezy nie miało związku z prowadzonym przedsiębiorstwem. O ile w przypadku zorganizowania imprezy jedynie na rzecz pracowników związek taki niewątpliwie by istniał, to fakt uczestnictwa w imprezie osób trzecich przesądza o braku związku uroczystości z prowadzonym przedsiębiorstwem. W tym miejscu należy zaznaczyć, iż Spółka nie ma możliwości wyodrębnienia części usług świadczonych na rzecz osób trzecich oraz części usług świadczonych na rzecz pracowników Spółki, co także przesądza o braku możliwości uznania przedmiotowych czynności jako czynności związanych z prowadzonym przedsiębiorstwem (...)”²⁷.

Organy podatkowe nie kwestionują stanowiska, że nie jest objęte zakresem art. 8 ust. 2 ustawy o VAT (a w konsekwencji nie podlega opodatkowaniu VAT) nieodpłatne **przekazanie przez podatnika wybudowanej infrastruktury ściekowej, kanalizacji sanitarnej i sieci wodociągowych innemu podmiotowi** (np. Gminie). Jak wyjaśnił Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie) w interpretacji indywidualnej z dnia 8 maja 2008 r., nr IPPPI-443-291/08-4/IB: „(...) W opisanej przez Wnioskodawcę sytuacji dojdzie do nieodpłatnego świadczenia usług, polegających na wybudowaniu określonych urządzeń infrastruktury ściekowej, kanalizacji sanitarnej, kanalizacji deszczowej oraz magistrali i sieci wodociągowych. Z okoliczności przedstawionych we wniosku wynika również, że wybudowane Urządzenia Infrastrukturalne zostaną nieodpłatnie przekazane przez XX na cele związane z prowadzonym przedsiębiorstwem. Działalność XX opiera się m.in. na usługach deweloperskich, a to związane jest z koniecznością wybudowania dla nowych osiedli sieci wodnych i kanalizacyjnych oraz przekazania ich do właściwego przedsiębiorstwa (spółki) wodno-kanalizacyjnego, takiego jak przedsiębiorstwo Wnioskodawcy.

Oznacza to, że pomimo spełnienia jednej z przesłanek zawartych w art. 8 ust. 2 ustawy dotyczącej prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego związanego z prowadzoną inwestycją, nie została spełniona druga z przesłanek, warunkujących zrównanie nieodpłatnego świadczenia usług z odpłatnym świadczeniem usług, ponieważ przekazywane nieodpłatnie urządzenia infrastrukturalne związane są z prowadzonym przez XX przedsiębiorstwem.

²⁷ Zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 grudnia 2007 r., III SA/Wa 1287/07, LEX nr 465031, w którym stwierdzono, że „(...) Jeżeli korzyść pracownika jest drugorzędna w stosunku do korzyści przedsiębiorstwa, to spotkanie integracyjne w firmie nie będzie opodatkowane podatkiem od towarów i usług. Przyjemność, którą pracownik mógł uzyskać podczas spotkania, to tylko efekt uboczny pracy, w jakiej organizowane są imprezy integracyjne. Ich przyczyną i nadrzędnym celem jest budowa sprawnie współpracującego z sobą zespołu (...)”.

Biorąc powyższe pod uwagę, nieodpłatne przekazanie Urządzeń Infrastrukturalnych przez XX na rzecz Wnioskodawcy jako świadczenie usług nie będzie podlegało opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (...). Analogiczne stanowisko zostało wyrażone przez Ministra Finansów (Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy) w interpretacji indywidualnej z dnia 11 stycznia 2008 r., nr ITPP2/443-109/07/AK, a także w wyroku WSA w Warszawie z dnia 13 lipca 2007 r., III SA/Wa 3630/06, LEX nr 275215.

8. USŁUGI A KLASYFIKACJE STATYSTYCZNE

Z art. 8 ust. 3 ustawy o VAT wynika, że usługi wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej są identyfikowane za pomocą tych klasyfikacji, z wyjątkiem usług elektronicznych i usług turystyki, o których mowa w art. 119.

Z dniem 1 grudnia 2008 r. wprowadzono kolejną regulację, w myśl której przy określaniu miejsca świadczenia usług, o którym mowa w art. 27 i 28, usługi są identyfikowane za pomocą klasyfikacji statystycznych, jeżeli dla tych usług przepisy ustawy oraz przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie powołują symbole statystyczne. Z uwagi na konieczność wprowadzenia przez polskiego ustawodawcę przepisów w zakresie określania miejsca świadczenia usług²⁸, a w konsekwencji tego uchylecia art. 27 i 28 ustawy o VAT, z dniem 1 stycznia 2010 r. zmieniono brzmienie powołanego powyżej art. 8 ust. 4. Ze znowelizowanych przepisów wynika, że przy określaniu miejsca świadczenia usług identyfikowane są one za pomocą klasyfikacji statystycznych, jeżeli dla tych usług przepisy ustawy oraz przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie powołują symbole statystyczne. Zmiana treści tego ma charakter jedynie techniczny. Klasyfikacją stosowaną na potrzeby opodatkowania podatkiem od towarów i usług jest Polska Klasyfikacja Wytworów i Usług, wprowadzona rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 18 marca 1997 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wytworów i Usług (Dz. U. Nr 42, poz. 264 z późn. zm.).

Rozdział 3

Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów i wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów

Art. 9

1. Przez wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 4, rozumie się nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu przez dokonującą dostawy, nabywcę towarów lub na ich rzecz.

2. Przepis ust. 1 stosuje się pod warunkiem, że:

1) nabywcą towarów jest:

- a) podatnik, o którym mowa w art. 15, lub podatnik podatku od wartości dodanej, a nabywane towary mają służyć działalności gospodarczej podatnika,
- b) osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w lit. a

– z zastrzeżeniem art. 10;

²⁸ Na mocy dyrektywy Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług (Dz. Urz. UE L 44 z 20.02.2008, s. 11).

- 2) dokonujący dostawy towarów jest podatnikiem, o którym mowa w pkt 1 lit. a.
3. Przepis ust. 1 stosuje się również w przypadku, gdy:
 - 1) nabywcą jest podmiot inny niż wymieniony w ust. 2 pkt 1,
 - 2) dokonującym dostawy towarów jest podmiot inny niż wymieniony w ust. 2 pkt 2 – jeżeli przedmiotem nabycia są nowe środki transportu.

1. UWAGI OGÓLNE

Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju jest kolejną z czynności podlegających opodatkowaniu VAT. Stosownie do postanowień art. 9 ust. 1 ustawy o VAT, przez wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów rozumie się nabycie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu przez dokonującego dostawy, nabywcę towarów lub na ich rzecz. By wystąpiło wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów na terytorium kraju, wszystkie przesłanki muszą zostać spełnione łącznie.

Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów co do zasady ma miejsce, gdy:

- 1) **nabywcą** towarów jest:
 - podatnik, o którym mowa w art. 15 ustawy o VAT, lub podatnik podatku od wartości dodanej, a nabywane towary mają służyć czynnościom wykonywanym przez niego jako podatnika, albo
 - osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15 ustawy o VAT, ani podatnikiem podatku od wartości dodanej,zaś
- 2) **dokonującym** dostawy towarów podatnik, o którym mowa w art. 15 ustawy o VAT, lub podatnik podatku od wartości dodanej.

Analiza powołanych przepisów wymaga wyjaśnienia, iż podatnikiem, o którym mowa w art. 15 ustawy o VAT, jest osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej oraz osoba fizyczna, wykonująca samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności, przy czym działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy; działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych (art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o VAT). Pod pojęciem podatku od wartości dodanej rozumie się natomiast podatek od wartości dodanej nakładany na terytorium państwa członkowskiego Wspólnoty Europejskiej, z wyjątkiem podatku od towarów i usług (art. 2 pkt 11 ustawy o VAT). Zatem podatnikiem podatku od wartości dodanej jest podatnik podatku VAT nakładanego w innym niż Polska państwie członkowskim UE.

2. WYNAGRODZENIE JAKO WARUNEK UZNANIA TRANSAKCJI ZA WEWNĄTRZWSPÓLNOTOWE NABYCIE TOWARÓW

Wewnątrzwspólnotowe nabycie jest czynnością opodatkowaną jedynie wówczas, **gdy dokonywane jest za wynagrodzeniem**. Nieodpłatnego przekazanie materiałów reklamowych przez podatnika z innego państwa członkowskiego, darowizny towarów na rzecz podatnika po-

datku od towarów i usług – takich czynności nie można uznać za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, gdyż brak jest wynagrodzenia z tytułu takiej transakcji. Stanowisko takie znajduje potwierdzenie w wydawanych przez organy podatkowe interpretacjach, np. w postanowieniu Naczelnika Urzędu Skarbowego w Jaśle z dnia 14 września 2005 r., nr PP/443/42/05, w którym stwierdzono, że: „(...) Niezbędnymi warunkami uznania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów za czynność podlegającą opodatkowaniu jest dokonanie nabycia za wynagrodzeniem oraz na terytorium kraju. W świetle powyższego, w sytuacji gdy Spółka otrzymuje część towarów nieodpłatnie, należy stwierdzić, iż art. 5 ust. 1 pkt 4 ustawy nie znajdzie zastosowania. Zatem wartość towarów nabytych nieodpłatnie nie zostanie uwzględniona w podstawie opodatkowania, gdyż zgodnie z art. 31 ust. 1 cyt. ustawy, w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów jest nią «kwota, jaką nabywający jest zobowiązany zapłacić». W świetle wyżej wymienionych przepisów jednym z warunków uznania transakcji wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów na terytorium kraju za czynność podlegającą opodatkowaniu jest jej odpłatny charakter (...)”, a także w postanowieniu Opolskiego Urzędu Skarbowego z dnia 12 grudnia 2005 r., nr PP/443-135-2-BS/05: „(...) Przepis art. 9 ust. 1 ustawy stanowi, iż przez wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 4, rozumie się nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu przez dokonującego dostawy, nabywcę towarów lub na ich rzecz.

Jednocześnie w myśl art. 10 ust. 1 pkt 3 lit. a) ustawy wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, o którym mowa w art. 9, nie występuje w przypadku, gdy dostawa towarów, w wyniku której ma miejsce wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów na terytorium kraju, nie stanowiła u podatnika, o którym mowa w art. 15, albo nie stanowiłaby u podatnika podatku od wartości dodanej dostawy towarów, o której mowa w art. 7. Zgodnie natomiast z art. 7 ust. 2 i 3 ustawy nie jest dostawą towarów przekazywanie drukowanych materiałów reklamowych i informacyjnych, prezentów o małej wartości i próbek, przy czym przez próbkę rozumie się niewielką ilość towaru reprezentującą określony rodzaj lub kategorię towarów, która zachowuje skład oraz wszystkie właściwości fizyczne, fizykochemiczne i chemiczne lub biologiczne towaru, a ilość lub wartość przekazywanych (wręczanych) przez podatnika próbek nie wskazuje na działanie mające charakter handlowy. W przedstawionym przez podatnika stanie faktycznym nie doszło do wewnątrzwspólnotowego nabycia stosownie do zapisu art. 10 ust. 1 pkt 3 lit. a) ustawy oraz nie został spełniony drugi warunek określony w art. 5 ust. 1 pkt 4 ustawy tj. odpłatność. Powyższe powoduje, iż nie doszło do wykonania czynności opodatkowanej podatkiem od towarów i usług (...).

Także Naczelnik Urzędu Skarbowego w Siedlcach w informacji o zakresie stosowania prawa podatkowego z dnia 30 września 2004 r., nr US-26-PP-443/88/04, wyjaśnił, że: „(...) Przy wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów istotnym warunkiem jest odpłatność. W przypadku gdy dostawca unijny nie określił wymaganej kwoty do zapłaty bądź też nie określił w umowie ekwiwalentnej wymiany towaru lub świadczenia usług w zamian za dostawę, wówczas czynność taka zdaniem tutejszego organu podatkowego nie stanowi wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów i nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT w świetle ww. art. 5 ust. 1 pkt 4 ustawy (...).

Na przesłankę odpłatności zwrócił także uwagę Naczelnik Opolskiego Urzędu Skarbowego. W postanowieniu z dnia 22 lutego 2005 r., nr PP/443-166-2-GK/04/05, na zadane pytanie, czy pozostający do dyspozycji podatnika odpad po wykonanej usłudze na majątku ruchomym musi być ujęty w fakturze wewnętrznej lub ewidencjonowany i opodatkowany w inny sposób, organ podatkowy, powołując się na regulacje art. 9 ust. 1 i 2 ustawy o VAT, wyjaśnił: „(...) W przedstawionym, przez Spółkę stanie faktycznym dojdzie do przeniesienia prawa do dysponowania

towarem jak właściciel, a także towar ten zostanie przemieszczony z terytorium Niemiec na terytorium Polski, jednakże jak wynika z przedstawionego stanu faktycznego, Spółka nie przekazuje wynagrodzenia kontrahentowi za pozostałe do jej dyspozycji odpady. Zatem nie dojdzie do spełnienia drugiego z warunków niezbędnych dla uznania przedmiotowej transakcji za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem, co powoduje, iż w przedstawionym stanie faktycznym nie dojdzie do wykonania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (...).

3. MIEJSCE ŚWIADCZENIA TRANSAKCJI

Dana transakcja będzie uznana za wewnątrzwspólnotowe nabycie, jeśli będzie dokonana na terytorium kraju. Miejsce świadczenia transakcji wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów określa przepis art. 25 ust. 1 ustawy o VAT i wynika z niego, że wewnątrzwspólnotowe nabycie uznaje się za dokonane na terytorium państwa członkowskiego, na którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu (zob. art. 25 ustawy o VAT).

4. NABYCIE PRAWA ROZPORZĄDZANIA TOWAREM JAK WŁAŚCICIEL

Uznanie danej transakcji za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów wymaga także spełnienia kolejnego warunku – nabywca musi nabyć prawo do rozporządzania towarem jak właściciel. Warunek ten jest konsekwencją kwalifikacji transakcji od strony dostawcy – jeśli dostawca nie dokonuje „dostawy towarów” w rozumieniu przepisów o VAT, nabywca nie nabywa prawa rozporządzania towarem jak właściciel, w związku z czym u nabywcy nie może wystąpić wewnątrzwspólnotowe nabycie towaru.

Na konieczność wystąpienia tej przesłanki, warunkującej uznanie danej transakcji jako wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, zwrócił uwagę Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w decyzji z dnia 5 grudnia 2005 r., nr IP-PP2-443-425/07-2/MK. Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynikało, że: „(...) Spółka czasami otrzymuje od kontrahentów z Unii Europejskiej zagraniczne faktury za zakup towarów. Faktycznie faktury te są niesłusznie wystawione, ponieważ spółka nie dokonywała takiego zamówienia. Kontrahent wystawia Wnioskodawcy korektę w tym samym miesiącu lub w miesiącu następnym. Są również sytuacje, gdy Spółka otrzymuje zagraniczne faktury na zakup towaru do zamówienia, które rzeczywiście były składane, ale transakcja nie doszła do skutku, towar nie przyjechał. Kontrahent zagraniczny wystawia wtedy korektę. Zdarza się, że czasami Spółka płaci za fakturę natomiast później potrąca korektą (...)”. Spółka zadała więc pytanie, czy w takim przypadku występuje wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów i czy jest ona zobowiązana wystawić faktury wewnętrzne, naliczając należny podatek. Organ podatkowy potwierdził prawidłowość stanowiska Spółki, która podnosiła, że: „(...) W takim przypadku nie ma do czynienia z wewnątrzwspólnotowym nabyciem towaru. Nie zostają spełnione warunki art. 9 ust. 1 ustawy o VAT, którego treść brzmi: «Przez wewnątrzwspólnotowe nabycie towaru, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 4, rozumie się nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu przez dokonującego dostawy, nabywcę lub na ich rzecz». Również nie została spełniona treść art. 25 ust. 1 ustawy o VAT, zgodnie z którym wewnątrzwspólnotowe nabycie towaru uznaje się za dokonane na terytorium państwa członkowskiego, na którym towary znajdują się w momencie zakończenia wysyłki lub transportu. W związku z powyższym nie ma tu zastosowanie

art. 106 ust. 7 ustawy o VAT Spółka nie powinna wystawiać faktur wewnętrznych na VAT należny i naliczony. Takich faktur nie powinno się wykazywać w ewidencji księgowej oraz w deklaracjach VAT-7 i VAT-UE (...).

Analogiczne stanowisko zajął Naczelnik Pomorskiego Urzędu Skarbowego w postanowieniu z dnia 2 marca 2006 r., nr PV/443-513/IV/2005/JW, udzielając odpowiedzi na pytanie, czy nastąpiło wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, jeżeli **część towaru została skradziona** w trakcie przewozu na terytorium Szwecji. Jak wynikało z przedstawionego stanu faktycznego: „(...) W październiku 2005 r. Podatnik zamówił towar u szwedzkiego kontrahenta (podatnika podatku od wartości dodanej). W imieniu Podatnika towar został odebrany i transportowany przez polską firmę spedycyjną, zaś dostawca towaru wystawił fakturę na sprzedany towar. Jednakże część towaru została skradziona przewoźnikowi na terytorium Szwecji, co zostało zgłoszone lokalnej policji (Podatnik posiada protokół kradzieży) i w konsekwencji Podatnik otrzymał tylko część towaru. Podatnik zwraca się z zapytaniem, czy należy wystawić fakturę wewnętrzną zgodnie z art. 106 ust. 7 ustawy o VAT na cały towar, czy tylko na tę część, którą faktycznie otrzymał. Zdaniem Podatnika fakturę wewnętrzną należy wystawić na podstawie art. 106 ust. 7 ustawy o VAT na cały towar, ponieważ dokonujący dostawy towarów jest podatnikiem podatku od wartości dodanej, zaś Podatnik nabył prawo do rozporządzania towarami jak właściciel, zgodnie z art. 9 ustawy o VAT i z chwilą wystawienia faktury przez szwedzkiego dostawcę na wydany towar powstał obowiązek podatkowy zgodnie z art. 20 ust. 6 ustawy o VAT (...).” Organ podatkowy nie podzielił stanowiska podatnika, argumentując, że „(...) dla uznania danej czynności za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów konieczne jest spełnienie dwóch warunków:

1. kupujący musi nabyć prawo do rozporządzania towarami jak właściciel (tak więc na rzecz tego podmiotu musi być dokonana dostawa);
2. w wyniku dokonania nabycia towary są przemieszczane na terytorium innego państwa członkowskiego niż państwo członkowskie rozpoczęcia wysyłki – przy czym nie ma znaczenia, kto faktycznie przewozi towar i na czyje zlecenie jest to czynione, gdyż towary w wyniku dokonanej dostawy mogą być wysyłane lub transportowane przez dokonującego dostawy, nabywcę towarów lub na ich rzecz.

W analizowanej sprawie Podatnik dokonał nabycia towarów od kontrahenta szwedzkiego (tzn. nabył prawo do rozporządzania towarami jak właściciel), jednakże w wyniku kradzieży, która miała miejsce na terytorium Szwecji (tj. na terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki), tylko część towaru została przywieziona na terytorium kraju (a ściślej – opuściła terytorium Szwecji). Mając powyższe na uwadze, należy stwierdzić, iż tylko ta część towaru, którą otrzymał Podatnik (towary przywiezione na terytorium kraju) stanowi przedmiot wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów na terytorium kraju, podlegającego opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT.

Natomiast w stosunku do tej części towarów, które zostały skradzione na terytorium Szwecji, nie można uznać, iż mamy do czynienia z wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów. Czynność ta nie spełnia bowiem definicji WNT, gdyż w wyniku dokonanej dostawy towary nie zostały przemieszczone na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu (tj. Szwecji).

W tym miejscu tut. Organ wskazuje dodatkowo na treść art. 25 ust. 1 ustawy o VAT, zgodnie z którym wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów uznaje się za dokonane na terytorium państwa członkowskiego, na którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu.

A zatem w odniesieniu do tej części towarów, które zostały skradzione na terytorium Szwecji, nie nastąpiło wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów na terytorium kraju. (...) Skoro zatem, jak stwierdzono powyżej, w odniesieniu do skradzionych na terytorium Szwecji towarów, nie

mamy do czynienia z wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów, to w konsekwencji należy wystawić fakturę wewnątrzną zgodnie z art. 106 ust. 7 ustawy o VAT tylko na tę część towarów, którą Podatnik faktycznie otrzymał (nastąpił ich faktyczny przywóz na terytorium kraju (...)).

5. PRZEMIESZCZENIE TOWARÓW Z JEDNEGO PAŃSTWA CZŁONKOWSKIEGO NA TERYTORIUM DRUGIEGO

Kolejnym warunkiem dla uznania danej transakcji za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów jest fakt przemieszczenia towarów z jednego państwa członkowskiego na terytorium drugiego. W świetle definicji wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów nie jest istotne, kto organizuje transport (czy dostawca, czy nabywca, czy przewoźnik działający na zlecenie jednego z nich).

W postanowieniu z dnia 14 czerwca 2006 r., nr USIII/2-443/207/34/I/2007, Naczelnik Urzędu Skarbowego w Tomaszowie Mazowieckim na zadane pytanie, czy **przemieszczenie towaru między państwami UE jest nieodzownym warunkiem** uznania transakcji za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, wyjaśnił: „(...) Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, że Spółka nabyła pojazd wodny zakwalifikowany przez Wnioskodawcę do grupy pojazdów PKWiU 35.12.11-30.00 (łódzie żaglowe wypożyczkowe lub sportowe, pełnomorskie) o długości większej niż 7,5 metra. Jacht był używany dłużej niż 100 godzin roboczych na wodzie i od momentu dopuszczenia go do użytkowania upłynęło więcej niż 3 miesiące. Pojazd został zakupiony w Grecji od aktywnego unijnego greckiego kontrahenta, gdzie nie było opodatkowania systemem VAT marża. Jacht będzie czarterowany w ramach prowadzonej działalności gospodarczej Spółki i na razie nie będzie sprowadzony do Polski. Jacht będzie stacjonował w Grecji, a pływał po wodach innych krajów unii.

Wobec powyższego Spółka zwraca się z zapytaniem: czy przemieszczenie towaru między państwami UE jest nieodzownym warunkiem uznania transakcji za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów?

Zdaniem Spółki, jeśli przedmiotowy pojazd wodny został nabyty w Grecji i nie został przemieszczony do innego kraju UE, to nie jest to wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, o którym mowa w art. 9 ust. 1 ustawy o VAT. Ponadto transakcja ta nie wywołuje żadnych konsekwencji na gruncie polskiego VAT. (...) Zdaniem tutejszego organu podatkowego przedstawiony we wniosku stan faktyczny nie odpowiada hipotezie normy prawnej wynikającej z art. 9 ust. 1 i 2 ustawy o podatku od towarów i usług, tj. nie wyczerpuje wszystkich określonych w tych przepisach przesłanek, od których spełnienia uzależniono uznanie czynności za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów. Brak jest bowiem fizycznego przemieszczenia towaru pomiędzy krajami Unii Europejskiej.

Zatem nabycie przez Spółkę przedmiotowego pojazdu wodnego nie stanowi czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, a tym samym nie powinna jako taka być uwzględniona przy dokonywaniu rozliczenia tego podatku w oparciu o polskie przepisy dotyczące podatku od towarów i usług (...).

Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów wystąpi natomiast, gdy **nabycie przemieszczonego towaru wynika z wniesienia tego towaru jako aportu** do spółki prawa handlowego czy cywilnego. Stanowisko to potwierdził Naczelnik Wielkopolskiego Urzędu Skarbowego w Poznaniu, w postanowieniu z dnia 5 stycznia 2006 r., nr ZP/443-417/05, stwierdzając, że: „(...) Uwzględniając przytoczone powyżej przepisy oraz przedstawiony przez Wnioskującą stan faktyczny należy stwierdzić, iż wniesienie maszyny produkcyjnej w formie aportu na poczet podwyższenia kapitału zakładowego Spółki przez udziałowca mającego siedzibę w Niemczech, stanowi dla Podatnika wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów. Spełnione są tutaj bowiem warunki niezbędne aby uznać daną czynność za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, a mianowicie:

- Spółka będzie rozporządzała przedmiotową maszyną produkcyjną jak właściciel,
- maszyna zostanie przemieszczona pomiędzy dwoma krajami członkowskimi Wspólnoty (Niemcy-Polska),
- dostawca i nabywca są podatnikami, o których mowa w art. 9 ust. 2 pkt 1 a przywoływanej ustawy.

W opisanej sytuacji spełniona jest również dyspozycja zawarta w art. 5 ust. 1 pkt 4 ww. ustawy podatkowej, zgodnie z którą opodatkowaniu podatkiem VAT podlega wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem – dostawca bowiem przeniesie na Spółkę własność towaru w zamian za udziały.

Uwzględniając powyższe należy stwierdzić, iż Wnioskująca obowiązana jest dokonać samoobliczenia podatku z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów oraz rozliczyć go z urzędem skarbowym. Czynność tą Spółka powinna udokumentować fakturą wewnętrzną (art. 106 ust. 7 ustawy o VAT) (...).

Wewnątrzwspólnotowe nabycie towaru wystąpi również, jeśli podatnik nabędzie **towary w ramach umowy leasingu**, która na podstawie przepisów o VAT klasyfikowana jest jako dostawa towarów. Natomiast jeśli podatnik przyjmuje do używania towary na podstawie umowy leasingu, niespełniającej kryteriów dostawy towaru w rozumieniu ustawy o VAT, taka transakcja nie będzie stanowiła wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Prawidłowość takiego stanowiska potwierdził Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie) w interpretacji indywidualnej z dnia 7 lipca 2008 r., nr IPPP1/443-817/08-4/GD, stwierdzając, że: „(...) Z przedstawionego przez Wnioskodawcę opisu stanu faktycznego wynika, że zamierza on w ramach prowadzonej działalności gospodarczej przyjąć do używania samochody na podstawie Umowy Leasingu. Przedmiotem leasingu są nowe samochody osobowe. W ocenie Wnioskodawcy przedmiotowa umowa leasingu spełnia warunki umowy leasingu operacyjnego, który w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od towarów i usług jest świadczeniem usług. Z uwagi na fakt, że w przedstawionym przez Wnioskodawcę opisie stanu faktycznego nie dochodzi do przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel (przedmiotowy leasing jest świadczeniem usług a nie dostawą towarów) należy stwierdzić, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione w złożonym wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej jest prawidłowe (...).”

6. STATUS DOSTAWCY TOWARÓW

Kolejnym koniecznym warunkiem dla zaistnienia wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów **jest określony status stron transakcji, czyli dostawcy i nabywcy**.

W przypadku **dostawcy towaru** – musi mieć on zawsze status podatnika podatku od wartości dodanej (lub podatnika podatku od towarów i usług). Stanowisko takie potwierdzają wyjaśnienia organów podatkowych, m.in. w interpretacji indywidualnej Ministra Finansów (Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy) z dnia 4 czerwca 2008 r., nr ITPP2/443-218/08/AF. Jak wynikało z przedstawionego stanu faktycznego: „(...) Wnioskodawca, będący czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług, w styczniu 2008 r. dokonał zakupu maszyn poligraficznych i części do nich od kontrahenta ze Szwajcarii. Maszyny i części do maszyn Wnioskodawca odebrał bezpośrednio z magazynu położonego na terytorium Niemiec. Na fakturze dokumentującej tę transakcję wskazano B. jako miejsce załadunku tych towarów. Dostawca na wystawionej fakturze nie podał ani swojego numeru identyfikacyjnego dla celów podatku od wartości dodanej, ani nie naliczył podatku. Transportu zakupionych części do Polski dokonała firma transportowa działająca na zlecenie Wnioskodawcy. Szwajcarski kontrahent dokonał na terytorium Niemiec czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej w ramach prowadzonej działalności, a wysłane towary służyły czynnościom wykonywanym przez niego jako podatni-

ka. Nie jest natomiast zarejestrowany na terenie Wspólnoty dla potrzeb tego podatku (jest zarejestrowany w Szwajcarii) (...). W związku z tym na zadane pytanie: „(...) Czy nabycie maszyn poligraficznych i części do nich, transportowanych bezpośrednio z Niemiec do Polski w sytuacji, gdy ich dostawcą i wystawcą faktury jest firma ze Szwajcarii będzie stanowiło dla Wnioskodawcy wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów?” organ podatkowy odpowiedział: „(...) W opisanym przez Wnioskodawcę stanie faktycznym mamy niewątpliwie do czynienia z nabyciem przez czynnego podatnika podatku od towarów i usług prawa do rozporządzenia towarami jak właściciel, które w wyniku dokonanej dostawy były transportowane na terytorium kraju z terytorium innego państwa członkowskiego. W opisaniej sprawie wątpliwości budzi możliwość uznania przedmiotowej transakcji za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, ze względu na brak informacji, czy kontrahent ze Szwajcarii jest podatnikiem podatku od wartości dodanej (na otrzymanej fakturze nie podano numeru identyfikacyjnego podatnika przyznanego mu na potrzeby tych transakcji na terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju, ani nie naliczono podatku). Jeżeli jednak dokonujący dostawy towarów, w związku z tym, że wykonuje na terenie Niemiec czynności podlegające opodatkowaniu w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, występuje w charakterze podatnika podatku od wartości dodanej (np. z tytułu importu przedmiotowych towarów) opisana transakcja spełnia warunki określone w art. 9 ust. 1 i 2 ustawy, a co za tym idzie jest wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów. O tym, czy kontrahent ze Szwajcarii jest na terytorium Niemiec podatnikiem podatku od wartości dodanej decydują jednak przepisy tego państwa.

Reasumując, stwierdzić należy, że w opisywanym przypadku mamy do czynienia z wewnątrzwspólnotowym nabyciem towaru, o ile kontrahent szwajcarski jest na terenie Niemiec podatnikiem podatku od wartości dodanej (...).

Mając na uwadze wymóg co do statusu dostawcy, w interpretacji indywidualnej z dnia 25 lipca 2008 r., nr ILPP2/443-453/08-2/SJ, Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu) wyjaśnił, że: „(...) Wnioskodawca jest czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług, jak również wykonuje czynności wewnątrzwspólnotowego nabycia. W ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia Spółka nabywa towary handlowe od stałego kontrahenta z Niemiec, posługując się numerem VAT-UE. W dniu 5 marca 2008 r. Zainteresowany nabył na terytorium Niemiec komputer, stanowiący środek trwały. Zbywca komputera, nie jest stałym kontrahentem Spółki, był to zakup sporadyczny, a dla powyższej transakcji Spółka podała swój numer VAT-UE. Na otrzymanym rachunku sprzedawca niemiecki wyszczególnił m.in.: wartość brutto w kwocie 2 273,31 EURO, 19% stawkę podatku od wartości dodanej oraz kwotę podatku w wysokości 362,80 EURO. Na rachunku brak jest numeru VAT-UE sprzedawcy niemieckiego, a Wnioskodawca nie posiada wiedzy, czy sprzedawca z Niemiec jest podatnikiem podatku od wartości dodanej. Może jedynie domniemywać, iż skoro sprzedawca niemiecki wykazał na rachunku podatek od wartości dodanej, to jest on podatnikiem tegoż podatku (...) w przedstawionym stanie faktycznym należy stwierdzić, iż nabycie przez Spółkę towaru – komputera dla celów prowadzonej działalności gospodarczej od podmiotu gospodarczego będącego podatnikiem podatku od wartości dodanej w innym państwie członkowskim (na terytorium Niemiec), spełnia definicję wewnątrzwspólnotowego nabycia towaru zawartą w art. 9 ustawy, a tym samym podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w oparciu o art. 5 ust. 1 pkt 4 ustawy VAT. Dla rozstrzygnięcia sprawy nie ma znaczenia fakt, iż dokonującym dostawy towarów nie jest stały kontrahent Wnioskodawcy oraz, że dokonany zakup miał charakter sporadyczny (...).

Ponieważ status dostawcy jako podatnika jest jednym z warunków uznania takiej transakcji jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, z uwagi na ciążący na nabywcy obowiązek zapłaty podatku z tytułu nabycia towaru, każdorazowo winien on ustalić (na podstawie posiadanych dokumentów i informacji), czy dostawca jest podatnikiem podatku od wartości dodanej.

Jest to szczególnie ważne, jeśli weźmie się pod uwagę treść art. 21 rozporządzenia nr 1777/2005, z którego to przepisu jednoznacznie wynika, że państwo członkowskie zakończenia wysyłki lub transportu towarów, w którym dokonano wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w rozumieniu art. 28a dyrektywy 77/388/EWG wykonuje swoje kompetencje w zakresie opodatkowania, bez względu na to, jak dana transakcja została potraktowana do celów podatku VAT w państwie członkowskim rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów.

Stanowisko takie potwierdzają wydane przez organy podatkowe wyjaśnienia – np. w postanowieniu Naczelnika Urzędu Skarbowego w Grodzisku Mazowieckim z dnia 25 sierpnia 2006 r., nr 1406/VAT/443-28/MO/06, stwierdzono, że: „(...) Podstawowym warunkiem dla potwierdzenia faktu, czy przeprowadzona transakcja była wewnątrzwspólnotowym nabyciem jest właściwa identyfikacja kontrahenta; analiza tylko wystawionego dokumentu dotyczącego tej transakcji (w którym nie podano numeru, pod którym kontrahent jest zarejestrowany dla celów transakcji wewnątrzwspólnotowych, czy też brak informacji o naliczonym w cenie towarów podatku od wartości dodanej) nie daje możliwości jednoznacznego rozstrzygnięcia powyższego faktu (...), zaś w postanowieniu z dnia 12 lutego 2007 r., nr 1472/RPP1/443-768/06/SZU, Naczelnik Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego, mając na uwadze przedstawiony we wniosku stan faktyczny, stwierdził, że: „(...) Z treści wniosku wynika, że transakcja została udokumentowana rachunkiem bez podania numeru identyfikacji podatkowej dostawcy, a także bez wyszczególnienia kwoty netto i podatku VAT, co pozwala stwierdzić, iż austriacki kontrahent nie jest podatnikiem podatku od wartości dodanej. W świetle cytowanych powyżej przepisów nie można uznać opisanej transakcji za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, gdyż nie został spełniony warunek określony w art. 9 ust. 2 pkt 2. W myśl art. 100 ust. 1 ustawy, podatnicy, o których mowa w art. 15, dokonujący wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w rozumieniu art. 9–12 lub wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów w rozumieniu art. 13, zarejestrowani jako podatnicy VAT UE, są obowiązani składać w urzędzie skarbowym informacje podsumowujące o dokonanych wewnątrzwspólnotowych nabyciach towarów i wewnątrzwspólnotowych dostawach towarów (...). W odniesieniu do przedmiotowej transakcji Spółka nie była zobowiązana do składania informacji podsumowującej, o której mowa w art. 100, z uwagi na fakt, iż nie nastąpiło wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów. Naczelnik tutejszego Urzędu stwierdza, iż w treści wniosku nie znajduje podstaw do uznania przedmiotowej transakcji za podlegającą opodatkowaniu na terytorium Polski (...). W postanowieniu z dnia 8 marca 2006 r., nr ZP/443-461/1/05, Naczelnik Pierwszego Wielkopolskiego Urzędu Skarbowego w Poznaniu, wyjaśnił, że: „(...) Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, iż dostawca agregatu prądotwórczego dokonał jego sprzedaży jako osoba fizyczna, a nie w ramach prowadzonego gospodarstwa rolnego, czy też prowadzonej działalności gospodarczej. Zatem, w omawianej sytuacji u Wnioskującej nie wystąpi wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, z uwagi na status dostawcy. Czynności tej Spółka nie wykazuje w deklaracji podatkowej VAT-7 (...)”.

Dla rozpoznania transakcji jako wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów **nie ma znaczenia fakt rejestracji dostawcy dla potrzeb unijnych**. Przepisy w zakresie VAT **nie wymagają także, by dostawca posiadał siedzibę w kraju członkowskim**, wymóg dotyczy tylko posiadania przez dostawcę statusu podatnika podatku od wartości dodanej. Stanowisko takie znajduje potwierdzenie w wydawanych przez organy podatkowe interpretacjach. Jako przykład można wskazać postanowienie Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego Warszawa-Sródmięcie z dnia 9 października 2006 r., nr 1435/PP1/443-98/06/ŁK/1, w którym stwierdził on: „(...) Analiza przepisów ustawy o podatku od towarów i usług dotyczących dostawcy towaru w transakcjach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, pozwala ustalić kryteria, które muszą być spełnione aby nastąpiło wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów. Dostawcą musi być podatnik, o którym mowa w art. 15, lub podatnik podatku od wartości dodanej, a nabywane towary mają służyć

czynnościom wykonywanym przez niego jako podatnika. Zawarte w art. 9 ust. 2 pkt 2 w/w ustawy przesłanki są warunkami koniecznymi, określającymi minimalny zakres podmiotowy dostawcy w przedmiotowych transakcjach, dostawca musi być podatnikiem podatku od wartości dodanej, natomiast nie jest wymagana jego rejestracja jako podatnika VAT-UE. Zważywszy na powyższe należy stwierdzić, iż przedmiotowa transakcja jest wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów (...).

 W postanowieniu z dnia 28 marca 2006 r., nr DP3/443-3/06/KH/25860, Naczelnik Małopolskiego Urzędu Skarbowego, w odpowiedzi na pytanie podatnika, czy **w sytuacji niepewności co do posiadania przez dostawcę statusu podatnika unijnego** spółka ma prawo uznać transakcję za wewnątrzwspólnotowe nabycie, stwierdził: „(...) Naczelnik tut. Urzędu potwierdza powyższe stanowisko. Jest ono uzasadnione dyspozycją art. 9 ustawy (...) o podatku od towarów i usług (...) zwaną dalej ustawą o PTU. W przepisie tym wskazano, że m.in. warunkiem zaistnienia transakcji nabycia wewnątrzwspólnotowego jest, by dokonujący dostawy był podatnikiem o którym mowa w art. 15 w/w ustawy; lub podatnikiem podatku od wartości dodanej. W opisanym przypadku towary zostały nabyte przez Spółkę od podatnika, z innego państwa Wspólnoty zobowiązanego do dokonania rejestracji na terenie tego państwa. Spółka – nabywca jest podatnikiem podatku od towarów i usług, o którym mowa w art. 15 ustawy o PTU. Powyższa transakcja stanowi zatem dla nabywcy wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów. Wspomniane w treści wniosku uchybienie formalne na fakturze nie ma znaczenia dla faktu zaistnienia określonego zdarzenia (...).

 Również Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w Tarnowie, w postanowieniu z dnia 27 lipca 2005 r., nr PP.005/38/2005, wyjaśnił, że: „(...) Przepis art. 9 ust. 2 pkt 2 ustawy wskazuje, iż ustawodawca nie usankcjonował w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia kwestii zawarcia w dokumencie sprzedaży nr identyfikacji podatkowej po stronie dokonującego dostawy. Dokonujący dostawy ma być jedynie podatnikiem od wartości dodanej. W takim przypadku istotnym jest, aby nabywca towarów posiadał wiedzę o tym, iż dostawca jest podatnikiem, o którym mowa w art. 9 ust. 2 pkt 1 lit. a (...), a Naczelnik Trzeciego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Radomiu postanowieniu z dnia 22 lutego 2007 r., nr 1473/WVO/443/812/195/2006/AN, stwierdził, że: „Z uwagi na status podmiotu amerykańskiego, dokonującego dostawy, tj. nie jest on podatnikiem, o którym mowa w art. 15 ustawy o VAT ani nie jest podatnikiem podatku od wartości dodanej, przedmiotowa transakcja nie będzie wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów – co wynika z zapisu art. 9 ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT (...).

7. STATUS NABYWCY TOWARÓW

Jeśli chodzi o spełnienie warunków co do nabywcy, to w pierwszej kolejności należy zauważyć, że wewnątrzwspólnotowe nabycie wystąpi, jeśli nabywca:

- jest podatnikiem wykonującym działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy o VAT, a nabywane towary mają służyć czynnościom wykonywanym przez niego jako podatnika,
- jest podatnikiem podatku od wartości dodanej, a nabywane towary mają służyć czynnościom wykonywanym przez niego jako podatnika,
- osobą prawną niebędącą ani podatnikiem podatku od towarów i usług, ani podatnikiem podatku od wartości dodanej,
- nabywa nowy środek transportu.

Nie ma również znaczenia dla rozpoznania danej transakcji jako wewnątrzwspólnotowego nabycia towaru fakt, **czy nabywca jest podmiotem zarejestrowanym jako podatnik VAT UE**. Jak wynika z postanowienia Naczelnika Urzędu Skarbowego w Pile z dnia 3 lutego 2006 r.,

nr PP/443/107c/05: „(...) Zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy (...) o podatku od towarów i usług (...) przez wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 4, rozumie się nabycie prawa do rozporządzenia jak właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu przez dokonującego dostawy, nabywcę towarów lub na ich rzecz. Z kolei w art. 10 ustawy o VAT wymieniono przypadki, w których wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów nie występuje. W katalogu wyłączeń zawartych w art. 10 ustawy o VAT nie ujęto czynności nie dokonania rejestracji dla celów transakcji wewnątrzwspólnotowych.

Zatem fakt nie dopełnienia przez Spółkę w grudniu 2004 r. obowiązku dokonania rejestracji, o której stanowi art. 97 ust. 1 ustawy o VAT nie stanowi okoliczności przesądzającej o wyłączeniu zakupów z opodatkowania podatkiem VAT w kraju nabywcy i nie uznaniu tych transakcji za wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów (...).”

Jeśli więc zostaną spełnione warunki określone w art. 9 ust. 1 ustawy o VAT, a nabywca będzie jednym z podmiotów wyżej wymienionych, wystąpi wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów. Wyjaśnień udzielanych w tym zakresie przez organy podatkowe jest bardzo wiele, dlatego też zostaną przedstawione te, które odnoszą się do szczególnych sytuacji. Jedną z takich interpretacji indywidualnych wydał w dniu 30 marca 2009 r., IPPP2/443-107/09-2/AS, Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie), w sprawie dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie opodatkowania wewnątrzwspólnotowego **nabycia automatów oraz części**, z których następnie składane są automaty hazardowe. Z przedstawionego przez Wnioskodawcę stanu faktycznego wynikało, że będąc podatnikiem podatku od towarów i usług zajmuje się wyłącznie urządzaniem gier na automatach hazardowych, z tytułu których to czynności jest opodatkowany podatkiem od gier na podstawie przepisów ustawy z dnia 29 lipca 1992 r. o grach i zakładach wzajemnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2004 r. Nr 4, poz. 27 z późn. zm.). Jednocześnie Spółka nabywała automaty do gier hazardowych lub zestawy części służących do złożenia takich automatów w państwach członkowskich Unii Europejskiej, od podatników zidentyfikowanych dla celów rozliczania podatku od wartości dodanej. Nabywane z państw członkowskich gotowe automaty lub części, z których następnie składane były automaty hazardowe, dotyczyły wyłącznie działalności opodatkowanej podatkiem od gier. Zdaniem Spółki do 30 listopada 2008 r. nie stanowiło wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów na gruncie ustawy VAT sprowadzenie do Polski z innych państw UE automatów do gier hazardowych lub ich części w sytuacji, gdy nabywane automaty były wykorzystywane przez Spółkę do działalności opodatkowanej podatkiem od gier, a nie były wykorzystywane do działalności opodatkowanej podatkiem VAT. Tym samym Spółka uznała, że nie ciąży na niej obowiązek rozliczenia podatku VAT z tytułu tej transakcji. Organ podatkowy stanowiska zaprezentowanego przez Spółkę nie podzielił, w uzasadnieniu stwierdzając, że: „(...) Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 4 ww. ustawy o podatku od towarów i usług, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju. Przez wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów rozumie się nabycie prawa do rozporządzenia jak właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu przez dokonującego dostawy, nabywcę towarów lub na ich rzecz (art. 9 ust. 1 ww. ustawy). Na podstawie art. 9 ust. 2 pkt 1 lit. a) ww. ustawy, przepis ust. 1 znajduje zastosowanie pod warunkiem, że nabywcą towarów jest podatnik, o którym mowa w art. 15, lub podatnik podatku od wartości dodanej, a nabywane towary mają służyć czynnościom wykonywanym przez niego jako podatnika.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ww. ustawy o podatku od towarów i usług, podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonują-

ce samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Działalność gospodarcza, w rozumieniu art. 15 ust. 2 ww. ustawy, obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Z powyższego wynika, iż prowadzenie działalności w zakresie gier mieści się generalnie w pojęciu działalności gospodarczej, o której mowa w art. 15 ust. 2 ww. ustawy. Przepis art. 6 pkt 3 ww. ustawy nie ma przy tym zastosowania do art. 15 ust. 1 i 2 w tej części, w której dotyczy czynności nie wyłączonych z podatku od gier (w przedmiotowej sprawie w zakresie, w jakim odnosi się do czynności określonej w art. 5 ust. 1 pkt 4 w związku z art. 9). Jak wynika z orzecznictwa sądów administracyjnych z opodatkowania podatkiem od towarów i usług wyłączone są jedynie te czynności mieszczące się w pojęciu gry, które są opodatkowane podatkiem od gier. Nie mogą być wyłączone z opodatkowania podatkiem od towarów i usług takie czynności, które nie zawierają się w pojęciu gry i nie składają się na podstawę opodatkowania podatkiem od gier (wyrok NSA z dnia 9 października 1996 r., I SA/Łd 17/96).

Podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT czynny jest obowiązany do składania deklaracji VAT-7 (lub VAT-7K) i w tej deklaracji powinien wykazać wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów oraz podatek należny od tego nabycia również wtedy, gdy nabycie to wiązało się np. z prowadzoną przez niego działalnością w zakresie gier na automatach hazardowych, do której nie stosuje się przepisów ustawy o podatku od towarów i usług. Natomiast podatnik, wykazując wewnątrzwspólnotowe nabycie, nie będzie miał prawa do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tego nabycia związaną z działalnością, do której nie stosuje się przepisów ww. ustawy. Podatnik nie wykazuje zatem takiego nabycia w części D deklaracji VAT-7 (lub VAT-7K). W świetle powyższego, w przedstawionym stanie faktycznym nabycie przedmiotowych automatów do gier hazardowych i zestawów części służących do złożenia takich automatów w państwach członkowskich Unii Europejskiej stanowi wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów (...).

Odmienne stanowisko w tej kwestii zostało wyrażone przez Naczelnika Urzędu Skarbowego Kraków-Śródmieście w postanowieniu z dnia 20 października 2006 r., nr PP/443-41/06/AZ, (dotyczącym tego samego stanu prawnego co wyżej zaprezentowana interpretacja). Wyjaśniając podatnikowi, że w takiej sytuacji nie powstaje obowiązek podatkowy z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, stwierdzono, że „(...) aby doszło do wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów nabywane towary muszą m.in. służyć czynnościom wykonywanym przez Spółkę jako podatnika podatku od towarów i usług. Natomiast zgodnie z art. 6 pkt 3 ustawy, przepisów ustawy nie stosuje się do działalności w zakresie gier losowych, zakładów wzajemnych, gier na automatach i gier na automatach o niskich wygranych, podlegającej opodatkowaniu podatkiem od gier na zasadach określonych w odrębnej ustawie. Z przytoczonych przepisów wynika, iż sprowadzenie na terytorium kraju automatów do gier hazardowych w celu wykorzystywania ich do działalności opodatkowanej zgodnie z ustawą (...) o grach i zakładach wzajemnych (...), nie stanowi wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów.

Zgodnie z przepisem art. 86 ust. 1 w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124. Jednocześnie zgodnie z art. 86 ust. 2 pkt 4, kwotę podatku naliczonego stanowi, z zastrzeżeniem ust. 3–7 kwota podatku należnego

od importu usług, kwota podatku należnego od dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca, oraz kwota podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów.

Biorąc pod uwagę, iż nabycie przedmiotowych automatów nie stanowi wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, zarówno podatek należny jak i podatek naliczony nie wystąpi, w związku z czym nie powstanie prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony związany z nabyciem ww. automatów (...).

8. NABYCIE NOWYCH ŚRODKÓW TRANSPORTU

Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów ma miejsce również, gdy dochodzi do nabycia nowego środka transportu, który jest przemieszczany z innego państwa członkowskiego na terytorium kraju. W takim bowiem przypadku opodatkowaniu podlega każda czynność, w wyniku której nabywane są nowe środki transportu, które są wysyłane lub transportowane na terytorium innego państwa członkowskiego niż kraj wysyłki, nawet jeśli czynność jest dokonywana jednorazowo czy też sporadycznie. Nie ma także znaczenia, czy nabywca jest podatnikiem podatku od towarów i usług, czy też podatku od wartości dodanej oraz czy nabywane towary będą służyć działalności gospodarczej tego podatnika.

Takie stanowisko znajduje potwierdzenie w wydawanych przez organy podatkowe interpretacjach. W interpretacji indywidualnej z dnia 2 maja 2008 r., nr ILPP2/443-356/08-2/GZ, Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu), nie podzielając zaprezentowanego przez wnioskodawcę stanowiska, wyjaśnił: „(...) Z cytowanych przepisów wynika, iż przedmiotowa transakcja jest wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów, pomimo, że nabywca nie jest podatnikiem podatku od towarów i usług. Przywóz z innego państwa członkowskiego nabywanego tam nowego środka transportu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na terytorium Polski, niezależnie od statusu sprzedawcy i nabywcy.

Stosownie do art. 17 ust. 1 pkt 3 ustawy podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne dokonujące wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Dotyczy to również wewnątrzwspólnotowego nabycia nowych środków transportu w rozumieniu art. 9 ust. 3 ustawy.

Definicja nowego środka transportu została zawarta w art. 2 pkt 10 ustawy o podatku od towarów i usług. Zgodnie z jego brzmieniem, przez «nowe środki transportu» (dalej: NST) rozumie się m.in. (lit. b) przeznaczone do transportu osób lub towarów pojazdy wodne wymienione w poz. 5–8 załącznika nr 1 do ustawy), 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 pojazdu wodnego 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.

W poz. 5–8 załącznika nr 1 do ustawy zostały wymienione m.in. jednostki pływające wycieczkowe lub sportowe pozostałe; łodzie wiosłowe i kajaki – z wyłączeniem motorówek wyczynkowych lub sportowych, innych niż te z silnikiem przyczepnym, niepełnomorskie, o długości mniejszej lub równej 7,5 m (PKWiU 35.12.13-55), pozostałych łodzi, również tych z silnikiem przyczepnym, o masie większej niż 100 kg, o długości mniejszej lub równej 7,5 m (PKWiU 35.12.13-95). Zgodnie z przedstawionym przez Wnioskodawcę opisem zdarzenia przyszłego dokona on zakupu nowego środka transportu od producenta niemieckiego – podatnika podatku od wartości dodanej. Jak wskazano w art. 9 ust. 3 ustawy podmiotem zobowiązanym do odprowadzenia podatku VAT z tytułu nabycia NST w innym kraju członkowskim jest zawsze nabywca, niezależnie od jego statusu podatkowego, nawet wówczas, gdy ostatecznym odbiorcą jest osoba fizyczna (...).





W przypadku transakcji nabycia nowego środka transportu nie ma również znaczenia **status dostawcy**. W interpretacji indywidualnej z dnia 17 kwietnia 2009 r., nr ILPP2/443-236/09-2/AK, Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu) wyjaśnił, że: „(...) Biorąc pod uwagę przedstawiony stan faktyczny jak również brzmienie przepisów należy stwierdzić, iż to, że niemiecki podatnik nie wykazał na dokumencie sprzedaży swojego nr unijnego nie ma wpływu na to, że czynność nabycia od niego środka transportu, stanowi dla Zainteresowanej wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy (...)”, a w interpretacji indywidualnej z dnia 30 grudnia 2008 r., nr ILPP2/443-915/08-4/AD, ten sam organ wyjaśnił, że „(...) każde przemieszczenie nowego środka transportu pomiędzy krajami Unii Europejskiej, któremu towarzyszy przeniesienie prawa do rozporządzania nim jak właściciel, stanowi wewnątrzwspólnotowe nabycie, które podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Z przedstawionego w złożonym wniosku opisu zdarzenia przyszłego wynika, że Wnioskodawca zamierza sprowadzić z zagranicy samochód osobowy, który jest starszy niż pół roku, a przebieg pojazdu jest wyższy niż 6000 km. Przedmiotowy środek transportu nabywa on jako osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej. Samochód nabyty zostanie na terytorium Unii Europejskiej (Niemcy). Od momentu dopuszczenia samochodu do użytku minęło więcej niż 6 miesięcy.

W związku z powyższym, stwierdzić należy, iż dokonane przez Wnioskodawcę przemieszczenie samochodu osobowego z terytorium Niemiec na terytorium kraju, nie będzie wewnątrzwspólnotowym nabyciem – pojazdu nie można uznać za nowy środek transportu (art. 2 pkt 10 lit. a ustawy), samochód nie będzie służyć działalności gospodarczej wykonywanej przez Zainteresowanego na terytorium kraju (przemieszczenia dokonuje osoba fizyczna na własne potrzeby). Wobec powyższego, nabycie samochodu osobowego, niebędącego nowym środkiem transportu, przez osobę fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej – nie podlega opodatkowaniu w Polsce podatkiem od towarów i usług z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towaru (samochodu) (...).



Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów wystąpi także w sytuacji, gdy **przywóz nowego środka transportu odbywa się w ramach tzw. mienia przesiedleńczego**. W decyzji z dnia 6 czerwca 2006 r., nr 1401/VO/4407/14-22/06/PP, Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie wyjaśnił, że: „(...) Wewnątrzwspólnotowe nabycie nowych środków transportu jest opodatkowane na zasadach szczególnych. Rozwiązania przyjęte przez prawo krajowe są w tym względzie zgodne z przepisami prawa unijnego (tak również np. T. Michalik VAT Komentarz Rok 2005, str. 126). Podkreślić należy, iż obowiązujący na terytorium państw członkowskich Unii Europejskiej szczególny system dotyczący obrotu m.in. samochodami spełniającymi – określone w art. 2 pkt 10 ustawy – kryteria uznania ich za nowe środki transportu zakłada, że podatek należny przy nabyciu samochodu jest co do zasady płacony w państwie członkowskim, w którym dany samochód ma być użytkowany. Nowym środkiem transportu jest m.in. samochód, który przejechał nie więcej niż 600 km lub od momentu dopuszczenia go do użytku upłynęło nie więcej niż 6 miesięcy, przy czym wystarczy aby zaistniała jedna z tych dwóch okoliczności aby pojazd mógł być uznany za nowy środek transportu. Jak wynika z przedstawionego stanu faktycznego samochód został dopuszczony do użytku w dniu 22.08.2005 r. natomiast nabycie nastąpiło na podstawie faktury z dnia 22.08.2005 r., spełnia zatem warunki do uznania go za nowy środek transportu.

Stosownie do art. 44 pkt 2 ustawy zwalnia się od podatku wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, których import na warunkach określonych w przepisach dotyczących importu towarów byłby zwolniony od podatku. Zgodnie z art. 47 ust. 1 ustawy – co do zasady – zwalnia się od podatku import rzeczy osobistego użytku osoby fizycznej przesiedlającej się terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju na pobyt stały, jeżeli łącznie są spełnione warunki wymienione w art. 47 ust. 1 pkt 1 – 4 ustawy. Zwolnienie – w odniesieniu do importu – ma zastosowanie w sytuacji, gdy:

- rzeczy służyły do osobistego użytku tej osobie w miejscu poprzedniego pobytu poza terytorium Wspólnoty, z tym że towary nieprzeznaczone do konsumpcji musiały służyć do takiego użytku przez okres co najmniej 6 miesięcy przed dniem zakończenia pobytu poza terytorium Wspólnoty,
- rzeczy będą używane na terytorium kraju do takiego samego celu, w jakim były używane poza terytorium Wspólnoty,
- osoba fizyczna przebywała poza terytorium Wspólnoty nieprzerwanie przez okres co najmniej 12 miesięcy poprzedzających zmianę miejsca pobytu,
- rzeczy te przez 12 miesięcy od dnia zgłoszenia do procedury dopuszczenia do obrotu nie mogą zostać oddane jako zabezpieczenie, sprzedane, wynajęte, użyczone, wydierżawione lub w inny sposób odstąpione odpłatnie lub nieodpłatnie bez wcześniejszego poinformowania o tym organu celnego.

Zwolnienie – w odniesieniu do wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów – będzie dotyczyło zatem tylko takiej sytuacji, gdy podatnik przebywał na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju oraz łącznie zostały spełnione odpowiednie warunki wymienione w art. 47 ust. 1 pkt 1–4 ustawy. W celu zastosowania zwolnienia podatnik powinien zatem przebywać poza terytorium kraju nieprzerwanie przez 12 miesięcy a towar nieprzeznaczony do konsumpcji powinien służyć do użytku poza terytorium kraju przez okres co najmniej 6 miesięcy. Nie można zgodzić się z twierdzeniem Strony, iż fakt użytkowania innego samochodu poza terytorium kraju przez okres 6 miesięcy niż sprowadzany na terytorium kraju uprawnia do skorzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 44 pkt 2 w zw. z art. 47 ust. 1 pkt 1–4 ustawy (...)."

Art. 10

1. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, o którym mowa w art. 9, nie występuje w przypadku, gdy:

- 1) dotyczy towarów, do których miałyby odpowiednio zastosowanie przepisy art. 45 ust. 1 pkt 9, art. 80, art. 83 ust. 1 pkt 1, 3, 6, 10 i 18, z uwzględnieniem warunków określonych w tych przepisach;
- 2) dotyczy towarów innych niż wymienione w pkt 1 nabywanych przez:
 - a) rolników ryczałtowych dla prowadzonej przez nich działalności rolniczej,
 - b) podatników, którzy wykonują jedynie czynności inne niż opodatkowane podatkiem i którym nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług,
 - c) podatników zwolnionych od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9,
 - d) osoby prawne, które nie są podatnikami– jeżeli całkowita wartość wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów na terytorium kraju nie przekroczyła w trakcie roku podatkowego kwoty 50 000 zł;
- 3) dostawa towarów, w wyniku której ma miejsce wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów na terytorium kraju:
 - a) nie stanowiła u podatnika, o którym mowa w art. 15, albo nie stanowiłaby u podatnika podatku od wartości dodanej dostawy towarów, o której mowa w art. 7, lub stanowiła albo stanowiłaby taką dostawę towarów, ale dokonywaną przez podatnika, o którym mowa w art. 113 ust. 1 i 9, albo podatnika podatku od wartości dodanej, do którego miałyby zastosowanie podobne zwolnienia, z wyjątkiem, gdy przedmiotem dostawy są nowe środki transportu, lub
 - b) stanowiłaby dostawę towarów, o której mowa w art. 22 ust. 1 pkt 2;

- 4) dostawa towarów, o których mowa w art. 120 ust. 1, w wyniku której ma miejsce wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów na terytorium kraju, jest opodatkowana podatkiem od wartości dodanej na terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów na zasadach odpowiadających regulacjom zawartym w art. 120 ust. 4 i 5, a nabywca posiada dokumenty jednoznacznie potwierdzające nabycie towarów na tych zasadach;
 - 5) dostawa towarów, o których mowa w art. 120 ust. 1, w wyniku której ma miejsce wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów na terytorium kraju, jest dokonywana przez organizatora aukcji (licytacji) oraz do dostawy tej zastosowano szczególne zasady opodatkowania podatkiem od wartości dodanej obowiązujące w państwie członkowskim rozpoczęcia transportu lub wysyłki, stosowane do dostaw towarów dokonywanych przez organizatora aukcji (licytacji), wyłączające uznanie dostawy towarów za czynność odpowiadającą wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów, pod warunkiem posiadania przez nabywcę dokumentów jednoznacznie potwierdzających nabycie towarów na tych szczególnych zasadach.
2. Przepis ust. 1 pkt 2 stosuje się, jeżeli całkowita wartość wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów na terytorium kraju nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym kwoty 50 000 zł.
3. Przepisów ust. 1 pkt 2 i ust. 2 nie stosuje się, jeżeli przedmiotem nabycia są:
- 1) nowe środki transportu;
 - 2) wyroby akcyzowe.
4. Przy ustalaniu wartości, o których mowa w ust. 1 pkt 2 i ust. 2, nie wlicza się kwoty podatku od wartości dodanej należnego lub zapłaconego na terytorium państwa członkowskiego, z którego towary te są wysyłane lub transportowane. Do wartości, o których mowa w zdaniu pierwszym, nie wlicza się wartości z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o których mowa w ust. 3.
5. W przypadku gdy u podmiotów, u których zgodnie z ust. 1 pkt 2 nie występuje wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, zostaje przekroczona kwota, o której mowa w ust. 1 pkt 2, uznaje się, że wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów ma miejsce od momentu przekroczenia tej kwoty.
6. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów może mieć zastosowanie w przypadkach, o których mowa w ust. 1 pkt 2, do podatników oraz osób prawnych niebędących podatnikami, pod warunkiem złożenia przez te podmioty naczelnikowi urzędu skarbowego pisemnego oświadczenia o wyborze opodatkowania tych czynności.
7. Oświadczenie składa się przed dokonaniem wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, od którego nabycia te mają być rozliczane przez te podmioty na terytorium kraju, i obowiązuje ono przez 2 kolejne lata, licząc od końca miesiąca, w którym zostało złożone.
8. Podatnicy, o których mowa w ust. 6, mogą ponownie skorzystać z wyłączenia, o którym mowa w ust. 1, jeżeli zawiadomią pisemnie naczelnika urzędu skarbowego o rezygnacji z opodatkowania przed początkiem miesiąca, w którym rezygnują z opodatkowania, nie wcześniej jednak niż po upływie terminu określonego w ust. 7.
9. (uchylony).

1. UWAGI OGÓLNE

Przepisy art. 10 ustawy o VAT przewidują wiele wyłączeń od uznawania dokonywanych przez podatników transakcji za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, pomimo spełnienia przesłanek określonych w art. 9 ust. 1 i 2 ustawy o VAT.

2. WYŁĄCZENIA ZE ZWOLNIENIA W PRZYPADKU STOSOWANIA ODPOWIEDNIO REGULACJI DOTYCZĄCYCH EKSPORTU I IMPORTU

Pierwsze wyłączenie z wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów ma miejsce w przypadkach, w których – gdyby rzecz dotyczyła importu – znalazłoby zwolnienie od podatku lub stawka 0%.

Dotyczy to np. **dostaw towarów dla sił zbrojnych** innych niż Rzeczpospolita Polska, będących sygnatariuszami Traktatu Północnoatlantyckiego, do użytku własnego lub personelu cywilnego im towarzyszącego lub też w celu zaopatrzenia mes, kantyn, jeśli siły te biorą udział w działaniach obronnych.

Również wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów nie występuje, jeśli określone przepisami **towary są nabywane przez armatorów morskich**. Dotyczy to m.in. nabycia statków wycieczkowych, statków chłodniczych, tankowców, statków rybackich, statków ratowniczych morskich, a także nabycia części do środków transportu morskiego i rybołówstwa morskiego. W interpretacji indywidualnej z dnia 24 lipca 2008 r., nr ITPP2/443-381B/08/AD, Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy) podzielił stanowisko podatnika, iż w przypadku zakupu towarów w innym kraju Wspólnoty Europejskiej z przeznaczeniem dla konkretnej jednostki, określonej symbolem PKWiU wymienionym w art. 83 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, nie wystąpi transakcja wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów na podstawie art. 10 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, wobec czego ta czynność nie będzie podlegała opodatkowaniu VAT w Polsce. Z uzasadnienia interpretacji wynika, że: „(...) Stosownie do art. 9 ust. 1 ustawy, przez wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 4, rozumie się nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu przez dokonującego dostawy, nabywcę towarów lub na ich rzecz.

Z kolei w myśl art. 10 ust. 1 ustawy, wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, o którym mowa w art. 9, nie występuje w przypadku gdy dotyczy towarów, do których miałyby odpowiednio zastosowanie przepisy art. 45 ust. 1 pkt 9, art. 80, art. 83 ust. 1 pkt 1, 3, 6, 10 i 18, z uwzględnieniem warunków określonych w tych przepisach (...).”

3. WYŁĄCZENIA Z WEWNĄTRZWSPÓLNOTOWEGO NABYCIA TOWARÓW DLA ROLNIKÓW RYCZAŁTOWYCH, PODATNIKÓW ZWOLNIONYCH PODMIOTOWO I PODATNIKÓW, WYKONUJĄCYCH INNE CZYNNOŚCI NIŻ OPODATKOWANE

Kolejna sytuacja, w której nie wystąpi wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, to nabywanie towarów przez podmioty o określonym statusie. Dotyczy to **nabywania towarów przez rolników ryczałtowych dla prowadzonej przez nich działalności rolniczej, podatników zwolnionych podmiotowo, osoby prawne niebędące podatnikami, podatników, którzy wykonują jedynie czynności inne niż opodatkowane podatkiem** i którym nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego. Warunkiem jednak by nie doszło do wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów jest nie tylko odpowiedni status nabywcy, ale także **wartość nabywanych transakcji**. Dopóki całkowita wartość nabywanych towarów w danym roku podatkowym przez wskazane podmioty nie przekroczy kwoty 50 000 zł²⁹, tak długo czynność nie będzie uznana za wewnątrzwspólnotowe nabycie towaru. Przy ustalaniu „kwoty granicznej” nie uwzględnia się kwoty podatku od wartości dodanej zapłaconego lub należnego na terytorium państwa,

²⁹ Do dnia 31 grudnia 2007 r. kwota ta wynosiła równowartość kwoty 10 000 euro wyrażonej w złotych.



z którego towary są wysyłane. W postanowieniu z dnia 12 kwietnia 2007 r., nr 1418/ZT/T/443-5/07/SG, Naczelnik Urzędu Skarbowego w Piasecznie wyjaśnił: „(...) Wniośkiem z dnia 12.01.2007 r. zwróciła się Pani do Naczelnika Urzędu Skarbowego w Piasecznie z prośbą o udzielenie pisemnej interpretacji dotyczącej opodatkowania nabytego w Niemczech ciągnika, w następującym stanie faktycznym: jest Pani rolnikiem – osobą fizyczną nieprowadzącą pozarolniczej działalności gospodarczej. W dniu 12.06.2006 r. kupiła Pani w Niemczech ciągnik rolniczy marki Landini 130 Top, rok produkcji 1999. Zapłaciła Pani za niego 23 200 zł brutto (20 000,00 zł wartość netto + 3 200,00 zł podatek VAT). Dokonała Pani opłat niezbędnych do zarejestrowania ciągnika. W piśmie prosi Pani o potwierdzenie słuszności swego stanowiska, iż w przedstawionym stanie faktycznym dokonała Pani płatności wszystkich podatków obowiązujących członka Unii Europejskiej. (...) W art. 10 ust. 1 pkt 2 lit. a postanowiono, iż wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, o którym mowa w art. 9 nie występuje w przypadku, gdy dotyczy towarów nabywanych przez rolników ryczałtowych dla prowadzonej przez nich działalności rolniczej – jeżeli całkowita wartość wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów na terytorium kraju nie przekroczyła w trakcie roku podatkowego kwoty wyrażonej w złotych odpowiadającej równowartości 10 000 euro. Zgodnie z ust. 2 tego artykułu powyższy przepis stosuje się, jeżeli całkowita wartość wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów na terytorium kraju nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym kwoty wyrażonej w złotych odpowiadającej równowartości 10 000 euro.

Jak wynika z przepisu art. 10 ust. 5 ustawy w przypadku, gdy u podmiotów, u których zgodnie z ust. 1 pkt 2 nie występuje wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, zostaje przekroczona kwota, o której mowa w ust. 1 pkt 2, uznaje się, że wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów ma miejsce od momentu przekroczenia tej kwoty.

Zdaniem tut. organu podatkowego nabycie przedmiotowego ciągnika nie stanowi wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów podlegającego opodatkowaniu. Natomiast wartość tej transakcji powoduje, iż kolejne nabycie towaru na potrzeby prowadzonej przez Panią działalności rolniczej, z jakiegokolwiek kraju Unii Europejskiej poza Polską, bez względu na jego wartość, będzie stanowiło wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów podlegające opodatkowaniu. W związku z powyższym, przed dokonaniem kolejnej transakcji winna Pani zawiadomić naczelnika urzędu skarbowego w zgłoszeniu rejestracyjnym, o którym mowa w art. 96 ustawy, o zamiarze dokonania tego nabycia (...). W postanowieniu z dnia 26 kwietnia 2005 r., nr MP/443-14/05, Naczelnik Urzędu Skarbowego w Wągrowcu, w odpowiedzi na pytanie podatnika, czy powstanie obowiązek podatkowy w zakresie VAT w przypadku nabycia przez rolnika ryczałtowego – używanego ciągnika rolniczego o wartości 40 000–50 000 euro od podmiotu niemieckiego, będącego podatnikiem podatku od wartości dodanej i czy w związku z tym istnieje obowiązek dokonania zgłoszenia rejestracyjnego VAT-R, UE odpowiedział: „(...) Z przedstawionego w piśmie stanu faktycznego wynika, iż podatnik będący «rolnikiem ryczałtowym» zamierza dokonać zakupu używanego ciągnika rolniczego o wartości 40 000–50 000 euro od podmiotu niemieckiego, będącego podatnikiem podatku od wartości dodanej. Ponadto, w poprzednim roku podatkowym nie dokonywał nabyć towarów w krajach członkowskich Wspólnoty.



Wyrażając własne stanowisko w sprawie podatnik stwierdza, iż «zakupy maszyn, urządzeń i ciągników używanych do produkcji rolnej przez rolników indywidualnych są w całości zwolnione z Vat Granicznego».

W ocenie tut. organu podatkowego stanowisko przedstawione przez podatnika jest błędne.

Zgodnie z przepisami art. 10 ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy (...) o podatku od towarów i usług (...) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, o którym mowa w art. 9 ust. 1 i 2, nie występuje w przypadku, gdy dotyczy towarów innych niż wymienione w pkt 1 nabywanych przez rolni-

ków ryczałtowych dla prowadzonej przez nich działalności rolniczej, jeżeli całkowita wartość wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów na terytorium kraju nie przekroczyła w trakcie roku podatkowego kwoty wyrażonej w złotych odpowiadającej równowartości 10 000 euro.

W związku z powyższym w sytuacji, gdy podatnik dokona transakcji z kontrahentem niemieckim (podatnikiem podatku od wartości dodanej) i jest rolnikiem ryczałtowym, wykonującym czynności zwolnione od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów nie wystąpi, jeżeli nie zostanie przekroczona kwota 10 000 euro.

Podatnik określił, że wartość planowanego nabycia ciągnika rolniczego wyniesie 40 000–50 000 euro tj. ok. 168 000–210 000 zł.

Minister Finansów działając na podstawie przepisu art. 10 ust. 9 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. określił w drodze rozporządzenia wartość wewnątrzwspólnotowego nabycia uprawniającą do wyłączenia od podatku VAT, na 2005 r. w wysokości 43 800 zł.

Skoro zatem wartość ciągnika rolniczego niewątpliwie przekroczy 43 800 zł, należy uznać iż zakup dokonywany przez podatnika stanowić będzie w tym przypadku wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów (...)."

4. WYŁĄCZENIE Z WEWNĄTRZWSPÓLNOTOWEGO NABYCIA TOWARÓW W PRZYPADKU, GDY ICH DOSTAWA JEST OBJĘTA „SYSTEMEM MARŻY”

Wyłączone z wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów jest **nabycie towarów objętych szczególnym reżimem podatkowym, wskazanym w art. 120 ustawy o VAT**. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów nie występuje m.in. w sytuacji, gdy dostawa towarów, o których mowa w art. 120 ust. 1 ustawy o VAT, w wyniku której ma miejsce wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów na terytorium kraju, jest opodatkowana podatkiem od wartości dodanej na terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów na zasadach odpowiadających regulacjom zawartym w art. 120 ust. 4 i 5 ustawy o VAT, a nabywca posiada dokumenty jednoznacznie potwierdzające nabycie towarów na tych zasadach. Spod pojęcia wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów wyłączone są więc czynności, których przedmiotem są dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie, antyki oraz towary używane, objęte szczególnymi zasadami opodatkowania. W interpretacji indywidualnej z dnia 20 grudnia 2007 r., nr ITPP2/443-32/07/AD, Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy) na pytanie, czy w przypadku nabycia odzieży używanej, udokumentowanego fakturą, na której podane są dane dostawcy prowadzącego działalność gospodarczą na terenie UE, nr unijny sprzedawcy, brak jest wyszczególnionej kwoty podatku od wartości dodanej, a widnieje jedynie podsumowująca kwota do zapłaty oraz nie ma jakiegokolwiek adnotacji potwierdzającej opodatkowanie dostawy towaru w systemie marży można zastosować szczególną procedurę wynikającą z art. 120 ust. 4 ustawy o VAT, czy też należy potraktować tę transakcję jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, odpowiedział, że: „(...) Przepis art. 10 ust. 1 pkt 4 ustawy stanowi, że wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, nie występuje w przypadku między innymi gdy dostawa towarów, o których mowa w art. 120 ust. 1, w wyniku której ma miejsce wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów na terytorium kraju, jest opodatkowana podatkiem od wartości dodanej na terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów na zasadach odpowiadających regulacjom zawartym w art. 120 ust. 4 i 5, a nabywca posiada dokumenty jednoznacznie potwierdzające nabycie towarów na tych zasadach.

Z kolei dla potrzeb szczególnej procedury rozliczania podatku od towarów i usług, towary używane zostały zdefiniowane w art. 120 ust. 1 pkt 4 powołanej ustawy jako ruchome dobra materialne nadające się do dalszego użytku w ich aktualnym stanie lub po naprawie, inne niż określone w pkt 1–3 oraz inne niż metale szlachetne lub kamienie szlachetne.

W myśl art. 120 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług w przypadku podatnika wykonującego czynności polegające na dostawie towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków nabytych uprzednio przez tego podatnika dla celów prowadzonej działalności lub importowanych w celu odprzedaży, podstawą opodatkowania podatkiem jest marża stanowiąca różnicę między całkowitą kwotą, którą ma zapłacić nabywca towaru, a kwotą nabycia, pomniejszona o kwotę podatku.

W art. 120 ust. 10 ustawy ustawodawca określił warunki, jakie obowiązany jest spełnić podatnik, aby móc zastosować opodatkowanie marży. Powyższą procedurę można jednakże zastosować w przypadku nabycia towarów od niektórych kategorii podmiotów, tj. od:

1. osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, niebędącej podatnikiem, o którym mowa w art. 15, lub niebędącej podatnikiem podatku od wartości dodanej;
2. podatników, o których mowa w art. 15, jeżeli dostawa tych towarów była zwolniona od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 2 lub art. 113;
3. podatników, jeżeli dostawa tych towarów była opodatkowana zgodnie z ust. 4 i 5;
4. podatników podatku od wartości dodanej, jeżeli dostawa tych towarów była zwolniona od podatku na zasadach odpowiadających regulacjom zawartym w art. 43 ust. 1 pkt 2 lub art. 113;
5. podatników podatku od wartości dodanej, jeżeli dostawa tych towarów była opodatkowana podatkiem od wartości dodanej na zasadach odpowiadających regulacjom zawartym w ust. 4 i 5, a nabywca posiada dokumenty jednoznacznie potwierdzające nabycie towarów na tych zasadach.

Z przedstawionego zdarzenia przyszłego wynika, że dokonywać Pani będzie nabycia towaru używanego (odzieży) od podatnika od wartości dodanej nierozliczającego się na zasadach odpowiadających regulacjom zawartym w art. 120 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług.

Odnosząc zatem powyższe przepisy do zdarzenia przyszłego opisanego we wniosku stwierdzić należy, iż spełnione zostały wszystkie przesłanki do uznania tej transakcji za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, która podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Tym samym odsprzedaż towaru używanego na terenie kraju uniemożliwia zastosowanie szczególnej procedury wynikającej z przepisu art. 120 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług polegającej na opodatkowaniu marży stanowiącej różnicę między całkowitą kwotą, którą ma zapłacić nabywca towaru, a kwotą nabycia, pomniejszoną o kwotę podatku (...).

5. WYŁĄCZENIE Z WEWNĄTRZWSPÓLNOTOWEGO NABYCIA TOWARÓW TRANSAKCJI UZNAWANEJ JAKO „DOSTAWA TOWARU Z MONTAŻEM”

Wyłączona z wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów jest również sytuacja, gdy ma miejsce **nabycie towaru wraz z instalacją lub montażem**. Wyjaśnienia w tym zakresie udzielił Naczelnik Opolskiego Urzędu Skarbowego w postanowieniu z dnia 20 maja 2005 r., nr PP/443-44-2-GK/05: „(...) Spółka planuje zakup maszyny wraz z montażem, uruchomieniem, przeszkoleniem i transportem z terytorium Wspólnoty Europejskiej. Kontrahent Spółki nie jest zarejestrowanym podatnikiem podatku od towarów i usług na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Spółka zadała pytanie czy tego rodzaju zakup jest wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów, przy czym w opinii Podatnika w opisanym stanie faktycznym nie dojdzie do wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów.

Po przeanalizowaniu przedstawionego stanu faktycznego oraz obowiązującego stanu prawnego Naczelnik Opolskiego Urzędu Skarbowego w Opolu informuje co następuje: (...). Zgodnie natomiast z art. 10 ust. 1 pkt 3 lit. b ustawy, wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, o którym



mowa w art. 9 ust. 1 i 2, nie występuje w przypadku, gdy dostawa towarów, w wyniku której ma miejsce wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów na terytorium kraju stanowiłaby dostawę towarów, o której mowa w art. 22 ust. 1 pkt 2. Z powyższego wynika, iż w przypadku dostawy, o której mowa w art. 22 ust. 1 pkt 2 realizowanej przez kontrahenta posiadającego siedzibę na terytorium państwa członkowskiego innego, niż Rzeczpospolita Polska, nie występuje wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów o którym mowa w art. 9 ust. 1 ustawy. W art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy jest mowa o dostawie towarów, które są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, przez dokonującego ich dostawy lub przez podmiot działający na jego rzecz. Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, iż Spółka dokonuje nabycia towarów, które mają być instalowane przez dokonującego ich dostawy, zatem z powołanego stanu prawnego wynika, iż w takim przypadku nie nastąpi wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem.

Niezależnie od powyższego tut. organ podatkowy informuje, iż zgodnie z art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy, miejscem dostawy towarów jest w przypadku towarów, które są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, przez dokonującego ich dostawy lub przez podmiot działający na jego rzecz – miejsce, w którym towary są instalowane lub montowane; nie uznaje się za instalację lub montaż prostych czynności umożliwiających funkcjonowanie montowanego lub instalowanego towaru zgodnie z jego przeznaczeniem. Zatem dostawa z montażem, o której mowa w piśmie Spółki winna być opodatkowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Natomiast zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne nabywające towary, jeżeli dokonującym ich dostawy na terytorium kraju jest podatnik nieposiadający siedziby, stałego miejsca prowadzenia działalności lub stałego miejsca zamieszkania na terytorium kraju, z zastrzeżeniem art. 135–138. Z powyższego wynika, iż Spółka będzie zobowiązana do rozliczenia podatku od towarów i usług z tytułu nabycia przedmiotowych towarów (...). Analogiczny pogląd wyraził Naczelnik Pierwszego Wielkopolskiego Urzędu Skarbowego w Poznaniu z dnia 6 lipca 2007 r., w postanowieniu nr ZP/443-76/07, stwierdzając: „(...) Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, iż Wnioskująca zakupiła instrumenty muzyczne z montażem od kontrahenta z Niemiec. Powyższą transakcję ujęła w deklaracji VAT-7 za luty 2007 r. w pozycjach 32 i 33 jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, a następnie dokonała korekty ww. deklaracji ujmując powyższą transakcję w pozycjach 36 i 37 jako dostawę towarów, dla której podatnikiem jest nabywca.

W świetle przywołanych przepisów słusznie uznał Podatnik, iż nie występuje w przedstawionym stanie faktycznym wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, ponieważ jak wynika z przytoczonych przepisów ustawy podatkowej w przypadku nabywania towarów, które są instalowane lub montowane z próbnym uruchomieniem lub bez niego, przez dokonującego ich dostawy lub przez podmiot działający na jego rzecz nie występuje wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

Wskazać należy, iż podatnicy zobowiązani są do samonaliczenia podatku od towarów i usług w oparciu o regulację przywoływanego art. 17 ust. 1 pkt 5 gdy spełnione są łącznie następujące warunki:

- 1) dostawa towarów ma miejsce na terytorium Polski;
- 2) dostawcą jest podmiot zagraniczny;
- 3) podatek należny nie został rozliczony przez dostawcę;
- 4) nabywca ma siedzibę lub miejsce zamieszkania w Polsce;
- 5) dostawa nie jest realizowana w ramach sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju.

Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, iż dostawa ma miejsce na terytorium Polski (jako dostawa towarów, które są instalowane lub montowane), dostawcą jest podmiot zagraniczny (tj. podmiot z Niemiec), nabywca ma siedzibę na terytorium Polski, a dostawa nie jest realizowana w ramach sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju.



Z powyższego wynioskować należy zatem, iż Wnioskująca jest zobowiązana do samonaliczenia podatku od towarów i usług od opisanej we wniosku transakcji, w oparciu o regulację przywoływanego art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy podatkowej i ujęcia jej w pozycjach 36 i 37 deklaracji VAT-7 za luty 2007 r., o ile podatek należny nie został rozliczony przez dostawcę (...).

Art. 11

1. Przez wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 4, rozumie się również przemieszczenie towarów przez podatnika podatku od wartości dodanej lub na jego rzecz, należących do tego podatnika, z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju na terytorium kraju, jeżeli towary te zostały przez tego podatnika na terytorium tego innego państwa członkowskiego w ramach prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa wytworzone, wydobyte, nabyte, w tym również w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, albo zaimportowane, i towary te mają służyć działalności gospodarczej podatnika.

2. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 4, ma zastosowanie również do przemieszczenia towarów przez siły zbrojne Państw-Stron Traktatu Północnoatlantyckiego lub przez towarzyszący im personel cywilny z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju na terytorium kraju, w przypadku gdy towary nie zostały przez nich nabyte zgodnie ze szczególnymi zasadami regulującymi opodatkowanie podatkiem od wartości dodanej na krajowym rynku jednego z państw członkowskich dla sił zbrojnych Państw-Stron Traktatu Północnoatlantyckiego, jeżeli import tych towarów nie mógłby korzystać ze zwolnienia, o którym mowa w art. 45 ust. 1 pkt 9.

1. UWAGI OGÓLNE

Szczególnym rodzajem wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów jest **nieodpłatne przemieszczenie towarów należących do własnego przedsiębiorstwa z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium drugiego**. Z przepisu art. 11 ust. 1 ustawy o VAT wynika, że jeżeli podatnik podatku od towarów i usług (lub podatnik od wartości dodanej) na terytorium innego państwa członkowskiego towary wytworzył, wydobył, nabył (także w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów) lub zaimportował, a następnie towary te przemieścił z terytorium tego państwa na terytorium kraju i towary te mają służyć działalności gospodarczej podatnika, to taką czynność należy rozpoznać jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów. Warunkiem uznania takiej transakcji za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów jest więc spełnienie trzech warunków: towary muszą zostać przemieszczone z innego państwa na terytorium kraju, przez podatnika podatku od towarów i usług lub podatnika podatku od wartości dodanej oraz towary te mają służyć działalności gospodarczej podatnika. Warto w tym miejscu podkreślić, że w okresie do dnia 30 listopada 2008 r. regulacja ta odnosiła się nie tyle do działalności gospodarczej podatnika podatku od wartości dodanej, ale do czynności wykonywanych przez niego jako podatnika na terytorium kraju.

2. STATUS PODMIOTU PRZEMIESZCZAJĄCEGO TOWAR

Na przesłankę **statusu podmiotu przemieszczającego towar** zwrócił uwagę Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie) w interpretacji indywidualnej z dnia 30 kwietnia 2009 r., nr IPPP2/443-338/09-2/MS, udzielając wyjaśnień w zakresie opodatkowania VAT czyn-

ności przemieszczenia przez osobę fizyczną samochodu osobowego z terytorium Niemiec na terytorium kraju. Jak wynikało z przedstawionego stanu faktycznego, samochód osobowy został zakupiony w USA przez osobę fizyczną i przywieziony drogą morską na teren Unii Europejskiej. Odprawa celna nastąpiła w Hamburgu w Niemczech (naliczono i opłacono opłaty celne oraz niemiecki VAT). Samochód po przywiezieniu na teren Polski został ponownie zgłoszony do urzędu celnego polskiego i urzędu skarbowego. Nabycia samochodu w USA dokonała ta sama osoba, która odprawiła samochód w Niemczech i która dokonała zgłoszenia do urzędu skarbowego, a jest obecnie właścicielem samochodu. W tym stanie faktycznym organ podatkowy wyjaśnił, że: „(...) Zapis powołanego wyżej art. 11 ust. 1 ustawy o VAT uzależnia uznanie przemieszczenia towarów należących do podatnika z innego państwa członkowskiego na terytorium kraju za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów od tego, czy towary te będą służyć działalności gospodarczej podatnika. Z przedstawionego we wniosku opisu stanu faktycznego wynika, że Wnioskodawca dokonał przemieszczenia na terytorium kraju środka transportu, który uprzednio został zaimportowany na terytorium Niemiec. Na terytorium Niemiec Wnioskodawca dokonał odprawy celnej, opłacił cło i podatek od wartości dodanej z tytułu importu. Ponadto w złożonym wniosku wskazano, że Wnioskodawca zakupił samochód na potrzeby prywatne jako osoba fizyczna. Analiza treści złożonego wniosku w konfrontacji z powołanymi przepisami prowadzi do stwierdzenia, iż dokonane przez Wnioskodawcę przemieszczenie samochodu osobowego z terytorium Niemiec na terytorium kraju, nie jest wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów – przemieszczeniu z Niemiec do Polski nie towarzyszy przeniesienie prawa do rozporządzania nim jak właściciel, a samochód nie będzie służyć działalności gospodarczej podatnika (przemieszcza osoba fizyczna na własne potrzeby). Wobec powyższego przemieszczenie to nie spowoduje obowiązku zapłaty w Polsce podatku od towarów i usług z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towaru (samochodu) (...)”.

Natomiast za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów należy uznać sytuację, w której dochodzi do przemieszczenia towarów przez podatnika podatku od wartości dodanej do **oddziału położonego na terytorium kraju**. Naczelnik Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie w postanowieniu z dnia 29 grudnia 2005 r., nr 1471/NUR2/443-499/05/AK, wyjaśnił, że: „(...) Z przedstawionego przez Stronę we wniosku stanu faktycznego wynika, że Spółka dla wykonywania działalności gospodarczej na terytorium RP utworzyła swój Oddział z siedzibą w Warszawie. W ramach prowadzonej przez siebie działalności, Oddział wykonuje szereg czynności, które podlegają lub podlegały opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w Polsce tj. dystrybucja drukowanych materiałów reklamowych i informacyjnych dotyczących produktów leczniczych (zwanych dalej «Produktami»), przekazywanie prezentów o małej wartości i próbek potencjalnym nabywcom lub użytkownikom Produktów, darowizny rzeczowe, okazjonalna sprzedaż wyeksploatowanych składników majątku trwałego itp.). Dlatego też Oddział zarejestrował się dla celów podatku od towarów i usług w Polsce i prowadzi regularne rozliczenia z tytułu tego podatku. Obecnie Spółka zamierza rozszerzyć zakres działalności prowadzonej w Polsce za pośrednictwem oddziału o krajową sprzedaż Produktów m.in. przeznaczonych na rynek szpitalny. W szczególności sprzedaż taka ma być dokonywana za pośrednictwem składów konsygnacyjnych prowadzonych przez niezależnych polskich dystrybutorów. Dystrybutorzy – działając jako konsygnatariusze – świadczyliby na rzecz Spółki usługi w zakresie składowania Produktów na podstawie zawartej pomiędzy stronami umowy konsygnacji. Produkty byłyby dostarczane do składu z terytorium państw członkowskich UE. Składowane produkty pozostawałyby własnością Spółki do momentu ich sprzedaży krajowemu odbiorcy tj. efektywnie do momentu wyprowadzenia produktów ze składu – analogicznie jak w przypadku sprzedaży ze składu celnego.

Spółka stoi na stanowisku, iż wszelkie czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w Polsce, wykonywane przez Spółkę za pośrednictwem Oddziału powinny

być wykazywane przez Oddział w jego rozliczeniach z tytułu podatku od towarów i usług prowadzonym pod numerem NIP Oddziału. Oddział w swoich rozliczeniach z tytułu VAT powinien uwzględniać czynności związane z dostawą produktów do składów oraz sprzedażą Produktów polskimi odbiorcom. Natomiast wszelkie wewnętrzne przepływy finansowe (wynikające m.in. z krajowych transakcji sprzedaży produktów) pomiędzy rachunkiem bankowym Oddziału i rachunkiem bankowym Spółki powinny pozostać neutralne dla rozliczeń Oddziału z tytułu VAT w Polsce.

Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, iż Spółka działa na terenie Polski w formie Oddziału, który jest zarejestrowany w kraju dla potrzeb podatku od towarów i usług. Stosownie do art. 15 ust. 1 ustawy (...) o podatku od towarów i usług (...), podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. W świetle tego unormowania oddział osoby prawnej nie jest odrębnym od niej podatnikiem podatku od towarów i usług gdyż:

- nie posiada osobowości prawnej,
- nie stanowi też jednostki organizacyjnej wykonującej samodzielnie działalność gospodarczą.

Kwestię funkcjonowania oddziału podmiotu zagranicznego w Polsce regulują przepisy ustawy (...) o swobodzie gospodarczej (...). Zgodnie z art. 4 ust. 1 tej ustawy przedsiębiorcą w rozumieniu ustawy jest osoba fizyczna, osoba prawna i jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną – wykonująca we własnym imieniu działalność gospodarczą. Z kolei oddział zdefiniowany został w art. 5 pkt 4 jako wyodrębniona i samodzielna organizacyjnie część działalności gospodarczej, wykonywana przez przedsiębiorcę poza siedzibą przedsiębiorcy lub głównym miejscem wykonywania działalności. Ponadto, zgodnie z art. 86 w/w ustawy oddział może prowadzić działalność wyłącznie w zakresie przedmiotu działalności przedsiębiorcy zagranicznego. W świetle przywołanych unormowań zagraniczna jednostka macierzysta i utworzony przez nią oddział traktowani są jako ten sam podmiot i jeden podatnik dla celów podatku od towarów i usług.

W związku z powyższym wszelkie czynności podlegające opodatkowaniu VAT w Polsce, wykonywane przez przedsiębiorcę zagranicznego za pośrednictwem oddziału winny być ujmowane w rozliczeniach podatku od towarów i usług dokonywanych przez ten oddział.

Zgodnie z art. 11 ust. 1 przywoływanej ustawy, przez wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 4, rozumie się również przemieszczenie towarów przez podatnika podatku od wartości dodanej lub na jego rzecz, należących do tego podatnika, z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju na terytorium kraju, jeżeli towary te zostały przez tego podatnika na terytorium tego innego państwa członkowskiego w ramach prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa wytworzone, wydobyte, nabyte, w tym również w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, albo zaimportowane, i towary te mają służyć czynnościom wykonywanym przez niego jako podatnika na terytorium kraju.

Z powyższego wynika, iż czynność przesunięcia własnych towarów na terytorium kraju, dokonana przez podatnika podatku od wartości dodanej, celem wykorzystania ich do wykonywania czynności, z tytułu których jest on podatnikiem na terytorium kraju, uznaje się za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów. Oznacza to, iż przedmiotowe przesunięcie własnych towarów jest czynnością podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 4 przywoływanej ustawy.

Zatem, uwzględniając przytoczone powyżej przepisy należy stwierdzić, iż Oddział jest obowiązany dokonać samoobliczenia podatku z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów oraz dokonać jego rozliczenia z urzędem skarbowym.

Jednocześnie Naczelnik Urzędu zaznacza, iż wewnętrzne przepływy finansowe pomiędzy rachunkiem bankowym Spółki i rachunkiem bankowym Oddziału nie spełniają definicji dostawy towarów ani świadczenia usług na gruncie ustawy o VAT. Zatem w przedstawionym stanie faktycznym nie będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (...).

Analogicznie, w interpretacji indywidualnej z dnia 24 lutego 2009 r., nr ILPP2/443-1090/08-4/EN, Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu) na zadane pytanie, czy czynność przemieszczenia samochodu (uprzednio zaimportowanego i odprawionego w Niemczech) z Niemiec do Polski w ramach prowadzonej działalności gospodarczej stanowi wewnątrzwspólnotowe nabycie towaru, wyjaśnił, że: „(...) Wnioskodawca sprowadził auto z USA, które zostało objęte w Niemczech procedurą dopuszczenia do obrotu na terytorium Wspólnoty. Odprawą auta oraz wszystkimi pozostałymi sprawami związanymi ze sprowadzeniem pojazdu, zajął się niemiecki przedstawiciel. Ponadto Zainteresowany informuje, że auto zostało przekazane na środki trwałe firmy. Samochód służy czynnościom opodatkowanym. Wnioskodawca jest w posiadaniu następującej dokumentacji:

1. z USA – list przewozowy na auto wraz z kosztami transportu morskiego (waluta USD),
2. od przedstawiciela z Niemiec – rachunek z tytułu opłat, takich jak: *container trucking*, THC, ISPS, CPA, cło, podatek EU (importowy), dokumentacja, rejestr, odprawa celna, rozładunek pojazdu, doradztwo, ubezpieczenie, magazynowanie, rzeczoznawca, podatek VAT niemiecki 19%, ponadto na rachunku jest wykazane auto, ale bez wartości (rachunek wystawiony w EURO),
3. decyzji ustalającej wymiar podatku (cło i podatek importowy wykazany na ww. rachunku od przedstawiciela, tzw. refakturowanie),
4. zaświadczenia o braku zastrzeżeń dotyczące rejestracji pojazdu,
5. świadectwa własności pojazdu,
6. dokument potwierdzający zapłatę akcyzy (wyliczonej na podstawie ACK-U) wraz z opłatą skarbową (wartość w PLN),
7. dokument potwierdzający zapłatę opłaty ekologicznej (...).

Z przedłożonego wniosku wynika, że zaimportowany przez Wnioskodawcę z kraju trzeciego (USA) towar (samochód) został dopuszczony do obrotu na terytorium Niemiec.

Ponadto Zainteresowany wskazał, że po przemieszczeniu go na terytorium kraju samochód został wprowadzony do ewidencji środków trwałych i jest wykorzystywany do czynności opodatkowanych.

Podkreślić należy, że Wnioskodawca wskutek zaimportowania towaru do innego państwa członkowskiego stał się podatnikiem podatku od wartości dodanej, z tytułu importu tego towaru, a tym samym na mocy art. 11 ust. 1 ustawy przemieszczenie do kraju towaru uprzednio zaimportowanego i dopuszczonego do obrotu na obszarze Wspólnoty (w Niemczech) jest dla niego wewnątrzwspólnotowym nabyciem, co rodzi skutki w zakresie obowiązku rozliczenia w Polsce podatku od towarów i usług z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów.

Zatem, stwierdzić należy, iż przemieszczenie przedmiotowego towaru (uprzednio zaimportowanego i odprawionego w Niemczech) z Niemiec do Polski w ramach prowadzonej działalności gospodarczej stanowi dla Zainteresowanego wewnątrzwspólnotowe nabycie towar (...).

Pogląd taki wyraził również Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie w decyzji z dnia 23 czerwca 2006 r., nr L.II.1/4430-42/06, stwierdzając, że: „(...) Po rozpatrzeniu przedmiotowej sprawy postanowieniem z dnia 20.02.2006 r. znak: US III-443/1/06, organ podatkowy I instancji uznał, iż z uwagi na fakt, że Podatnik nie prowadził na terytorium Austrii przedsiębiorstwa i nie był tam zarejestrowany jako podatnik podatku od wartości dodanej, przesunięcie towarów z Austrii do Polski, w świetle przepisów ustawy (...) o podatku od towarów i usług (...), nie stanowi wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 11 ust. 1 tej ustawy. Dyrektor

Izby Skarbowej w Rzeszowie, dokonując oceny zgodności z prawem wydanego przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Strzyżowie postanowienia, stwierdził, iż zachodzą przesłanki określone przepisem art. 14b § 5 pkt 2 Ordynacji podatkowej, co skutkuje koniecznością zmiany przedmiotowego postanowienia. Zgodnie z postanowieniami Szóstej Dyrektywy Rady (...), opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega wprowadzenie na terytorium Wspólnoty towarów z państw trzecich (import towarów); miejscem importu jest państwo, na obszarze którego towary znalazły się po wprowadzeniu na terytorium Wspólnoty (art. 7 Dyrektywy). Tak więc podmiot, który wprowadził do obrotu wspólnotowego towar z obszarów trzecich, automatycznie staje się zobowiązany do zapłaty podatku od wartości dodanej na terytorium państwa członkowskiego, na obszarze którego towary te znalazły się po wprowadzeniu ich na terytorium Wspólnoty. Nawet jeśli podmiot nie jest zarejestrowany w tym państwie członkowskim jako podatnik podatku od wartości dodanej, to de facto występuje jako taki podatnik z uwagi na fakt wykonania czynności podlegającej opodatkowaniu tym podatkiem (importu towarów). A zatem, wprowadzając towar do obrotu wspólnotowego na obszarze Austrii, Wnioskodawca stał się podatnikiem podatku od wartości dodanej w tym państwie z tytułu importu towarów i dlatego dalsze przemieszczenie towaru na terytorium RP, w świetle przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, stanowi wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów. Zgodnie bowiem z art. 11 ust. 1 ustawy (...) o podatku od towarów i usług (...) przez wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 4, rozumie się również przemieszczenie towarów przez podatnika podatku od wartości dodanej lub na jego rzecz, należących do tego podatnika, z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju na terytorium kraju, jeżeli towary te zostały przez tego podatnika na terytorium tego innego państwa członkowskiego w ramach prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa m.in. zaimportowane, i towary te mają służyć czynnościom wykonywanym przez niego jako podatnika na terytorium kraju. W związku z tym Podatnik dokonujący wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów na terytorium RP jest zatem zobowiązany do zadeklarowania podatku należnego z zastosowaniem właściwej stawki podatku od towarów i usług w momencie powstania obowiązku podatkowego (...).

Stanowisko takie podzielił także Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach) w interpretacji indywidualnej z dnia 14 października 2008 r., nr IBPP3/443-523/08/Bwo: „(...) Czynność wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów co do zasady wymaga istnienia dwóch stron transakcji: jeden podmiot nabywa towary, rozpoznając u siebie wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, natomiast druga strona dostarcza te towary, rozpoznając u siebie wewnątrzwspólnotową dostawę towarów. Ustawa o podatku od towarów i usług pozwala jednakże na uznanie za wewnątrzwspólnotowe nabycie także czynności, w przypadku których podatnik przemieszcza towary należące do swego przedsiębiorstwa z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa. W tym przypadku w państwie, z którego przemieszczane są towary, występuje wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów, natomiast w państwie, do którego przemieszczane są towary, następuje ich wewnątrzwspólnotowe nabycie. Powyższą «transakcję» można nazwać wewnątrzwspólnotowym przemieszczeniem towarów. Zastosowanie powyższego mechanizmu, w którym opodatkowaniu w ramach transakcji wewnątrzwspólnotowej podlega samo przemieszczenie towarów, pozwala na faktyczne opodatkowanie towarów w miejscu ich faktycznej konsumpcji. Przemieszczenie, o którym mowa, ma być dokonywane przez podatnika podatku od wartości dodanej, a zatem przez podatnika, który prowadzi działalność w innym państwie członkowskim (z którego rozpoczyna się transport lub wysyłka). Towary przemieszczane przez podatnika mają mu posłużyć do wykonywania czynności opodatkowanych. (...) Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, iż Wnioskodawca dokonuje przemieszczenia towarów (maszyn) należących do jego przedsiębiorstwa uprzednio nabytych od kontrahenta z Niemiec. W ramach tej transakcji doszło do przeniesienia



prawa własności do rozporządzania towarem jak właściciel bez przemieszczenia towarów z Niemiec do Polski. Wnioskodawca udostępnił przedmiotowe maszyny i urządzenia w ramach umowy najmu na terytorium Niemiec innemu podmiotowi. Z tytułu wynajmu maszyn na terytorium Niemiec Wnioskodawca naliczył i zafakturował czynsz. Miejscem świadczenia usług wynajmu, dzierżawy, których przedmiotem są rzeczy ruchome, z wyjątkiem środków transportu, jest miejsce, w którym nabywca usługi posiada siedzibę, stałe miejsce prowadzenia działalności, dla którego dana usługa jest świadczona (art. 27 ust. 3 w powiązaniu z art. 27 ust. 4 pkt 6 ustawy o podatku od towarów i usług). Miejscem świadczenia dla usług najmu majątku ruchomego jest terytorium Niemiec, zgodnie z siedzibą usługobiorcy. Należy więc przyjąć, że Wnioskodawca wykonywał czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej na terytorium Niemiec. A zatem z tego tytułu stał się podatnikiem podatku od wartości dodanej. Bez znaczenia w tej sytuacji jest fakt, iż Wnioskodawca nie dokonał rejestracji dla potrzeb podatku od wartości dodanej. Istotnym jest tutaj sam fakt wykonywania przez Wnioskodawcę czynności opodatkowanych na terytorium Niemiec. W przedmiotowej sytuacji zastosowanie znalazł mechanizm odwróconego opodatkowania, na podstawie którego obowiązek opodatkowania świadczonej przez Wnioskodawcę usługi najmu majątku ruchomego przejął usługobiorca (kontrahent z Niemiec). Wnioskodawca nie rozliczał zatem podatku z tytułu świadczenia tych usług, gdyż jak wynika z pisma obowiązek w tym zakresie przejął najemca jako usługobiorca. Maszyny uprzednio nabyte w Niemczech były następnie sukcesywnie przemieszczane do Polski.

Zatem, w wyniku opisanego powyżej przemieszczenia towarów należących do przedsiębiorstwa Wnioskodawcy, z terytorium Niemiec na terytorium kraju, uprzednio nabytych od kontrahenta z Niemiec wystąpiła wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów na terytorium Niemiec, której odpowiada wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem w rozumieniu art. 11 ust. 1 ustawy o VAT dokonane na terytorium kraju. Zgodnie bowiem z art. 17 ust. 1 Dyrektywy 2006/112/WE przemieszczenie przez podatnika towarów stanowiących część majątku jego przedsiębiorstwa do innego państwa członkowskiego uznaje się za odpłatną dostawę towarów.

«Przemieszczenie do innego państwa członkowskiego» oznacza każdą wysyłkę lub transport rzeczowego majątku ruchomego przez podatnika lub na jego rzecz, do celów działalności jego przedsiębiorstwa, do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium państwa członkowskiego, w którym ten majątek się znajduje, jednakże na terytorium Wspólnoty.

W związku z wystąpieniem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów na terytorium Niemiec Wnioskodawca stał się podatnikiem podatku od wartości dodanej, bowiem w myśl art. 9 ust. ww. Dyrektywy «Podatnikiem» jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności. «Działalność gospodarcza» obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu.

Na podstawie powyższego należy zatem przyjąć, iż Wnioskodawca stał się również podatnikiem podatku od wartości dodanej z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów na terytorium Niemiec (...).

Odmienny pogląd wyraził Naczelnik Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie, w postanowieniu z dnia 29 września 2006 r., nr 1471/NTR1/443-262a/06/AW. W odpowiedzi na zadane pytanie, czy czynność polegająca na przemieszczeniu przez podatnika towaru, uprzednio przez niego zaimportowanego z terytorium Niemiec na terytorium Polski dla potrzeb prowadzonej na tym terytorium działalności, organ podatkowy wyjaśnił, że nie stanowi ona czynności podlegającej opodatkowaniu VAT jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów i nie powin-



na jako taka być uwzględniana przy dokonywaniu rozliczenia tego podatku. Jak wynikało z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego, podatnik importuje towary z Chin, które odprawia w Hamburgu za pośrednictwem przedstawiciela podatkowego, zarejestrowanego dla potrzeb handlu wewnątrzwspólnotowego na terytorium Niemiec. Po dokonaniu odprawy celnej towary są bezpośrednio dostarczane do Polski. Organ podatkowy wyjaśnił, że: „(...) Na mocy art. 11 ust. 1 ustawy przez wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem rozumie się również przemieszczenie towarów przez podatnika podatku od wartości dodanej lub na jego rzecz, należących do tego podatnika, z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju, jeżeli towary te zostały przez tego podatnika na terytorium tego innego państwa członkowskiego w ramach prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa wytworzone, wydobyte, nabyte, w tym również w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, albo zaimportowane, i czynności te mają służyć czynnościom wykonywanym przez niego jako podatnika na terytorium kraju.

Jak wynika z brzmienia cytowanego przepisu, do uznania przemieszczenia towarów za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów konieczne jest m.in., aby:

- przemieszczenie towarów było dokonane przez podatnika podatku od wartości dodanej lub na jego rzecz,
- towary te zostały przez tego podatnika na terytorium tego innego państwa członkowskiego w ramach prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa wytworzone, wydobyte, nabyte, w tym również w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, albo zaimportowane.

Stanowisko Strony należałoby zatem uznać za prawidłowe, gdyby dokonywała Ona na terytorium Niemiec, w tym także za pośrednictwem przedstawiciela podatkowego, importu towarów w ramach prowadzonego na terytorium tego państwa przedsiębiorstwa, a następnie jego przemieszczania z terytorium tego państwa na terytorium Polski. Przy tym, co wynika wyraźnie z ww. przepisów, Strona winna w tym wypadku działać w charakterze podatnika podatku od wartości dodanej, tj. w przypadku Niemiec – Mehrwertsteuer (MWSt.), a nie podatnika podatku od towarów i usług. W sytuacji posłużenia się na terytorium Niemiec przedstawicielem podatkowym winien on działać w imieniu Strony, posługując się nadanym w tym celu odrębnym numerem identyfikacyjnym.

Jak natomiast wynika z przedstawionego opisu, import towarów na terytorium Niemiec nie jest dokonywany w ramach przedsiębiorstwa prowadzonego przez Stronę na terytorium tego państwa oraz nie jest Ona zidentyfikowana, w tym za pośrednictwem przedstawiciela podatkowego, dla potrzeb MWSt. na terytorium Niemiec.

Zdaniem Naczelnika Urzędu Skarbowego przedstawiony we wniosku stan faktyczny nie odpowiada zatem hipotezie normy prawnej wynikającej zarówno z art. 9 ust. 1 i 2, jak i art. 11 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, tj. nie wyczerpuje wszystkich określonych w tych przepisach przesłanek, od których spełnienia uzależniono uznanie czynności za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów. W rezultacie opisana czynność polegająca na przemieszczeniu przez Stronę towaru, uprzednio przez nią zaimportowanego, z terytorium Niemiec na terytorium Polski dla potrzeb prowadzonej na tym terytorium działalności, nie stanowi czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, a tym samym nie powinna jako taka być uwzględniana przy dokonywaniu rozliczenia tego podatku (...).



Pogląd ten znajduje także potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych. W wyroku z dnia 18 stycznia 2008 r., I SA/Lu 689/07, LEX nr 462721, WSA w Lublinie stwierdził, że: „(...) Sytuacja, kiedy podatnik podatku od towarów i usług zaimportował towar na terytorium innego państwa członkowskiego / w tej sprawie na terytorium Niemiec / i w tym innym państwie członkowskim zapłacił podatek importowy, nie jest objęta regulacją art. 11 ust. 1 ustawy VAT. W sytuacji podatnika podatku od towarów i usług nie został rozpoznany status podatnika po-

datku od wartości dodanej w innym państwie członkowskim, w państwie importu. Regulacją art. 11 ust. 1 ustawy VAT jest objęta taka sytuacja, kiedy podatnik podatku od wartości dodanej w innym państwie członkowskim w ramach prowadzonego przedsiębiorstwa zaimportował towar na terytorium tego innego państwa członkowskiego, który następnie przetransferował do Polski w celu wykorzystania do działalności jako podatnika. Przepis art. 11 ust. 1 stanowi o podmiocie, który jest podatnikiem podatku od wartości dodanej i dokonuje importu towaru w ramach prowadzonego przedsiębiorstwa. Nie stanowi o podmiocie, który staje się podatnikiem podatku od wartości dodanej w tytule dokonanego importu.

W tym stanie prawnym organ podatkowy błędnie zinterpretował i zastosował art. 11 ust. 1 ustawy VAT. Błędnie zastosował ten przepis do skarżącej spółki wyłącznie na tej podstawie, że zapłaciła podatek importowy. Błędnie uznał, że nie jest istotna okoliczność czy skarżąca spółka zaimportowała towar na terytorium innego państwa członkowskiego w ramach prowadzonego przedsiębiorstwa, mając status podatnika podatku od wartości dodanej na terytorium innego państwa członkowskiego, państwa importu (...).

Nie będzie natomiast traktowane jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów **przemieszczenie towarów z innego państwa członkowskiego, jeśli zostały one na terytorium tego państwa objęte procedurą celną** (np. składu celnego, tranzytu). Jak wynika z interpretacji indywidualnej Ministra Finansów (Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie) z dnia 19 grudnia 2007 r., nr IPPP1-443-306/07-4/IZ, w przypadku gdy przemieszczane z terytorium Niemiec własne towary są objęte procedurą składu celnego, taka transakcja nie stanowi wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Jak wynikało z przedstawionego stanu faktycznego, Spółka jest podmiotem posiadającym siedzibę za granicą, zarejestrowanym w Polsce na potrzeby VAT. Spółka przewozi towary z Chin do Polski, przy czym towary przemieszczane są statkiem do Niemiec, lecz nie są tam dopuszczone do obrotu, a następnie są transportowane do Polski (w procedurze tranzytu) i wprowadzane do składu celnego. Na zadane pytanie, czy z tytułu przemieszczenia własnych towarów objętych procedurą składu celnego z terytorium Niemiec na terytorium Polski Spółka powinna na podstawie art. 11 ust. 1 ustawy o VAT rozpoznać wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, organ podatkowy wyjaśnił, że „(...) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów następuje tylko wtedy, gdy przemieszczane towary zostały na terytorium kraju członkowskiego:

- wydobyte,
- nabyte, w tym również w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, lub
- zaimportowane.

W przypadku Wnioskodawcy żaden z tych warunków nie jest spełniony. W szczególności, na terytorium Niemiec nie dokonany został import towarów. Jak bowiem wynika z art. 36 ust. 1 ustawy o VAT w przypadku, gdy towary zostaną objęte, na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, procedurą składu celnego, tranzytu, odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem od należności celnych przywozowych, uszlachetniania czynnego w systemie zawieszek i towary te przestaną podlegać tym procedurom na terytorium kraju, uważa się, iż import tych towarów będzie dokonany na terytorium kraju.

W związku z powyższym zdaniem Spółki, przemieszczenie towarów objętych procedurą składu celnego nie będzie stanowiło wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 11 ust. 1 ustawy o VAT (...).

3. PRZEMIESZCZENIE TOWARÓW PRZEZ SIŁY ZBROJNE PAŃSTW-STRON TRAKTATU PÓŁNOCNOATLANTYCKIEGO

Wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów jest także przemieszczenie na terytorium kraju towarów przez siły zbrojne Państw-Stron Traktatu Północnoatlantyckiego lub przez to-



warzyszący im personel cywilny z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju. Przemieszczenie takie jest traktowane jako wewnątrzwspólnotowe nabycie, jeśli towary nie zostały nabyte na terytorium któregośkolwiek państwa członkowskiego zgodnie ze specjalnymi zasadami regulującymi opodatkowanie podatkiem od wartości dodanej dla sił zbrojnych Państw-Stron Traktatu Północnoatlantyckiego, jeżeli import tych towarów nie mógłby korzystać ze zwolnienia, o którym mowa w art. 45 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT.

Art. 12

1. Przemieszczenia towarów, o którym mowa w art. 11 ust. 1, przez podatnika podatku od wartości dodanej lub na jego rzecz nie uznaje się za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, w przypadku gdy:

- 1) towary są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, dla których miejscem dostawy zgodnie z art. 22 ust. 1 pkt 2 jest terytorium kraju, jeżeli towary te są przemieszczane przez tego podatnika dokonującego ich dostawy lub na jego rzecz;
- 2) przemieszczenie towarów następuje w ramach sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju;
- 3) towary są przemieszczane na pokładach statków, samolotów lub pociągów w trakcie części transportu pasażerów, o której mowa w art. 22 ust. 5, z przeznaczeniem dokonania ich dostawy przez tego podatnika lub na jego rzecz na pokładach tych pojazdów;
- 4) towary mają być przedmiotem czynności odpowiadającej eksportowi towarów dokonanej przez tego podatnika na terytorium państwa członkowskiego, z którego są przemieszczane na terytorium kraju, pod warunkiem że:
 - a) od momentu, w którym towary przemieszczono na terytorium kraju, do momentu opuszczenia przez te towary terytorium Wspólnoty, w wykonaniu czynności odpowiadającej eksportowi towarów, upłynęło nie więcej niż 90 dni,
 - b) towary na terytorium państwa członkowskiego, z którego są przemieszczane, zostały, w związku z czynnością odpowiadającą eksportowi towarów, objęte procedurą wywozu na podstawie przepisów celnych;
- 5) towary mają być przedmiotem czynności odpowiadającej wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów dokonanej przez tego podatnika na terytorium państwa członkowskiego, z którego są przemieszczane na terytorium kraju, pod warunkiem że od momentu, w którym towary przemieszczono na terytorium kraju, do momentu opuszczenia przez te towary terytorium kraju, w wykonaniu czynności odpowiadającej wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów, nie upłynęło więcej niż 90 dni;
- 6) na towarach mają zostać na terytorium kraju wykonane usługi na rzecz tego podatnika, pod warunkiem że towary po wykonaniu tych usług zostaną niezwłocznie, nie później jednak niż w terminie 90 dni od dnia wykonania usługi, z powrotem przemieszczone na terytorium państwa członkowskiego, z którego zostały pierwotnie wywiezione;
- 7) towary mają być czasowo używane na terytorium kraju, nie dłużej jednak niż przez 24 miesiące, dla świadczenia usług przez tego podatnika posiadającego siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania na terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu;
- 8) towary mają być czasowo używane przez tego podatnika na terytorium kraju, nie dłużej jednak niż przez 24 miesiące, pod warunkiem że import takich towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju z uwagi na ich przywóz czasowy byłby zwolniony od cła,

- 9) **przemieszczeniu podlega gaz w systemie gazowym lub energia elektryczna w systemie elektroenergetycznym.**

2. W przypadku gdy ustaną okoliczności, o których mowa w ust. 1, przemieszczenie towarów uznaje się za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów.

1. UWAGI OGÓLNE

Artykuł 12 ustawy o VAT wprowadza wyjątki od określonej w art. 11 ustawy o VAT generalnej zasady uznania za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów nieodpłatnego przemieszczenia towarów należących do podatnika podatku od wartości dodanej lub podatnika podatku od towarów i usług z terytorium państwa członkowskiego na terytorium kraju.

Jedną z sytuacji, w której nie występuje wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, jest **przemieszczenie towarów na terytorium kraju w celu ich dalszej dostawy** (np. eksportu towarów, wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, dostawy towarów, które będą montowane lub instalowane). Drugą grupę stanowią sytuacje, w których **towary są przemieszczane z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium kraju w celu ich czasowego używania**, po zakończeniu którego zostaną przemieszczone z powrotem do państwa „wysyłki”.

W niektórych ze wskazanych przypadków wyłączenie z opodatkowania jest jednak możliwe dopiero po spełnieniu określonych warunków, np. dotyczących okresu pozostawiania na terytorium kraju czy też określonego przeznaczenia towarów. Należy pamiętać, iż przepis art. 12 ustawy o VAT wprowadza odstępstwo od ogólnej zasady opodatkowania VAT przemieszczenia towarów przez podatnika podatku od wartości dodanej, w związku z czym wskazane w tym przepisie przypadki muszą być interpretowane ściśle. Jako przykład interpretacji, w której organ podatkowy wypowiedział się w tej kwestii, należy wskazać wydane przez Naczelnika Podkarpackiego Urzędu Skarbowego w Rzeszowie postanowienie z dnia 29 marca 2005 r., nr PUS.II/443/44/2005, w którym organ podatkowy, nie podzielał poglądu wyrażonego przez podatnika, zakwalifikował dokonaną przez niego transakcję jako wewnątrzwspólnotowe nabycie. Jak wynikało z przedstawionego stanu faktycznego, podatnik zawarł z zagranicznym kontrahentem (unijny podatnik) umowę dotyczącą dostawy towaru, tj. wytwórni mieszanek mineralno-asfaltowych. Towar ten wyprodukowany został przez niemieckiego kontrahenta na terytorium Niemiec i w wyniku realizacji dostawy przetransportowany został na koszt podatnika do jego siedziby. Spółka jako nabywca towaru zawarła także odrębną umowę z przedstawicielem handlowym sprzedawcy (podatnik podatku VAT w Polsce), dotyczącą montażu i uruchomienia powyższej maszyny, jak również przeszkolenia w zakresie jej obsługi swoich pracowników. Wątpliwości Spółki dotyczyły odpowiedniego zakwalifikowania powyższych transakcji w świetle przepisów ustawy o VAT. Zgodnie ze stanowiskiem podatnika dostawę towaru, jak również późniejszy jej montaż oraz uruchomienie, a także szkolenie pracowników obsługi maszyny stosownie do art. 12 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT należało potraktować jako „dostawę krajową” opodatkowaną na terytorium RP, tj. w kraju, w którym ma miejsce jej instalacja oraz montaż. Jak wyjaśnił Naczelnik Urzędu Skarbowego, „(...) jednym z niezbędnych warunków do uznania danej transakcji za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów jest zdarzenie polegające na przeniesieniu prawa do rozporządzenia jak właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki. Również w art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy, postanowiono, iż wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów nie występuje w przypadku gdy dostawa towarów, w wyniku której ma miejsce nabycie towarów na terytorium RP, nie stanowiłaby u podatnika podatku od wartości dodanej dostawy towarów, o której mowa w art. 7 ustawy. Zatem u podatnika dokonującego dostawy towarów (z terytorium wspólnoty europejskiej) nie występuje opodatkowana dostawa towarów



i w konsekwencji u nabywcy wewnątrzwspólnotowe nabycie gdy w ich następstwie nie nastąpi przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.

Ustawodawca zrównał jednak z wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów przemieszczenie (bez związku ze zmianą właściciela towaru) przez podatnika podatku od wartości dodanej towarów do innego kraju członkowskiego wspólnoty (również w ramach prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa) towarów, które mają służyć czynnościom wykonywanym przez niego jako podatnika w kraju przeznaczenia. Zgodnie bowiem z art. 11 ust. 1 ustawy przez wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów rozumie się również przemieszczenie przez podatnika podatku od wartości dodanej lub na jego rzecz, należących do tego podatnika, z terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju na terytorium kraju, jeżeli towary te zostały przez tego podatnika na terytorium tego innego państwa członkowskiego w ramach prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa wytworzone, wydobyte, nabyte, w tym również w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, albo zaimportowane, i towary te mają służyć czynnościom wykonywanym przez niego jako podatnika na terytorium kraju. W wypadku tym występuje wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, które nie będąc de facto wykonywane za wynagrodzeniem i nie połączone ze zmianą właściciela towaru dla celów opodatkowania tej transakcji w kraju przeznaczenia zrównano z wewnątrzwspólnotowym nabyciem.

Jednakże zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 1 ustawy przemieszczenia towarów, o których mowa powyżej dokonane przez podatnika podatku od wartości dodanej lub na jego rzecz nie uznaje się za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów jeżeli towary te są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, dla których miejscem dostawy zgodnie z art. 22 ust. 1 pkt 2 jest terytorium kraju, (w opisywanym przez Spółkę przypadku byłoby to terytorium RP) jeżeli towary te są przemieszczane przez tego podatnika lub na jego rzecz. Oznacza to, iż przemieszczenie towarów o którym mowa w art. 11 ust. 1 ustawy nie będzie wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów jeżeli towary będące przedmiotem dostawy są instalowane lub montowane z próbnym uruchomieniem lub bez niego dla którym miejscem dostawy zgodnie z art. 22 ust. 1 pkt 2 jest terytorium RP. Stosownie do art. 22 ust. 1 ustawy dostawa z montażem towaru (w przypadku gdy montażu dokonuje dostawca lub podmiot działający na jego rzecz) będzie opodatkowana w kraju w którym dokonano montażu lub instalacji. W takiej sytuacji prawnej opodatkowaniu podlega dostawa zainstalowanych lub zamontowanych na terytorium RP. urządzeń przez ich dostawcę z kraju wspólnoty, a podstawa opodatkowania obejmuje wartość towaru oraz usługi jego montażu lub instalacji. Obowiązek podatkowy natomiast ciąży w tym wypadku albo na dostawcy (w przypadku, gdy byłby on zarejestrowany dla celów podatku w Polsce) albo na krajowym odbiorcy (sytuacja, gdy kontrahent nie byłby zarejestrowany dla celów VAT w Polsce) – art. 17 ust. 1 pkt 5 oraz art. 17 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług.

Odnosząc powyższy stan prawny do sytuacji faktycznej zawartej w przedmiotowym za pytaniu, w której następuje dostawa towaru z terytorium Niemiec i instalacji którego to towaru dokona podmiot (przedstawiciel handlowy kontrahenta), z którym Podatnik zawarł w tym przedmiocie stosowną odrębną umowę, stwierdzić należy, iż transakcja ta będzie dla nabywcy maszyny podlegającym opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług wewnątrzwspólnotowym nabyciem towaru (art. 9 ust. 1 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 4 ustawy).

W wyniku dokonanej dostawy występuje bowiem (obok innych przesłanek traktujących powyższą transakcję jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów określonych w art. 9) przeniesienie na rzecz Podatnika prawa do rozporządzania towarem jak właściciel co jest jednym z elementów składających się na wypełnienie definicji wewnątrzwspólnotowego nabycia. Późniejsza instalacja czy też montaż maszyny będącej przedmiotem dostawy, a także szkolenie pracowników Podatnika (dokonane ponadto przez podmiot niebędący dostawcą, ani nie działający na jego rzecz) pozostaje bez wpływu na zakwalifikowanie tej czynności w sposób odmienny.

Uwzględniając powyższe stwierdzić należy, iż stanowisko Podatnika przedstawione w zapytaniu traktujące transakcję jako dostawę krajową należy uznać za nieprawidłowe.

Powołany w stanowisku przedstawionym przez Podatnika przepis art. 12 ust. 1 pkt 1 ustawy dotyczy jak wyżej wspomniano sytuacji w której przemieszczenie towarów przez zagranicznego kontrahenta na warunkach określonych w art. 11 ust. 1 ustawy, a więc generalnie nie połączone ze zmianą właściciela towaru (co automatycznie wyklucza zastosowanie tego przepisy w przedmiotowej sprawie) został wyłączony z wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów z uwagi na fakt, iż towary te (mające służyć czynnościom wykonywanym przez niego jako podatnika na terytorium RP – a więc również dostawy towarów, jednakże na skutek ich przemieszczenia nie następuje również zmiana ich właściciela) są instalowane bądź montowane przez dostawcę lub podmiot działający na jego rzecz.

W odniesieniu natomiast do czynności montażu, uruchomienia czy też instalacji powyższej maszyny, a także szkolenia pracowników przez podmiot z którym Podatnik zawarł odrębną umowę w tym przedmiocie, stwierdzić należy, iż stanowić one będą niezależne od WNT świadczenie usług podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (art. 8 ust. 1 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy) (...).

2. PRZEMIESZCZENIE TOWARÓW, KTÓRE MAJĄ BYĆ PRZEDMIOTEM DALSZEJ DOSTAWY (JAKO WEWNĄTRZWPÓLNOTOWA DOSTAWA TOWARÓW LUB JAKO EKSPORT TOWARÓW)

W wydanej w dniu 14 stycznia 2009 r. przez Ministra Finansów (Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie) interpretacji indywidualnej, nr IPPP2/443-1564/08-2/SAP, uwzględniając **wymogi wyłączenia z opodatkowania transakcji przemieszczenia towarów**, organ podatkowy podzielił stanowisko przedstawione przez podatnika. Ze stanu faktycznego wynikało, że Spółka, będąc zarejestrowanym podatnikiem podatku od wartości dodanej z siedzibą w D. również w Polsce zarejestrowała się jako podatnik podatku od towarów i usług. Spółka wynajęła na terenie Polski magazyn, do którego przemieściła swoje towary z magazynu w D. Te towary przez pewien czas – około 2–3 miesięcy – zamierzała w tym magazynie przechowywać, po czym miała nastąpić ich sprzedaż do odbiorców na terenie UE, w tym do odbiorców w D, jak również poza teren UE. Oznacza to, że w wyniku tych dostaw towary zmagazynowane w Polsce zostaną wywiezione do innych krajów UE (w tym m.in. z powrotem do D) oraz poza UE. Jak wyjaśniała Spółka jest możliwe, że część towarów dostarczonych do magazynu w Polsce będzie przechowywana dłużej niż wspomniany okres i dopiero po kilku, np. 6 miesiącach od ich przemieszczenia do Polski zostaną sprzedane lub też z powrotem przemieszczone do magazynów w D. W związku z powyższym zadano następujące pytania:

„(...) 1. Czy przemieszczenie przez Spółkę towarów z D do wynajętego magazynu w Polsce stanowi wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, w rozumieniu art. 11 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług (...).

2. Czy do przemieszczonych na teren Polski, zmagazynowanych towarów będzie miał zastosowanie art. 12 ust. 1 pkt 4 i pkt 5 ustawy, zgodnie z którym nie uznaje się – pod określonymi tam warunkami – przemieszczenia towaru za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów.

Zdaniem wnioskodawcy z zacytowanych przepisów wynika, że towary przemieszczone przez Spółkę do magazynu w Polsce, w celu ich późniejszego dostarczenia w ramach odpłatnej dostawy wewnątrzwspólnotowej z D, bądź eksportu towarów poza UE nie podlegają normie zawartej w art. 11 ust. 1 ustawy, a więc ich przemieszczenie, nie stanowiło wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Warunek, który musi zostać spełniony by przemieszczenie towaru stanowiło wewnątrzwspólnotowe nabycie towaru, to okres magazynowania tych towarów na terenie RP, dłuższy niż 90 dni od ich przywiezienia na teren Polski. Z kolei, gdy chodzi o towary przemiesz-



zione przez Spółkę z D do magazynu w Polsce, których termin przechowywania na terenie Polski przekroczy 90 dni od ich przemieszczenia na terytorium kraju, rozumiemy, że z chwilą upływu powyższego terminu zostanie zastosowana norma art. 11 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, a więc ich przemieszczenie zostanie uznane za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów. Świadczy o tym zapis art. 12 ust. 2 ustawy, zgodnie z którym «W przypadku, gdy ustaną okoliczności, o których mowa w ust. 1, przemieszczenie towarów uznaje się za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów». Biorąc pod uwagę powyższy przykład, tj. przywozu towarów do Polski 20 sierpnia 2008 r., gdy upływ terminu 90 dniowego nastąpi 18 listopada 2008 r. do wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów przemieszczonych na teren Polski *de facto* w sierpniu 2008 r., dojdzie dopiero w listopadzie 2008 r. Na ten moment uznania, iż doszło do wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów wskazuje art. 20 ust. 8 ustawy, zgodnie z którym: «W przypadku, o którym mowa w art. 12 ust. 2 obowiązek podatkowy powstaje z chwilą ustania okoliczności, o których mowa w art. 12 ust. 1» Spółka rozumie ten zapis w ten sposób, że podatnik który w terminie 90-dniowym nie wywiezie z Polski towaru uprzednio do niej przywiezionego, z chwilą upływu tego terminu musi uznać przemieszczenie towaru na teren Polski jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów. Jednak rozliczenie powstałego WNT następuje w bieżącej deklaracji podatku od towarów i usług, a więc za okres rozliczeniowy, w którym upłynął termin 90-dniowy. Jest więc art. 20 ust. 8 ustawy szczególnym momentem powstania obowiązku podatkowego w zakresie wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów względem art. 20 ust. 5 i 6 ustawy, gdy powstawał on w dacie wystawienia faktury, nie później niż 15 dnia miesiąca następnego po miesiącu przemieszczenia towarów (...).

W kwestii uznania za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów dokonywanego przez podatnika przemieszczenia towarów wypowiedział się Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie), w wydanej interpretacji indywidualnej z dnia 18 maja 2009 r., nr IPPP3/443-245/08-7/CS. Jak wynikało z przedstawionego pytania, wnioskodawca ma zamiar zakupić samochody osobowe w Niemczech, Belgii, Holandii i sprzedawać je odbiorcom do Afryki – czyli eksportować i dokonywać odprawy celnej eksportowej bezpośrednio z tamtych krajów. Podatnik ma również zamiar sprzedawać te samochody do Rosji i Białorusi, dokonując odprawy celnej w Polsce (eksportowej) bez wprowadzania do obrotu w Polsce. Na zadane pytanie, czy w takim przypadku będzie zobowiązany do rozpoznania takiej transakcji jako wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów i czy musi wykazać podatek należny, organ podatkowy wyjaśnił: „(...) W myśl art. 12 ust. 1 pkt 4, przemieszczenia towarów, o których mowa w art. 11 ust. 1, przez podatnika podatku od wartości dodanej lub na jego rzecz nie uznaje się za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, w przypadku gdy towary mają być przedmiotem czynności odpowiadającej eksportowi towarów dokonanej przez tego podatnika na terytorium państwa członkowskiego, z którego są przemieszczane na terytorium kraju, pod warunkiem że:

a. od momentu, w którym towary przemieszczono na terytorium kraju, do momentu opuszczenia przez te towary terytorium Wspólnoty, w wykonaniu czynności odpowiadającej eksportowi towarów, upłynęło nie więcej niż 90 dni,

b. towary na terytorium państwa członkowskiego, z którego są przemieszczane, zostały, w związku z czynnością odpowiadającą eksportowi towarów, objęte procedurą wywozu na podstawie przepisów celnych.

Z treści wniosku wynika, że Podatnik zamierza kupować samochody osobowe w Niemczech, Belgii oraz Holandii i następnie sprzedawać je odbiorcom w krajach spoza obszaru Unii Europejskiej m.in. Rosji i Białorusi. Wnioskodawca nadmienia, iż towar nie będzie wprowadzany do obrotu w Polsce, jednak będzie tu odbywać się odprawa celna.

Analizując treść zdarzenia przyszłego oraz powyższe przepisy ustawy należy wskazać, że nie uznaje się przemieszczenia towarów jako wewnątrzwspólnotowe nabycie w sytuacji, kie-

dy są spełnione przesłanki wynikające z pkt 4 powyższego przepisu. Odnosząc się do okoliczności sprawy należy stwierdzić, iż pkt 4 lit. b artykułu 12 nie będzie spełniony, ponieważ Wnioskodawca dokonywałby odprawy celnej wywozowej w Polsce. Istota tej procedury polega na wyprowadzeniu towarów wspólnotowych poza obszar celny Unii Europejskiej. Na podstawie art. 161 ust. 5 Rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny, pisemne zgłoszenie celne do procedury wywozu powinno być dokonane we właściwym urzędzie celnym (w tzw. urzędzie celnym wywozu) z zastosowaniem dokumentu SAD. Urzędem tym jest urząd celny, właściwy ze względu na siedzibę osoby dokonującej wywozu lub ze względu na miejsce, gdzie towary zostały zapakowane bądź załadowane do transportu wywozowego. O właściwości urzędu, w którym należy dokonać zgłoszenia wywozowego przesądza więc siedziba eksportera lub miejsce, gdzie towary zostały zapakowane (załadowane) celem wywozu poza obszar celny Wspólnoty.

Biorąc powyższe pod uwagę, należy stwierdzić, iż w tej sytuacji mamy do czynienia z wewnątrzwspólnotowym nabyciem, które podlega przepisom ustawy o podatku od towarów i usług (...).

3. PRZEMIESZCZENIE TOWARÓW, NA KTÓRYCH MAJĄ ZOSTAĆ WYKONANE USŁUGI

Na zadane pytanie, czy w sytuacji, gdy podatnik z Holandii dokona **przemieszczenia towarów, na których zostaną wykonane na terytorium kraju usługi na rzecz tego podatnika**, przy czym towary te nie zostaną z powrotem przemieszczone na terytorium państwa członkowskiego, z którego zostały pierwotnie wywiezione, w terminie 30 dni³⁰ od dnia wykonania usługi, przemieszczenie to należy uznać za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów na terytorium kraju, Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku, w decyzji z dnia 4 lutego 2005 r, nr PI/005-179/05/CIP/01, odpowiedział, że: „(...) Od zasady wyrażonej w art. 11 ust. 1 ustawy ustawodawca przewidział odstępstwa, które enumeratywnie wymienił w art. 12 ust. 1 ustawy. I tak, w myśl art. 12 ust. 1 pkt 6 ustawy, przemieszczenia towarów, o którym mowa w art. 11 ust. 1, przez podatnika podatku od wartości dodanej lub na jego rzecz nie uznaje się za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, w przypadku, gdy na towarach mają zostać na terytorium kraju wykonane usługi na rzecz tego podatnika, pod warunkiem, że towary po wykonaniu tych usług zostaną niezwłocznie, nie później jednak niż w terminie 30 dni od dnia wykonania usługi, z powrotem przemieszczone na terytorium państwa członkowskiego, z którego zostały pierwotnie wywiezione.

Zatem w sytuacji, gdy podatnik z Holandii dokona przemieszczenia towarów, na których zostaną wykonane na terytorium kraju usługi na rzecz tego podatnika, przy czym towary te nie zostaną z powrotem przemieszczone na terytorium państwa członkowskiego, z którego zostały pierwotnie wywiezione, w terminie 30 dni od dnia wykonania usługi, to przemieszczenie to należy uznać za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów na terytorium kraju, dokonane przez podatnika podatku od wartości dodanej, który ten towar na terytorium kraju przemieścił (...).

4. PRZEMIESZCZENIE TOWARÓW, KTÓRE MAJĄ BYĆ CZASOWO UŻYWANE NA TERYTORIUM RP

Odpowiadając na pytanie podatnika, czy w przypadku **przekazania przez węgierską Spółkę „matkę” samochodów osobowych**, stanowiących jej własność na potrzeby oddziału z sie-

³⁰ W stanie prawnym obowiązującym do dnia 30 listopada 2008 r. przepis art. 12 ust. 1 pkt 6 ustawy o VAT przewidywał konieczność wywozu towaru w terminie 30 dni. Od dnia 1 grudnia 2008 r. termin ten wydłużono do 90 dni.



dzibą na terytorium Polski, transakcja taka powinna być uznana za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, Naczelnik Drugiego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Bielsku-Białej, w postanowieniu z dnia 29 lipca 2005 r., nr PP/443-121/05/BKJ-45503, wyjaśnił: „(...) W sytuacji opisanej w piśmie Spółki należy również brać pod uwagę regulacje wynikające z przepisu art. 12 ustawy o VAT. Zostały w nim określone czynności, w ramach których podatnik przemieszcza należące do swego przedsiębiorstwa towary na terytorium innego państwa członkowskiego, jednak nie zostaną one uznane za transakcje wewnątrzwspólnotowe.

Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 wyżej cytowanej ustawy przemieszczenia towarów, o którym mowa w art. 11 ust. 1, przez podatnika podatku od wartości dodanej lub na jego rzecz nie uznaje się za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, w przypadku gdy towary mają być czasowo używane na terytorium kraju, nie dłużej jednak niż przez 24 miesiące, dla świadczenia usług przez tego podatnika posiadającego siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania na terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu.

Równocześnie w myśl ust. 2 cytowanego art. 2 w przypadku gdy ustaną okoliczności, o których mowa w ust. 1, przemieszczenie towarów uznaje się za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów.

Jak wynika z pisma Spółki przewidywany okres użytkowania pojazdów jest nie określony, niemniej jednak nie będzie on krótszy niż 12 miesięcy.

Biorąc pod uwagę powyższe oraz cytowane wyżej przepisy tutejszy organ informuje, iż o ile przedmiotowe samochody będą używane na terytorium kraju, krócej niż przez 24 miesiące, dla świadczenia usług przez oddział, nie będziemy mieć do czynienia z wewnątrzwspólnotowym nabyciem, z uwagi na zapis art. 12 ust. 1 pkt 7.

Jeżeli jednak okres ich używania będzie dłuższy, to zgodnie z regulacją cytowanego wyżej ust. 2 artykułu 12 ustawy o VAT przemieszczenie to powinno być uznane za wewnątrzwspólnotowe nabycie (...).

5. PRZEMIESZCZENIE GAZU W SYSTEMIE GAZOWYM

LUB ENERGII ELEKTRYCZNEJ W SYSTEMIE ELEKTROENERGETYCZNYM



Mając na uwadze spełnienie warunków, o których mowa w art. 12 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT, Naczelnik Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie, w postanowieniu z dnia 28 lipca 2006 r., nr 1471/NTR2/443-170b/06/MP2006-07-28, potwierdził stanowisko podatnika, uznając tym samym, że w danym przypadku nie wystąpi wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów. Spółka zwróciła się o potwierdzenie stanowiska, że **przesunięcia energii elektrycznej z jednostki macierzystej lub jej oddziałów, położonych w innych krajach członkowskich, do oddziału w Polsce**, nie stanowi czynności podlegającej opodatkowaniu VAT i nie wymaga wykazania w deklaracji VAT-7, zaś podatek winien w takim przypadku zostać rozliczony przez Spółkę (Oddział w Polsce) w związku ze sprzedażą energii elektrycznej na terytorium kraju. Jak wyjaśnił organ podatkowy: „(...) Stosownie do art. 11 ust. 1 ustawy przez wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów rozumie się również przemieszczenie towarów przez podatnika podatku od wartości dodanej lub na jego rzecz, należących do tego podatnika, z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju na terytorium kraju, jeżeli towary te zostały przez tego podatnika na terytorium tego innego państwa członkowskiego w ramach prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa wytworzone, wydobyte, nabyte, w tym również w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, albo zaimportowane, i towary te mają służyć czynnościom wykonywanym przez niego jako podatnika na terytorium kraju.

Jednakże zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 9 ustawy przemieszczania towarów o którym mowa w art. 11 ust. 1, przez podatnika podatku od wartości dodanej lub na jego rzecz nie uznaje się za

wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, w przypadku gdy przemieszczaniu podlega gaz w systemie gazowym lub energia w systemie elektroenergetycznym.

Przepis ten wyłącza więc w opisanym przypadku (przemieszczenia energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym) możliwość uznania tej czynności na terytorium kraju za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów.

Mając powyższe na uwadze potwierdzić należy stanowisko, iż przemieszczenie energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym z jednostki macierzystej lub jej oddziałów, położonych na terytorium innych krajów członkowskich, do oddziału w Polsce nie stanowi czynności podlegającej opodatkowaniu na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług. W konsekwencji Strona (Oddział w Polsce) nie jest ani zobowiązana ani uprawniona do wykazania tej operacji gospodarczej w deklaracji dla potrzeb podatku od towarów i usług.

Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega natomiast dokonywana na terytorium kraju (Polski), zgodnie z art. 22 ust. 1 pkt 5 i 6 ustawy, dostawa tej energii przez Stronę (Oddział w Polsce) do odbiorców. Z tego tytułu ciążyć będzie na Stronie obowiązek rozliczenia podatku należnego zgodnie z określonymi w przepisach o podatku od towarów i usług zasadami (...).

Art. 12a

1. Przemieszczenie towarów, o którym mowa w art. 11 ust. 1, przez podatnika podatku od wartości dodanej lub na jego rzecz, nieposiadającego siedziby, stałego miejsca prowadzenia działalności lub stałego miejsca zamieszkania na terytorium kraju, do magazynu konsygnacyjnego w celu ich dostawy prowadzącemu magazyn konsygnacyjny, oraz dostawę tych towarów, uważa się za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, o którym mowa w art. 9 ust. 1, u prowadzącego magazyn konsygnacyjny, pod warunkiem że:

- 1) podatnik podatku od wartości dodanej nie jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny lub zwolniony;
- 2) przechowywane w magazynie konsygnacyjnym towary są przeznaczone do działalności produkcyjnej lub usługowej, z wyłączeniem działalności handlowej, przez prowadzącego magazyn konsygnacyjny;
- 3) prowadzący magazyn konsygnacyjny, przed pierwszym wprowadzeniem przez podatnika podatku od wartości dodanej towarów do tego magazynu, złożył w formie pisemnej naczelnikowi urzędu skarbowego zawiadomienie o zamiarze prowadzenia magazynu konsygnacyjnego zawierające:
 - a) dane podatnika podatku od wartości dodanej dokonującego przemieszczenia towarów do magazynu konsygnacyjnego oraz prowadzącego magazyn konsygnacyjny, dotyczące ich nazw lub imion i nazwisk, numerów identyfikacyjnych stosowanych na potrzeby odpowiednio podatku od wartości dodanej i podatku, adresów siedziby lub miejsca zamieszkania oraz adresu, pod którym znajduje się magazyn konsygnacyjny,
 - b) oświadczenie podatnika podatku od wartości dodanej, że zamierza dokonywać przemieszczenia towarów, o którym mowa w art. 11 ust. 1, do magazynu konsygnacyjnego; w oświadczeniu wskazuje się prowadzącego magazyn konsygnacyjny;
- 4) prowadzący magazyn konsygnacyjny prowadzi ewidencję towarów wprowadzanych do tego magazynu, zawierającą datę ich wprowadzenia, datę pobrania towarów z magazynu, dane pozwalające na identyfikację towarów, a w przypadku, o którym mowa w art. 20b ust. 3 – także dane dotyczące powrotnego przemieszczenia towarów; przepis art. 109 ust. 3 stosuje się odpowiednio.

2. Jeżeli zawiadomienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 3, nie spełnia wymogów określonych tym przepisem, naczelnik urzędu skarbowego w terminie 7 dni od dnia otrzymania zawiadomienia wzywa do jego uzupełnienia.

3. Prowadzący magazyn konsygnacyjny jest obowiązany zawiadomić w formie pisemnej naczelnika urzędu skarbowego o zmianach danych zawartych w zawiadomieniu, o którym mowa w ust. 1 pkt 3, w terminie 30 dni od dnia zaistnienia zmian.

4. W przypadku gdy towary przechowywane w magazynie konsygnacyjnym nie zostały pobrane przez okres 24 miesięcy od dnia ich wprowadzenia do tego magazynu, uznaje się, że ich pobranie ma miejsce następnego dnia po upływie tego okresu.

5. W przypadku stwierdzenia braku przechowywanych w magazynie konsygnacyjnym towarów albo całkowitego ich zniszczenia uznaje się, że pobranie towarów miało miejsce w dniu, w którym towary opuściły magazyn albo zostały zniszczone, a jeżeli nie można ustalić tego dnia – w dniu, w którym stwierdzono ich brak albo ich zniszczenie.

6. W przypadku użycia lub wykorzystania towarów przechowywanych w magazynie konsygnacyjnym przed ich pobraniem z magazynu konsygnacyjnego uznaje się, że pobranie ma miejsce w dniu użycia lub wykorzystania tych towarów.

Od dnia 1 grudnia 2008 r. wprowadzono szczególną regulację w zakresie rozliczania VAT, dotyczącą przemieszczenia towarów przez podatnika podatku od wartości dodanej do składu konsygnacyjnego, umożliwiającą rozliczenie podatku należnego – po spełnieniu określonych warunków – przez nabywcę towarów z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów.

Ustawa o VAT określa **szereg warunków** koniecznych do spełnienia, by móc zastosować procedurę rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów przy wykorzystaniu magazynu konsygnacyjnego. Warunki te **dotyczą zarówno dostawcy** (m.in. musi być to podatnik podatku od wartości dodanej, nieposiadający siedziby na terytorium RP, niezarejestrowany jako podatnik dla celów VAT w Polsce), **jak i nabywcy** (m.in. musi być nim podmiot prowadzący skład konsygnacyjny, przechowujący i pobierający te towary dla celów działalności produkcyjnej lub usługowej, zarejestrowany jako VAT UE). W ustawie o VAT wskazano także wymogi dokumentacyjno-sprawozdawcze (obowiązek zgłoszenia przez nabywcę zawiadomienia o zamiarze prowadzenia składu konsygnacyjnego, obowiązek informowania organu podatkowego o wszelkich zmianach danych objętych zawiadomieniem, obowiązek prowadzenia bieżącej ewidencji towarów składowanych).

Pojęcie „**magazyn konsygnacyjny**” na potrzeby podatku od towarów i usług zostało zdefiniowane w art. 2 pkt 27c ustawy o VAT. Zgodnie z tym przepisem przez magazyn konsygnacyjny rozumie się 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 pobierania.

W wydanej w dniu 2 stycznia 2009 r. przez Ministra Finansów (Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy) interpretacji indywidualnej, nr ITPP2/443-887/08/PS, wyjaśniono: „(...) Z treści złożonego wniosku wynika, że Spółka sprowadza w ilościach hurtowych towary z innych krajów Unii Europejskiej. W związku z tym, że część nabytych towarów nie znajduje w ogóle nabywców, najwięksi dostawcy zgadzają na okresowy zwroty towarów lub dostawy na zasadzie



depozytu towarów lokowanych w magazynach Spółki lub wynajętych od innych podmiotów. Dostawcy unijni nie są zarejestrowani na terytorium kraju.

W związku z powyższym powzięto wątpliwość, czy prawidłowe będzie następujące postępowanie. Dostawca dostarcza towar do Polski, lecz nie wystawia faktury, ale przekazuje towary na podstawie listu przewozowego, w którym wskazuje Spółkę jako ich odbiorcę. Towar trafia do magazynu Spółki, który – za stosowną opłatą – jest od niej wynajmowany przez dostawcę. Dostawca będzie wyrażał zgodę na wydanie poszczególnych części towarów z magazynu, jeżeli Spółka znajdzie na nią nabywcę. Po wejściu towaru na teren Polski nastąpi jego wewnątrzwspólnotowe nabycie, dla którego obowiązek podatkowy powstanie zgodnie z art. 20 ustawy, t.j. 15 dnia następnego miesiąca po otrzymaniu towarów, gdyż Spółka nie otrzyma faktury. W tym terminie zostanie naliczony podatek należny i odliczony podatek naliczony. Fakt ten zostanie udokumentowany fakturą wewnętrzną, a Spółka rozliczy podatek od całości dostawy mimo, że towar nie będzie Jej własnością. Z chwilą, gdy Spółka znajdzie nabywcę na partię towaru, poinformuje o tym dostawcę, który zwolni z depozytu tą część towaru i wyśle stosowną fakturę. Po otrzymaniu faktury Spółka nie dokonuje ponownego naliczenia podatku należnego, a zarazem naliczonego, gdyż całość już wcześniej rozliczyła. Wnioskodawca proponuje dwa rozwiązania:

- otrzymaną fakturę pozostawia w dokumentach zaznaczając, że była rozliczona fakturą wewnętrzną, albo
- dokonuje korekty faktury wewnętrznej, która obejmowała całość dostawy o wartość wykazaną w otrzymanej od kontrahenta fakturze, następnie wystawia nową fakturę wewnętrzną na wartość wykazaną w otrzymanej fakturze uwzględniając odpowiednio różnice kursowe.

Analiza przedstawionego zdarzenia przyszłego w konfrontacji z powołanymi przepisami prawa prowadzi do wniosku, że w chwili przemieszczenia towarów przez dostawcę unijnego na terytorium kraju (do magazynu Spółki), dla Wnioskodawcy nie nastąpi ich wewnątrzwspólnotowe nabycie, o którym mowa w art. 9 ustawy o podatku od towarów i usług, gdyż nie nastąpi przeniesienie na niego prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (właścicielem towaru w dalszym ciągu będzie dostawca). Nie nastąpi również – w związku z wystawieniem faktury przez dostawcę na partię materiału, po uprzednim znalezieniu na nią nabywcy przez Spółkę – wewnątrzwspólnotowe nabycie, o którym mowa w art. 12a ustawy, ponieważ treść wniosku wskazuje, że przechowywane w magazynie towary są przeznaczone przez Spółkę do działalności handlowej. W konsekwencji Wnioskodawca, dopiero w momencie pobrania towarów z magazynu, jako ich nabywca od dokonującego dostawy na terytorium kraju, będącego podatnikiem nieposiadającym siedziby (stałego miejsca prowadzenia działalności lub stałego miejsca zamieszkania) na terytorium kraju zobowiązany będzie – na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy – do rozliczenia podatku z tytułu przedmiotowej transakcji (...).

W tym miejscu należy zauważyć, że także przed wprowadzeniem regulacji art. 12a ustawy o VAT (czyli przed dniem 1 grudnia 2008 r.), niektóre organy podatkowe dopuszczały możliwość stosowania uproszczenia rozliczeń podatkowych w związku z wykonywaniem dostaw poprzez składy konsygnacyjne. Jako przykład można przytoczyć wydaną przez Ministra Finansów (Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie) interpretację indywidualną z dnia 18 listopada 2008 r., nr IPPP1-443-1651/08-2/iż, dotyczącą stanu prawnego sprzed nowelizacji. Jak wynika z przedstawionego stanu faktycznego, Spółka (z siedzibą w Szwecji) zajmuje się produkcją i handlem odzieżą roboczą. Rozpoczynając działalność w Polsce, przywozi towary, tj. odzież roboczą, z zakładów produkcyjnych w Estonii i/lub z centralnego magazynu w Szwecji do magazynu (składu konsygnacyjnego) położonego w Polsce. W momencie przywozu towarów do magazynu w Polsce własność towarów pozostaje po stronie Spółki. Dla celów VAT Spółka rozpoznaje przywóz towarów z innych państw członkowskich UE do magazynu położonego w Polsce

jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów w Polsce. Następnie odzież dostarczana jest kontrahentowi Spółki (spółce powiązanej), który pobiera towary z magazynu. Kontrahent nabywa od Spółki prawo do dysponowania towarami jak właściciel dopiero w momencie pobrania ich z magazynu. Kontrahent Spółki jest zarejestrowanym podatnikiem podatku VAT w Polsce, przy czym jego siedziba mieści się w Polsce. W związku z powyższym zadano następujące pytania:

1. Czy, dokonując przemieszczenia towarów do magazynu w Polsce, Spółka jest zobowiązana do wykazywania w deklaracjach VAT-7 podatku VAT należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów i jednocześnie ma prawo wykazywać podatek należny jako podatek naliczony do odliczenia, zgodnie z art. 86 ust. 2 pkt 4 ustawy o VAT?
2. Czy, dokonując sprzedaży towarów na rzecz polskiego kontrahenta, Spółka nie jest zobowiązana do wykazania podatku należnego bowiem – zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT – w przypadku nabycia towarów od podatnika nieposiadającego siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności podatnikiem zobowiązanym do rozliczania podatku VAT jest ich nabywca (tj. kontrahent)?

W związku z zadanymi pytaniami organ podatkowy wyjaśnił, że: „(...) Ponieważ dostarczenie przez Spółkę towaru do składu konsygnacyjnego nie wiąże się z przeniesieniem na inny podmiot (kontrahenta) prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, w analizowanym przypadku Strona dokonuje przemieszczenia towarów z Estonii i/lub Szwecji do Polski na swoją rzecz. W świetle powołanego przepisu przemieszczenie to stanowi szczególny rodzaj wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów.

Dokonując wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, Spółka zobowiązana jest do wykazania w deklaracji VAT-7 podatku należnego wynikającego z przeprowadzonej transakcji. Jednocześnie, na podstawie art. 86 ust. 2 pkt 4 ustawy o VAT, «kwota podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów» stanowi kwotę podatku naliczonego. (...) Jednocześnie jednak, ustawodawca przewidział alternatywną możliwość rozliczenia analizowanej transakcji, stwierdzając w art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT, że «podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne (...) nabywające towary, jeżeli dokonującym ich dostawy na terytorium kraju jest podatnik nieposiadający siedziby, stałego miejsca prowadzenia działalności (...)».

Art. 13

1. Przez wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 5, rozumie się wywóz towarów z terytorium kraju w wykonaniu czynności określonych w art. 7 na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, z zastrzeżeniem ust. 2–8.

2. Przepis ust. 1 stosuje się pod warunkiem, że nabywca towarów jest:

- 1) podatnikiem podatku od wartości dodanej zidentyfikowanym na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju;
- 2) osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, która jest zidentyfikowana na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju;
- 3) podatnikiem podatku od wartości dodanej lub osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, działającymi w takim charakterze na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, niewymienionymi w pkt 1 i 2, jeżeli przedmiotem dostawy są wyroby akcyzowe, które, zgodnie z przepisami o podatku akcyzowym, są objęte procedurą zawieszenia poboru akcyzy lub procedurą przemieszczania wyrobów akcyzowych z zapłaconą akcyzą;

- 4) podmiotem innym niż wymienione w pkt 1 i 2, działającym (zamieszkującym) w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim, jeżeli przedmiotem dostawy są nowe środki transportu.

3. Za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów uznaje się również przemieszczenie przez podatnika, o którym mowa w art. 15, lub na jego rzecz towarów należących do jego przedsiębiorstwa z terytorium kraju na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, które zostały przez tego podatnika na terytorium kraju w ramach prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa wytworzone, wydobyte, nabyte, w tym również w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, albo sprowadzone na terytorium kraju w ramach importu towarów, jeżeli mają służyć działalności gospodarczej podatnika.

4. Przemieszczenia towarów, o którym mowa w ust. 3, przez podatnika, o którym mowa w art. 15, lub na jego rzecz nie uznaje się za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, w przypadku gdy:

- 1) towary są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, dla których miejscem dostawy zgodnie z art. 22 ust. 1 pkt 2 jest terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, jeżeli towary te są przemieszczane przez tego podatnika dokonującego ich dostawy lub na jego rzecz;
- 2) przemieszczenie towarów następuje w ramach sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju;
- 3) towary są przemieszczane na pokładach statków, samolotów lub pociągów w trakcie transportu pasażerskiego wykonywanego na terytorium Wspólnoty z przeznaczeniem dokonania ich dostawy przez tego podatnika na pokładach tych pojazdów;
- 4) towary mają być przedmiotem eksportu towarów przez tego podatnika, pod warunkiem że podatnik posiada dokument celny potwierdzający rozpoczęcie procedury wywozu na terytorium kraju, jeżeli wywóz z terytorium Wspólnoty jest potwierdzany przez urząd celny określony w przepisach celnych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju;
- 5) towary mają być przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, o której mowa w ust. 1 i 2, dokonanej przez tego podatnika, jeżeli przemieszczenie towarów następuje na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego, do którego dokonywana jest ta wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów;
- 6) na towarach mają zostać wykonane usługi na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, na rzecz tego podatnika, pod warunkiem że towary po wykonaniu tych usług zostaną z powrotem przemieszczone na terytorium kraju;
- 7) towary mają być czasowo używane na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, nie dłużej jednak niż przez 24 miesiące, w celu świadczenia usług przez tego podatnika;
- 8) towary mają być czasowo używane przez tego podatnika na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, nie dłużej jednak niż przez 24 miesiące, pod warunkiem że import takich towarów z terytorium państwa trzeciego z uwagi na ich przywóz czasowy byłby zwolniony od cła,
- 9) przemieszczeniu podlega gaz w systemie gazowym lub energia elektryczna w systemie elektroenergetycznym.

5. W przypadku gdy ustaną okoliczności, o których mowa w ust. 4, przemieszczenie towarów uznaje się za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów.

6. Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów występuje, jeżeli dokonującym dostawy jest podatnik, o którym mowa w art. 15, zarejestrowany jako podatnik VAT UE zgodnie z art. 97, z zastrzeżeniem ust. 7.

7. Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów występuje również wówczas, gdy dokonującymi dostawy towarów są inne niż wymienione w ust. 6 podmioty, jeżeli przedmiotem dostawy są nowe środki transportu.

8. Za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów nie uznaje się dostawy towarów, o których mowa w art. 83 ust. 1 pkt 1, 3, 6, 10 i 18, oraz towarów opodatkowanych według zasad określonych w art. 120 ust. 4 i 5.

1. UWAGI OGÓLNE

Zgodnie z art. 13 ust. 1 ustawy o VAT, przez wewnątrzwspólnotową dostawę towarów należy rozumieć wywóz towarów z terytorium kraju w wykonaniu czynności określonych w art. 7 na terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju.

Definicja wewnątrzwspólnotowej dostawy wskazuje na dwie zasadnicze cechy tej czynności:

- 1) wywóz towarów musi się odbywać z kraju (czyli z terytorium RP) na terytorium innego państwa członkowskiego,
- 2) wywóz musi nastąpić w wykonaniu czynności określonych w art. 7 ustawy o VAT.

2. WYWÓZ TOWARÓW Z TERYTORIUM KRAJU NA TERYTORIUM PAŃSTWA CZŁONKOWSKIEGO

Pierwsza z tych przesłanek odwołuje się do faktycznego **przemieszczenia towarów między Polską a innym państwem członkowskim**. Wywóz towarów, którego rozpoczęcie będzie miało miejsce w innym państwie członkowskim, nie będzie rozpoznawany jako wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów na terytorium RP (będzie natomiast czynnością opodatkowaną w tym państwie, w którym dostawa się rozpoczyna). Dla uznania więc transakcji jako dostawy wewnątrzwspólnotowej na terytorium kraju musi być spełniony warunek wywieżenia towarów z terytorium kraju na terytorium innego państwa członkowskiego. Zwrócił na to uwagę Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie) w interpretacji indywidualnej z dnia 1 kwietnia 2009 r., nr IPPP2/443-34/09-2/MS. Przedmiotem zapytania była kwestia prawidłowości opodatkowania transakcji w następujących stanach faktycznych:

1. „(...) Spółka M. (M) dokonała dostawy towarów z Francji do Rumunii na rzecz podmiotu włoskiego na warunkach EXW France (*Ex Works* z zakładu), czyli transport zleca kupujący. Spółka M nabyła towar znajdujący się na terytorium Francji od podmiotu cypryjskiego. Z tego tytułu otrzymała fakturę zakupu towarów, na której sprzedający umieścił swój numer identyfikacji podatkowej cypryjski. Dalej podatnik polski M dokonał sprzedaży na rzecz podmiotu włoskiego, który podał swój NIP włoski. Towar został odebrany na terytorium Rumunii. Transport z Francji do Rumunii odbył się na zlecenie nabywcy (...)”.

2. „(...) Podatnik polski M dokonał sprzedaży towaru na rzecz innego polskiego podatnika na warunkach CTP Słowacja (zlecenie transportowe – sprzedający M) – towar jest transportowany z Węgier na Słowację na zlecenie sprzedającego M, co oznacza iż przeniesienie własności następuje na terytorium Słowacji. Towar znajdujący się na terytorium Węgier został nabyty od podmiotu cypryjskiego, który podał cypryjski numer identyfikacji. Następnie zrealizowano sprzedaż dla podatnika polskiego. Zarówno sprzedający jak i kupujący użyli na potrzeby tej transakcji polskich numerów identyfikacji podatkowej (...)”. Organ podatkowy wyjaśnił, że: „(...) Stosownie do art. 13 ust. 1 ustawy – przez wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 5, rozumie się wywóz towarów z terytorium kraju w wykonaniu czynności określonych w art. 7 na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju (...).

W myśl art. 13 ust. 2 ustawy, przepis ust. 1 stosuje się pod warunkiem, że nabywca towarów jest:

1. podatnikiem podatku od wartości dodanej zidentyfikowanym na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju;
2. osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, która jest zidentyfikowana na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju;
3. podatnikiem podatku od wartości dodanej lub osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, działającymi w takim charakterze na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, niewymienionymi w pkt 1 i 2, jeżeli przedmiotem dostawy są wyroby akcyzowe zharmonizowane, które, zgodnie z przepisami o podatku akcyzowym, są objęte procedurą zawieszenia poboru akcyzy lub procedurą przemieszczania wyrobów akcyzowych z zapłaconą akcyzą;
4. podmiotem innym niż wymienione w pkt 1 i 2, działającym (zamieszkującym) w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim, jeżeli przedmiotem dostawy są nowe środki transportu.

Na mocy art. 13 ust. 6 ustawy, wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów występuje, jeżeli dokonującym dostawy jest podatnik, o którym mowa w art. 15, który zgłosił zamiar dokonywania wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów i został zarejestrowany jako podatnik VAT UE zgodnie z art. 97 (...).

Art. 22 ust. 2 ustawy wskazuje, iż 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, przy czym towar ten jest wysyłany lub transportowany, to wysyłka lub transport tego towaru jest przyporządkowana tylko jednej dostawie; jeżeli towar jest wysyłany lub transportowany przez nabywcę, który dokonuje również jego dostawy, przyjmuje się, że wysyłka lub transport jest przyporządkowana dostawie dokonanej dla tego nabywcy, chyba że nabywca ten udowodni, że wysyłkę lub transport towaru należy zgodnie z zawartymi przez niego warunkami dostawy przyporządkować jego dostawie.

W przypadku, o którym mowa w ust. 2, dostawę towarów, która:

1. poprzedza wysyłkę lub transport towarów, uznaje się za dokonaną w miejscu rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów;
2. następuje po wysyłce lub transporcie towarów, uznaje się za dokonaną w miejscu zakończenia wysyłki lub transportu towarów (art. 22 ust. 3 ustawy).

(...) W pierwszym z opisanych przypadków do sprzedaży towarów dochodzi na terytorium Francji. Rozpoznanie obowiązków podatkowych, w tym rejestracyjnym następuje więc według reguł obowiązujących na tym terytorium. Uregulowania ustawy o podatku od towarów i usług nie odnoszą się do przedmiotowej sprzedaży.

W drugim z opisanych przypadków do sprzedaży towarów dochodzi na terytorium Słowacji. Rozpoznanie obowiązków podatkowych, w tym rejestracyjnym następuje więc według reguł obowiązujących na tym terytorium. W opisanych sytuacjach zaprezentowane uregulowania ustawy o podatku od towarów i usług nie znajdują więc zastosowania (...).

Przez wywóz, o którym mowa w przepisie art. 13 ust. 1 ustawy o VAT, należy rozumieć **faktyczne przemieszczenie towaru**. Wywozu może dokonać sam podatnik, jego nabywca lub przewoźnik działający na zlecenie dostawcy lub nabywcy.

W odpowiedzi na zadane przez podatnika pytanie, czy może zostać uznana za dostawę wewnątrzwspólnotową transakcja sprzedaży towaru (środka trwałego) przez polskiego podatnika na rzecz podatnika podatku VAT zarejestrowanego dla transakcji wewnątrzwspólnotowych



w innym kraju członkowskim, w sytuacji gdy towar pozostaje po transakcji na terenie kraju, Naczelnik Łódzkiego Urzędu Skarbowego w informacji o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego z dnia 15 grudnia 2004 r., nr III-2-443-154/04/JM, wyjaśnił, że: „(...) Jednym z niezbędnych warunków, aby dana czynność mogła być uznana za dostawę wewnątrzwspólnotową jest przemieszczenie towaru z terytorium kraju na terytorium innego państwa członkowskiego. W przedstawionym stanie faktycznym towar będący przedmiotem sprzedaży pozostaje na terytorium Polski, gdzie będzie nadal wykorzystywany, wobec czego transakcja taka nie jest wewnątrzwspólnotową dostawą towaru i podlega opodatkowaniu stawką podatku właściwą dla sprzedaży danego towaru w kraju (...)”.



Wyczerpująco zagadnienie faktycznego wywozu towarów z terytorium kraju wyjaśnił Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu) w interpretacji indywidualnej z dnia 26 lutego 2008 r., nr ILPP2/443-181/07-2/JM. Jak wynikało z treści zadanego pytania, Wnioskodawca zamierzał dokonać dostawy wewnątrzwspólnotowej wagonów towarowych dla kontrahenta czeskiego. Odbiór wagonów miał nastąpić w zakładzie naprawczym na Ś., któremu Wnioskodawca zlecił naprawę wagonów będących przedmiotem tej transakcji. Tam też miał być podpisany protokół zdawczo-odbiorczy przez obie strony umowy. Po dokonanych odbiorze wagony miały zostać wysłane na adres wskazany przez czeską firmę. Adresatem miała być polska firma, której to kontrahent czeski na mocy umowy dzierżawy miał wydzierżawić wyżej wymienione wagony. Jednocześnie Wnioskodawca nadmienił, że czeski kontrahent nie jest zarejestrowany w Polsce na potrzeby VAT, na terenie naszego kraju nie prowadzi żadnej działalności gospodarczej i nie posiada także przedstawicielstwa. Pytanie brzmiało: „(...) Czy dostawę wagonów towarowych dla firmy czeskiej Wnioskodawca może potraktować jako dostawę WDT, jeżeli w liście przewozowym jako adres dostawy wskazany jest adres kontrahenta polskiego, z którym firma czeska podpisała umowę dzierżawy (...)”. Organ podatkowy nie podzielił stanowiska podatnika, wyjaśniając: „(...) Zgodnie z przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, jak i ww. rozporządzenia Ministra Finansów wynika jednoznacznie, iż jednym z podstawowych warunków, aby uznać daną czynność jako wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, jest wywóz towaru z terytorium kraju na terytorium innego państwa członkowskiego w wyniku dokonania dostawy.

Z opisanego zdarzenia przyszłego wynika, iż sprzedawany przez Wnioskodawcę towar na rzecz kontrahenta z Czech nie opuści terytorium kraju. Biorąc pod uwagę fakt, że przez wywóz towarów należy rozumieć faktyczne ich przemieszczenie na terytorium innego państwa członkowskiego, przedmiotową transakcję nie można uznać za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów. Samo przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel na podmiot z innego państwa członkowskiego, jeżeli towar faktycznie zostanie na terytorium kraju, nie spełnia definicji wewnątrzwspólnotowej dostawy. W związku z powyższym, przedmiotową transakcję należy opodatkować jako dostawę na terytorium kraju (...)”.



Również będzie stanowić wewnątrzwspólnotową dostawę towarów transakcja **dostawy towarów** na rzecz podatnika zarejestrowanego jako podatnik podatku od wartości dodanej **w składzie celnym**, położonym na terytorium RP, a towary w wyniku tej dostawy zostaną przemieszczone na terytorium innego państwa członkowskiego. Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach), odpowiadając w interpretacji indywidualnej z dnia 18 września 2008 r., nr IBPP3/443-655/08/Bwo, na zadane pytanie, czy sprzedaż towarów w składzie celnym na rzecz podmiotu z Unii Europejskiej, zarejestrowanego dla potrzeb podatku będzie dla Wnioskodawcy stanowiło wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, wyjaśnił, że: „(...) Rozstrzygnięcie kwestii zasad opodatkowania dostawy towarów realizowanej w składzie celnym, wymaga przede wszystkim określenia jak winno być traktowane terytorium składu celnego.

W myśl art. 2 pkt 1 ustawy (...) o podatku od towarów i usług (...) pod pojęciem «terytorium kraju» należy rozumieć terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Ustawodawca nie doprecyzowuje

jednak terminu «terytorium Rzeczypospolitej Polskiej». W tej sytuacji koniecznym będzie odwołanie się do innych przepisów, regulujących przedmiotową kwestię, a w szczególności do ustawy z dnia 12 października 1990 r. o ochronie granicy państwowej (tekst jedn.: Dz. U. z 2005 r. Nr 226, poz. 1944 ze zm.). Brak ustawowej definicji terminu «terytorium Rzeczypospolitej Polskiej» pozwala bowiem na uznanie, iż ustawodawca posługuje się tym pojęciem w znaczeniu określonym w innych normach prawnych. Zgodnie z art. 1 ustawy o ochronie granicy państwowej, granicą państwową jest powierzchnia pionowa przechodząca przez linię graniczną, oddzielającą terytorium państwa polskiego od terytorium innych państw i od morza pełnego.

Obszary, nad którymi Rzeczypospolita sprawuje swoje zwierzchnictwo stanowią – w rozumieniu ww. ustawy o ochronie granicy państwowej – jej terytorium.

Zatem skład celny, zgodnie z definicją terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zawartą w powołanej ustawie, jest traktowany jako terytorium kraju. Przywóz towarów z krajów trzecich do składu celnego znajdującego się na terytorium Polski, pomimo tego, iż towary te objęte są procedurą składu celnego, powoduje, iż towary te znajdują się na terytorium kraju – w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. W ustawie o podatku od towarów i usług nie przewiduje się szczególnych uregulowań w rozliczaniu transakcji dotyczących towarów znajdujących się w składzie celnym, które nie zostały dopuszczone do obrotu na terytorium kraju, a także nie traktuje się składu celnego eksterytorialnie. W konsekwencji dostawę towarów w obrębie składu celnego należy uznać za dokonaną na terytorium kraju. Podlega ona tym samym opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na zasadach ogólnych, z zastosowaniem stawek obowiązujących dla konkretnej sprzedaży.

W myśl art. 13 ust. 1, ust. 2 pkt 1 i ust. 6 ww. ustawy przez wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 5, rozumie się wywóz towarów z terytorium kraju w wykonaniu czynności określonych w art. 7 na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, z zastrzeżeniem ust. 2–8.

Powyższy przepis stosuje się pod warunkiem, że nabywca towarów jest podatnikiem podatku od wartości dodanej zidentyfikowanym na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju. Natomiast dokonującym dostawy jest podatnik, o którym mowa w art. 15, który zgłosił zamiar dokonywania wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów i został zarejestrowany jako podatnik VAT UE zgodnie z art. 97, z zastrzeżeniem ust. 7.

W świetle powyższego sprzedaż towaru w składzie celnym na rzecz podatnika podatku od wartości dodanej zarejestrowanego na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju może zostać uznana za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów w rozumieniu cyt. wyżej przepisów art. 13 ustawy.

Dla zakwalifikowania danej transakcji jako wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów nie ma przy tym znaczenia, że towar objęty jest procedurą składu celnego i nie został dopuszczony do obrotu w Polsce (...).

Nie będzie natomiast wewnątrzwspólnotową dostawą towarów transakcja, w wyniku której następuje dostawa towarów na rzecz podatnika podatku od wartości dodanej, a który to **towar pozostaje na terytorium kraju** i jest przerabiany przez innego polskiego podatnika, a następnie w formie gotowego wyrobu wysyłany jest na terytorium państwa członkowskiego. Stanowisko to potwierdził Naczelnik Urzędu Skarbowego w Brzozowie w informacji o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego z dnia 23 lipca 2004 r., nr PP/443-13/04, wyjaśniając: „(...) W odpowiedzi na pana pismo (...) w sprawie zajęcia stanowiska w kwestii: czy dostawa surowca (fryzy bukowe, dębowe itp.) dla firmy niemieckiej, który pozostaje na terytorium naszego kraju i jest przerabiany przez inną polską firmę i w formie gotowego wyrobu wysyłany do Niemiec daje możliwość dla takiej transakcji stosowania stawki 0-procentowej VAT od 1.05.2004 r.,



tj. wg nowej ustawy o podatku od towarów i usług, jako dostawa wewnątrzwspólnotowa, Naczelnik Urzędu Skarbowego w Brzozowie, działając na podstawie art. 14a § 1 ustawy – (...) Ordynacja podatkowa (...), uprzejmie informuje:

Pan M. J. do 30.04.2004 r. był dostawcą surowca dla firmy z Niemiec. Surowiec ten pozostawał w Polsce, był przerabiany przez firmę polską i w formie gotowego wyrobu był eksportowany do Niemiec. Korzystał z 0-procentowej stawki VAT na podstawie § 65 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22.03.2002 r. (Dz. U. Nr 27, poz. 268 ze zm.). Od dnia 1.05.2004 r. zarejestrował się w tut. US jako podatnik VAT UE.

Zgodnie z art. 13 ust. 1 ustawy (...) o podatku od towarów i usług (...) przez wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 5 rozumie się wywóz towarów z terytorium kraju w wykonaniu czynności określonych w art. 7 na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, z zastrzeżeniem ust. 2–8. W wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów stawka podatku wynosi 0%, z zastrzeżeniem art. 42. W myśl art. 42 ust. 1 wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów podlega opodatkowaniu według stawki 0-procentowej, pod warunkiem, że:

1. podatnik dokonał dostawy na rzecz nabywcy posiadającego właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych, nadany przez państwo członkowskie właściwe dla nabywcy, zawierający dwuliterowy kod stosowany dla podatku od wartości dodanej i podał ten numer oraz swój numer, o którym mowa w art. 97 ust. 10 ustawy na fakturze stwierdzającej dostawę,
2. podatnik przed złożeniem deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, o którym mowa w art. 99 posiada w swojej dokumentacji dowody, że towary będące przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju.

Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że towar (fryzy bukowe, dębowe itp.) w stanie, jakim został sprzedany niemieckiemu nabywcy nie zostaje wywieziony z terytorium kraju i dostarczony na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, lecz pozostaje w Polsce i podlega dalszemu przerobowi.

Biorąc powyższe pod uwagę, zdaniem Naczelnika Urzędu Skarbowego w Brzozowie, opisaną transakcję nie można traktować jako wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów tylko jako dostawę towarów na terytorium kraju i opodatkować wg stawki właściwej dla dostawy tego towaru w kraju. Stąd też pana stanowisko w tej sprawie jest nieprawidłowe (...).

3. WYWÓZ TOWARU W WYKONANIU CZYNNOŚCI DOSTAWY

Żeby wystąpiła wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów na terytorium RP, wywóz towarów musi nastąpić w wykonaniu czynności dostawy, co oznacza, że **nabywca musi nabyć prawo do rozporządzania towarem jak właściciel**.

Drugi z wymienionych warunków, umożliwiających uznanie danej transakcji za wewnątrzwspólnotową dostawę, odnosi się więc do charakteru czynności, w wyniku której towar jest przemieszczany z kraju do innego państwa członkowskiego. Zgodnie z treścią art. 13 ustawy o VAT, każdy rodzaj dostawy towarów, jako czynności zdefiniowanej w art. 7 ustawy o VAT, w wyniku której następuje wywóz towarów konstituować będzie wewnątrzwspólnotową dostawę towarów. A więc zarówno będzie to wywóz towaru w wykonaniu czynności odpłatnych, określonych w art. 7 ust. 1 ustawy o VAT, jak i czynności zrównanych z dostawą towarów (nieodpłatnych), jak np. darowizna towarów, w stosunku do których przysługiwało podatnikowi prawo do odliczenia podatku naliczonego, nieodpłatne przekazanie na potrzeby osobiste kontrahentów. W interpretacji indywidualnej z dnia 15 kwietnia 2009 r., nr IL.PP2/443-199/09-4/ISN,

Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu) wyjaśnił, że: „(...) Z przedstawionego opisu sprawy wynika, iż Wnioskodawca zawarł z podatnikiem od wartości dodanej z siedzibą w Wielkiej Brytanii umowę, na mocy której ma on wyprodukować i dostarczyć Zainteresowanemu maszyny – rozdrabniacze balotów słomy. Aby zapewnić wymaganą jakość i wykluczyć ryzyko produkcji i sprzedaży maszyn przez kontrahenta na rzecz innych podmiotów, kilka najistotniejszych części składowych do maszyn (silniki, motoreduktory, elementy łączące), dostarczył kontrahentowi Wnioskodawca. Części te stanowiły jego własność i zostały nabyte w Polsce, miały charakter indywidualny i przekazane zostały wyłącznie w celu wmontowania w produkowane dla Zainteresowanego rozdrabniacze. Liczba przekazanych «kompletów» części odpowiadała liczbie dostarczonych dla Wnioskodawcy rozdrabniaczy. Kontrahent obciążył Zainteresowanego fakturą uwzględniającą wartość jego pracy oraz wszystkich części użytych do wyprodukowania rozdrabniaczy z wyjątkiem części dostarczonych mu przez Wnioskodawcę. Zainteresowany odwołując się do art. 13 ust. 1 ustawy wskazał, iż dostarczając części składowe do kontrahenta nie przenosi na niego prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, wręcz przeciwnie, dysponowanie przekazanymi częściami ogranicza się do obowiązku wmontowania ich w produkowane dla Wnioskodawcy rozdrabniacze i zwrotu na jego rzecz, jako elementów gotowych maszyn. Wobec powyższego stwierdzić należy, że dostarczenie kontrahentowi z Wielkiej Brytanii kilku części składowych, stanowiących własność Zainteresowanego, w celu wmontowania ich w produkowane przez tego kontrahenta, specjalnie i wyłącznie dla Wnioskodawcy maszyny, które po zakończeniu produkcji podlegają dostawie do Polski, nie stanowi wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, gdyż nie dochodzi do przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.

Reasumując, dostarczanie kontrahentowi z Wielkiej Brytanii części składowych w celu wmontowania ich w produkowane przez niego, specjalnie i wyłącznie dla Wnioskodawcy maszyny, jest czynnością niepodlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na terytorium kraju, zgodnie z art. 13 ust. 1 ustawy (...).

Za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów należy uznać także transakcję, gdy **towar zostanie wywieziony z terytorium kraju na terytorium innego państwa członkowskiego w wykonaniu umowy komisu**. W interpretacji indywidualnej z dnia 13 maja 2008 r., nr ILPP2/443-153/08-4/SJ, Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu) wyjaśnił, że: „(...) Wnioskodawca (komitent), zawarł ze Spółką (komisant) z siedzibą w (...) (Holandia) umowę komisu. Na podstawie umowy komisu komisant zobowiązał się za wynagrodzeniem (prowizją) w zakresie działalności swego przedsiębiorstwa do sprzedaży produktów Zainteresowanego w imieniu własnym, lecz na rachunek i ekonomiczne ryzyko Wnioskodawcy. Komisant, na mocy umowy komisu, jest pośrednikiem w umowach sprzedaży towarów pomiędzy Komitentem a osobami trzecimi (ostatecznymi odbiorcami zlokalizowanymi w innych niż Polska krajach Unii Europejskiej bądź w krajach spoza Unii Europejskiej). Na mocy umowy komisu produkty Wnioskodawcy są transportowane, albo bezpośrednio do osób trzecich, albo do komisanta, który wydaje towary osobom trzecim. Wynagrodzenie (prowizja) komisanta kalkulowane jest jako procentowy udział w obrocie uzyskanym przez Wnioskodawcę za pośrednictwem komisanta. Zarówno komitent jak i komisant są podmiotami zarejestrowanymi dla celów transakcji wewnątrzwspólnotowych jako podatnicy VAT-UE.

W związku z powyższym zadano następujące pytania:

1. Czy na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług transgraniczna dostawa towarów w wykonywaniu umowy komisu z Polski do innego kraju Unii Europejskiej powinna być kwalifikowana jako dostawa towarów na terytorium Polski i opodatkowana krajową stawką podatku od towarów i usług, czy też powinna być kwalifikowana jako wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów i opodatkowana stawką 0%?

2. Czy na gruncie ustawy o podatku VAT, dla opodatkowania transgranicznej dostawy towarów dokonywanej w wykonaniu umowy komisu z Polski do innego kraju Unii Europejskiej, należy stosować regulację dotyczącą podstawy opodatkowania i momentu powstania obowiązku podatkowego właściwą dla opodatkowania usługi komisu (zgodnie z art. 19 ust. 16a i art. 30 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług), czy regulację dotyczącą podstawy opodatkowania i momentu powstania obowiązku podatkowego właściwą dla opodatkowania wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów?

Ad. 1. Zdaniem Wnioskodawcy, na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług, czynności wykonywane przez komisanta (spółka (...)) na rzecz komitenta (Wnioskodawca) na podstawie umowy komisu nie są traktowane jako świadczenie usług, lecz jako dostawa towarów. Wydanie towarów na podstawie umowy komisu między komitentem a komisantem, jak również wydanie towarów przez komisanta osobom trzecim kwalifikuje się jako dostawę towarów podlegającą podatkowi od towarów i usług (zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT).

Zgodnie jednak z art. 13 ust. 1 ustawy o podatku VAT, przez wewnątrzwspólnotową dostawę towarów rozumie się również wywóz towarów z terytorium kraju w wykonaniu czynności określonych w art. 7, na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju. Art. 7 ustawy obejmuje między innymi wydanie towarów na podstawie umowy komisu: między komitentem a komisantem, jak również wydanie towarów przez komisanta osobie trzeciej.

Z uwagi na powyższe Wnioskodawca stoi na stanowisku, że transgraniczna dostawa towarów w wykonaniu umowy komisu z Polski do innego kraju Unii Europejskiej powinna być kwalifikowana jako wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów i opodatkowana stawką 0% podatku VAT, przy spełnieniu warunków określonych w art. 42 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług.

Ad. 2. Wnioskodawca stoi na stanowisku, że transgraniczną dostawę towarów w wykonaniu umowy komisu z Polski do innego kraju Unii Europejskiej, należy kwalifikować na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług, jako wewnątrzwspólnotową dostawę towarów. Z uwagi na kompleksową regulację dotyczącą opodatkowania wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (w tym także w zakresie podstawy opodatkowania i momentu powstania obowiązku podatkowego), wykluczone jest w rozważanym przypadku stosowanie regulacji szczególnej, dotyczącej opodatkowania umowy komisu. Dla opodatkowania transgranicznej dostawy towarów dokonywanej w wykonaniu umowy komisu należy stosować regulację dotyczącą podstawy opodatkowania i momentu powstania obowiązku podatkowego właściwą dla opodatkowania wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów.

Z uwagi na powyższe Zainteresowany uważa, że obowiązek podatkowy powstanie 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towarów, a w przypadku gdy przed upływem powyższego terminu podatnik wystawił fakturę, obowiązek podatkowy powstanie z chwilą wystawienia faktury, natomiast podstawę opodatkowania stanowić będzie obrót, czyli kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku (zgodnie z art. 20 ust. 1 i ust. 2 oraz art. 29 ust. 1 ustawy o VAT).

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego uznaje się za prawidłowe (...).

Analogicznie wypowiedział się Naczelnik Podkarpackiego Urzędu Skarbowego w informacji o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego z dnia 24 sierpnia 2004 r., nr PUS.II/443/211/2004. Wątpliwości podatnika dotyczyły opodatkowania towarów sprzedawanych w ramach komisu podatnikowi polskiemu (komisantowi), który to towar miał być eksportowany poza UE lub dostarczany do krajów Wspólnoty. Jak wyjaśnił organ podatkowy: „(...) Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 3 i 4 ustawy (...) o podatku od towarów i usług (...), zwanej dalej ustawą, przez dostawę towarów, jako czynność opodatkowaną rozumie się przeniesienie prawa do



rozporządzenia towarami jako właściciel, w tym również wydanie towarów na podstawie umowy komisu, między komitentem a komisantem, jak również wydanie towarów przez komisanta osobie trzeciej, a także wydanie towarów komitentowi przez komisanta na podstawie umowy komisu, jeżeli komisant zobowiązany był do nabycia rzeczy na rachunek komitenta. Zatem wydanie towarów między komitentem a komisantem, a następnie wydanie towarów przez komisanta osobie trzeciej jest traktowane jako dwie odrębne dostawy towarów i każda z czynności wydania przedmiotu umowy komisu podlega opodatkowaniu.

Zgodnie ze stanem faktycznym przedstawionym przez podatnika, dostawa towarów między komitentem i komisantem ma miejsce w Polsce, zatem transakcja ta opodatkowana jest jak dostawa w kraju. W przypadku, gdy towar zostanie wyprowadzony z terytorium Polski poza terytorium Wspólnoty przez komisanta, eksporterem jest wyłącznie komisant i tylko on ma prawo, przy spełnieniu warunków określonych w art. 41 ust. 6 ustawy, do zastosowania zerowej stawki podatku od towarów i usług. Jeżeli natomiast komisant dostarcza powierzone mu przez komitenta na terytorium kraju towary podmiotom na terytorium Wspólnoty, wówczas sposób opodatkowania zależy od statusu komisanta oraz nabywcy towarów. Sprzedaż taka będzie wewnątrzwspólnotową dostawą towarów, jeżeli komisant jest podatnikiem zarejestrowanym dla celów transakcji wewnątrzwspólnotowych posiadającym polski numer VAT UE, nabywcą natomiast jest podatnik albo osoba prawna niebędąca podatnikiem, zidentyfikowani na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych w innym kraju niż Polska. Jeżeli sprzedaż ta nie spełni ww. warunków, może ona być traktowana jako sprzedaż wysyłkowa z terytorium kraju, jeżeli komisant, będący czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług, wyśle towary na terytorium Wspólnoty, a ich odbiorcą będzie podatnik podatku od towarów i usług lub osoba prawna niebędąca podatnikiem zidentyfikowanym na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych w innym kraju niż Polska bądź podmiot niebędący podatnikiem podatku od towarów i usług. Rozliczenia podatku od tej transakcji w kraju przeznaczenia, do którego towar został wysłany, musi dokonać komisant. W pozostałym przypadku sprzedaż ta będzie traktowana jak sprzedaż krajowa (...).

Również jako wewnątrzwspólnotową dostawę towarów należy potraktować transakcję, w której **towary są wywożone z terytorium kraju, ale w wykonaniu czynności nieodpłatnych** (np. nieodpłatnego przekazania towarów, darowizny towarów). Organy podatkowe w tej kwestii wypowiadały się wielokrotnie, zaś przykładem takiej interpretacji może być m.in. postanowienie z dnia 6 czerwca 2006 r., nr 1473/WV/443/526/39/2006/GW, Naczelnika Trzeciego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Radomiu. Jak wynikało z przedstawionego przez podatnika stanu faktycznego, dokonywał on przekazania towarów (wyroby akcyzowe zharmonizowane) bez wynagrodzenia do krajów Unii Europejskiej. Nabywcą towarów była zaś osoba prawna niebędąca podatnikiem podatku od wartości dodanej, nieposiadająca ważnego numeru identyfikacji. Organ podatkowy stwierdził: „(...) Stosownie do art. 13 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług przez wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 rozumie się wywóz towarów z terytorium kraju w wykonaniu czynności określonych w art. 7 na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, z zastrzeżeniem ust. 2–8. Zgodnie z art. 13 ust. 2 pkt 3 ustawy o VAT przepis ust. 1 stosuje się pod warunkiem, że nabywca towarów jest podatnikiem podatku od wartości dodanej lub osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, działającymi w takim charakterze na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, niewymienionymi w pkt 1 i 2, jeżeli przedmiotem dostawy są wyroby akcyzowe zharmonizowane, które, zgodnie z przepisami o podatku akcyzowym, są objęte procedurą zawieszenia poboru akcyzy lub procedurą przemieszczania wyrobów akcyzowych z zapłaconą akcyzą; Na podstawie cytowanych przepisów stwierdzić należy, iż opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług jako wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów podlega każda dostawa towarów, w tym również polegająca na nieodpłatnym przekazaniu przez podat-



nika towarów na cele związane, jak i inne nie związane z prowadzonym przez niego przedsiębiorstwem, z wyłączeniem drukowanych materiałów reklamowych i promocyjnych oraz prezentów o małej wartości i próbek, o których mowa w art. 7 ust. 3 w/w ustawy dokonywana przez podatnika, o którym mowa w art. 13 ust. 6 ustawy na rzecz nabywcy o którym mowa w ust. 2 w/w artykułu, w wykonaniu której następuje wywóz towarów z terytorium kraju (Polski) na terytorium innego państwa członkowskiego Wspólnoty Europejskiej (...) W związku z tym, że nieodpłatne przekazanie towarów akcyzowych zharmonizowanych zostało zaliczone do wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, więc zgodnie z przepisami w/w rozporządzenia Spółka jest zobowiązana do wykazywania tej czynności w informacji podsumowującej o dokonanych wewnątrzwspólnotowych dostawach towarów (...)"

Zaś Naczelnik Urzędu Skarbowego w Olsztynie, w postanowieniu z dnia 4 stycznia 2007 r., nr USIV/III/443-56/06, na pytanie podatnika, czy czynność **nieodpłatnego przekazania producentowi w Niemczech** drukowanych w Polsce etykiet podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, odpowiedział następująco: „(...) Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że Spółka od 1996 r. jest nabywcą środków chemicznych do dezynfekcji i mycia w profesjonalnym zastosowaniu medycznym z firmy X chem.– pharm. Produkte GmbH z Niemiec. Nabyte produkty zawierają oznaczenie opakowań w języku niemieckim lub angielskim. Z przepisów krajowych wynika obowiązek oznaczania zakupionych produktów etykietami w języku polskim. Wnioskodawca wystąpił do producenta w Niemczech z prośbą o umieszczenie dostarczonych przez Wnioskodawcę polskich etykiet na produkowanych produktach już na taśmie produkcyjnej. Wnioskodawca uzyskał wstępną zgodę od producenta na to rozwiązanie. Zmiana sposobu etykietowania poprawiłaby organizację pracy poprzez zwolnienie z obowiązku dodatkowego oznaczania opakowań i przyspieszenie obrotu towarem, a także poprawiłoby estetykę produktu.

Zdaniem Wnioskodawcy czynność nieodpłatnego przekazania producentowi w Niemczech nabytych w Polsce etykiet nie będzie podlegała opodatkowaniu na podstawie art. 7 ust. 4 pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, ponieważ wartość jednostkowa etykiet wynosi ok. 6–8 gr, a więc jest mniejsza niż kwota 5 zł określona w cytowanej ustawie.

Zdaniem tut. Organu stanowisko Wnioskodawcy w sprawie jest prawidłowe, jednakże na podstawie innej podstawy prawnej, niż powołana przez Wnioskodawcę (...). W myśl art. 13 ust. 1 ustawy o VAT, przez wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 5, rozumie się wywóz towarów z terytorium kraju w wykonaniu czynności określonych w art. 7 na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, z zastrzeżeniem ust. 2–8. (...)

Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że Wnioskodawca będzie wysyłał etykiety producentowi w Niemczech w celu umieszczenia ich na nabywanych przez Wnioskodawcę środkach do dezynfekcji. Etykiety umieszczone w procesie produkcyjnym na terytorium innego państwa członkowskiego zostaną następnie z powrotem przemieszczone na terytorium kraju w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia tych towarów przez Wnioskodawcę.

Przekazanie etykiet w ww. celu producentowi z Niemiec nie jest dokonywane w wykonaniu czynności, o których mowa w art. 7 cyt. ustawy o VAT a tym samym w myśl art. 13 ust. 1 nie stanowi wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów. W związku z powyższym czynność ta nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (...)"

Naczelnik Trzeciego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Radomiu, w postanowieniu z dnia 8 maja 2006 r., nr 1473/WV/443/493/25/2006/HZ, na zadane pytanie, w jaki sposób należy opodatkować **nieodpłatne wydanie (przekazanie) materiałów reklamowych** w sytuacji, gdy materiały te są wywożone do odbiorcy mającego siedzibę w innym państwie Wspólnoty Europejskiej, odpowiedział, że: „(...) Na podstawie przedstawionego stanu faktycznego oraz przywołanych wyżej przepisów prawnych – nieodpłatne przekazanie materiałów reklamowych z wy-

łączeniem wymienionych w art. 7 ust. 3 w/w ustawy w sytuacji, gdy materiały te są wywożone do odbiorcy mającego siedzibę w innym państwie Wspólnoty Europejskiej – Spółka ma prawo opodatkować wg stawki 0% jako wewnątrzwspólnotową dostawę towarów przy spełnieniu warunków wymienionych w art. 42 ustawy o podatku od towarów i usług. Czynność tę należy wykazać w deklaracji VAT-7 (...) – wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów. W związku z tym, że nieodpłatne przekazanie materiałów reklamowych zostało zaliczone do wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, więc zgodnie z przepisami rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 13 października 2005 r. w sprawie informacji podsumowującej o dokonanych wewnątrzwspólnotowych nabyciach towarów i wewnątrzwspólnotowych dostawach towarów (Dz. U. Nr 2001 poz. 1665) Spółka jest obowiązana do wykazania tej czynności w informacji podsumowującej o dokonanych wewnątrzwspólnotowych dostawach towarów (...).

4. STATUS DOSTAWCY I NABYWCY

Kolejnymi warunkami niezbędnymi dla uznania danej transakcji za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów są **wymogi dotyczące dostawcy jak i nabywcy**. Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów musi być bowiem dokonana przez podatnika, o którym mowa w art. 15 ustawy o VAT, zarejestrowanego jako podatnik VAT UE, zgodnie z przepisami ustawy o VAT. Wyjątkiem od tej zasady jest transakcja, której przedmiotem jest nowy środek transportu. Wówczas podmiot dokonujący dostawy nie musi posiadać statusu podatnika VAT (więcej na ten temat – art. 16 ustawy o VAT). Przepis art. 13 ust. 6 ustawy o VAT wymaga, by **podatnik dokonał rejestracji jako podatnik VAT UE zgodnie z art. 97 ustawy o VAT**.

Należy podkreślić, że we wskazanym powyżej brzmieniu przepis obowiązuje dopiero od dnia 1 grudnia 2008 r. W poprzednim stanie prawnym wykładnia przepisu art. 13 ust. 6 ustawy o VAT, z uwagi na konieczność nie tylko rejestracji podatnika jako podatnika VAT UE, ale także i zgłoszenia przez tego podatnika zamiaru dokonywania wewnątrzwspólnotowych dostaw, był przyczyną wielu sporów pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi. W szczególności bowiem był powodem kwestionowania przez organy podatkowe uznania danej transakcji za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, a w konsekwencji braku możliwości zastosowania do takiej transakcji stawki 0%.

Z postanowienia Naczelnika Urzędu Skarbowego w Krośnie Odrzańskim z dnia 23 grudnia 2004 r., nr I-PP/443-46/04/JS, będącego odpowiedzią na zadane przez podatnika pytanie dotyczące prawa do zastosowania stawki 0% w przypadku wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów w sytuacji, gdy podatnik zarejestrował się jedynie do nabyć wewnątrzwspólnotowych, wynika, że: „(...) Art. 13 ust. 6 ustawy (...) o podatku od towarów i usług (...) stanowi, że wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów występuje, jeżeli dokonującym dostawy jest podatnik, o którym mowa w art. 15, który zgłosił zamiar dokonywania wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów i został zarejestrowany jako podatnik VAT UE zgodnie z art. 97, z zastrzeżeniem ust. 7. Zgodnie z art. 97 ust. 1 powołanej ustawy podatkowej, o których mowa w art. 15, podlegający obowiązkowi zarejestrowania jako podatnicy VAT czynni, są obowiązani przed dniem dokonania pierwszej wewnątrzwspólnotowej dostawy lub pierwszego wewnątrzwspólnotowego nabycia zawiadomić naczelnika urzędu skarbowego w zgłoszeniu rejestracyjnym, o którym mowa w art. 96, o zamiarze rozpoczęcia wykonywania tych czynności. Na podstawie art. 97 ust. 10 ww. ustawy podmioty, o których mowa w ust. 1 i 2, zarejestrowane jako podatnicy VAT UE, które uzyskały potwierdzenie zgodnie z ust. 9, przy dokonywaniu wewnątrzwspólnotowego nabycia lub wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów lub przy nabywaniu usług, o których mowa w art. 28 ust. 3, 4, 6 i 7, podają numer, pod którym są zidentyfikowane na potrzeby podatku, są obowiązane do posługiwania się numerem identyfikacji podatkowej poprzedzonym kodem PL.



Art. 97 ust. 12 ustawy o podatku od towarów i usług stanowi natomiast, że w przypadku podatnika zarejestrowanego jako podatnik VAT UE, który w zgłoszeniu rejestracyjnym, o którym mowa w art. 96, nie zgłosił, iż zamierza rozpocząć dokonywanie wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów, podatnik ten jest zobowiązany do złożenia aktualizacji zgłoszenia rejestracyjnego, przed dniem dokonania takiej pierwszej dostawy (...).

Z powyższego wynika, że nie dokonała Pani zgłoszenia rejestracyjnego w zakresie dostaw wewnątrzwspólnotowych, co skutkuje tym, że do czasu złożenia prawidłowej aktualizacji zgłoszenia rejestracyjnego, nie nabyła Pani prawa do stosowania preferencyjnej stawki w wysokości 0% podatku VAT. Naruszenie przez podatnika powoływanych przepisów w zakresie rejestracji i dokonanie dostawy dla kontrahenta z kraju Unii Europejskiej powoduje, iż transakcja będzie opodatkowana stawką podatku VAT właściwą dla dostaw krajowych (...).

Bardziej liberalne stanowisko w tej kwestii wyraził Naczelnik Trzeciego Urzędu Skarbowego w Gdańsku w postanowieniu z dnia 17 stycznia 2007 r., nr PP/443-75/06. Na zadane przez podatnika pytanie, czy prawidłowo zastosowano stawkę 0% podatku przy dostawie wewnątrzwspólnotowej, w sytuacji gdy podatnik zarejestrował się jedynie do nabyci, odpowiedział: „(...) W przypadku, gdy podatnik był zarejestrowany dla celów wewnątrzwspólnotowych nabyci towarów lub dla nabycia usług, o których mowa w w/cyt. art. 28 dokonał wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów bez uprzedniego zgłoszenia zamiaru dokonania takich transakcji, wówczas urząd skarbowy wzywa podatnika do złożenia aktualizacji zgłoszenia na formularzu VAT-R/UE. W sytuacji, gdy podatnik dokona aktualizacji zgłoszenia w zakresie wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów, należy uznać, iż są spełnione warunki z art. 13 ust. 6 ww. ustawy, gdyż w momencie dostawy podatnik był zarejestrowany dla celów transakcji wewnątrzwspólnotowych i tylko nie zaznaczył odpowiedniej pozycji w formularzu VAT-R/UE. Natomiast, gdy podatnik nie był w ogóle zarejestrowany dla celów transakcji wewnątrzwspólnotowych i dokonał dostawy wewnątrzwspólnotowej towarów przy zastosowaniu stawki 0%, należy wówczas bezwzględnie uznać, że podatnik nie miał prawa do zastosowania tej preferencyjnej stawki (...).

W kwestii zaś **wymogów dotyczących nabywcy** wypowiedział się Naczelnik Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w postanowieniu z dnia 25 stycznia 2007 r., nr 1471/NTR1/443-403b/06/AW/LS. Na zadane przez podatnika pytanie, czy dostawę towarów na rzecz kontrahenta z państwa trzeciego w przypadku, gdy faktycznie towar przemieszczany jest z terytorium Polski na terytorium innego kraju członkowskiego Wspólnoty Europejskiej, należy traktować jako wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, odpowiedział, że: „(...) Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, iż Strona dokonuje dostawy towarów na rzecz firmy mającej siedzibę w Izraelu. Faktycznie towar zostaje natomiast przemieszczony z Polski do innego państwa członkowskiego, w którym znajduje się oddział odbiorcy. W związku z tym Strona zwróciła się o potwierdzenie stanowiska, iż ww. transakcję należy potraktować jako wewnątrzwspólnotową dostawę towarów a nie jego eksport. (...) Na podstawie art. 13 ust. 1 ustawy (...) o podatku od towarów i usług przez wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 5, rozumie się wywóz towarów z terytorium kraju w wykonaniu czynności określonych w art. 7 na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju. W tym wypadku warunkiem uznania czynności za wewnątrzwspólnotową dostawę jest więc, aby wywóz towarów z terytorium kraju (tj. Polski w myśl art. 2 pkt 1 ustawy) nastąpił na terytorium innego niż Polska państwa członkowskiego Wspólnoty oraz był wynikiem dostawy towarów rozumianej zgodnie z art. 7 jako przeniesienie prawa do rozporządzania nimi jak właściciel. Ponadto aby daną czynność można było uznać za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, nabywca towarów stosownie do art. 13 ust. 2 ustawy musi być:

- 1) podatnikiem podatku od wartości dodanej zidentyfikowanym na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju;

- 2) osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, która jest zidentyfikowana na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju;
- 3) podatnikiem podatku od wartości dodanej lub osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, działającymi w takim charakterze na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, niewymienionymi w pkt 1 i 2, jeżeli przedmiotem dostawy są wyroby akcyzowe zharmonizowane, które, zgodnie z przepisami o podatku akcyzowym, są objęte procedurą zawieszenia poboru akcyzy lub procedurą przemieszczania wyrobów akcyzowych z zapłaconą akcyzą;
- 4) podmiotem innym niż wymienione w pkt 1 i 2, działającym (zamieszkującym) w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim, jeżeli przedmiotem dostawy są nowe środki transportu.

Z przedstawionego we wniosku opisu wynika, iż w rozpatrywanym przypadku towar nie został wywieziony poza terytorium Wspólnoty, a zatem nie został spełniony warunek konieczny do uznania czynności za eksport towarów. Niewątpliwie w opisaney sytuacji został natomiast spełniony jeden z warunków koniecznych do potraktowania przedmiotowej transakcji jako wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, tzn. doszło do wywozu towarów z terytorium Polski na terytorium innego państwa członkowskiego (Francji). Z opisu stanu faktycznego nie wynika jednak jednoznacznie, jaki status posiada nabywca towarów. Jeżeli spełnia on jeden z warunków wymienionych w art. 13 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, przedmiotową transakcję należy uznać za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów. Jeżeli nie, za dostawę na terytorium kraju (stosownie do art. 22 ust. 1 pkt 1 ustawy) i opodatkować właściwą dla danych towarów stawką podatku od towarów i usług (...).

Również na **status nabywcy**, jako jednego z elementów istotnych dla uznania danej transakcji jako wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, zwrócił uwagę Naczelnik Urzędu Skarbowego w Krośnie, wydając w dniu 16 grudnia 2004 r. postanowienie nr PP 443/125/3/04. Na zadane przez Wnioskodawcę pytanie, czy jako pracownik Rady Europy i obywatel Rzeczypospolitej Polskiej, kupując na terytorium Polski u dealera nowy samochód osobowy z zamiarem dokonania jego wywozu z kraju, sprzedawca w takim przypadku powinien wystawić fakturę w cenie netto i potraktować jako wewnątrzwspólnotową dostawę, odpowiedział przecząco. W uzasadnieniu wydanego postanowienia organ podatkowy zwrócił uwagę na fakt, że: „(...) Analiza powyższych przepisów wskazuje, że nie spełnia Pani warunków, jakie dla uznania dostawy za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów powinien spełniać nabywca. Z korespondencji oraz z dokumentacji będącej w posiadaniu Urzędu Skarbowego wynika bowiem, że zamieszkuje pani w Polsce a nie w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim, tym samym, mimo że przedmiotem dostawy byłby nowy środek transportu, nie spełnia pani warunku określonego w przepisie art. 13 ust. 2 pkt 4 ustawy o VAT. Wobec powyższego Naczelnik Urzędu Skarbowego w Krośnie nie potwierdza pani stanowiska, że w przedmiotowym przypadku ma miejsce wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów, w związku z czym kwestia dotycząca wysokości stawki opodatkowania takiej czynności jest bezprzedmiotowa (...).”



5. PRZEMIESZCZENIE TOWARÓW PRZEZ PODATNIKA Z TERYTORIUM KRAJU NA TERYTORIUM INNEGO PAŃSTWA CZŁONKOWSKIEGO

Również za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów należy uznać sytuację, w której dochodzi do **przemieszczenia towarów przez podatnika z terytorium kraju na terytorium innego państwa członkowskiego**, bez przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel (a więc w sytuacji, gdy wywóz nie następuje w wykonaniu czynności określonych w art. 7 usta-

wy o VAT). Z treści art. 13 ust. 3 ustawy o VAT wynika, że jako wewnątrzwspólnotową dostawę towarów należy potraktować przemieszczenie przez podatnika, o którym mowa w art. 15 ustawy o VAT, lub na jego rzecz towarów należących do jego przedsiębiorstwa z terytorium kraju na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, które zostały przez tego podatnika na terytorium kraju w ramach prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa wytworzone, wydobyte, nabyte, w tym również w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, albo sprowadzone na terytorium kraju w ramach importu towarów, **jeżeli mają służyć działalności gospodarczej podatnika**.



W interpretacji indywidualnej z dnia 26 lutego 2009 r., nr IPPP2/443-1768/08-2/Asi, Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie) wyjaśnia, że „(...) art. 13 ust. 3 ww. ustawy stanowi, iż za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów uznaje się również przemieszczenie przez podatnika, o którym mowa w art. 15, lub na jego rzecz towarów należących do jego przedsiębiorstwa z terytorium kraju na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, które zostały przez tego podatnika na terytorium kraju w ramach prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa wytworzone, wydobyte, nabyte, w tym również w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, albo sprowadzone na terytorium kraju w ramach importu towarów, jeżeli mają służyć działalności gospodarczej podatnika.

Ustawa o podatku do towarów i usług pozwala na uznanie za wewnątrzwspólnotową dostawę (i odpowiednio towarzyszące dostawie wewnątrzwspólnotowe nabycie) także czynności, w przypadku których podatnik przemieszcza towary należące do swego przedsiębiorstwa z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa.

Dodatkowo, towary przemieszczane przez podatnika mają posłużyć do wykonywania przez niego czynności opodatkowanych, tzn. czynności wykonywanych przez ten podmiot jako podatnika na terytorium innego państwa. Zatem sprowadzone przez podatnika towary na terytorium innego państwa członkowskiego powinny mu tam posłużyć do czynności wykonywanych przez niego jako podatnika podatku od wartości dodanej na terytorium tego innego państwa członkowskiego (...).



Analogicznie wypowiedział się Naczelnik Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie, w postanowieniu z dnia 25 maja 2005 r., nr 1471/NUR2/443-98/1/06/ST/1. Z treści przedstawionego przez podatnika we wniosku stanu faktycznego wynikało, że przedmiotem jego działalności jest zakup i sprzedaż towarów handlowych w kraju, a także import, eksport oraz handel prowadzony na terytorium Wspólnoty Europejskiej. W czerwcu 2004 r. w ramach realizacji transakcji sprzedaży podatnik przewiózł do Słowacji koks zakupiony w Polsce. Do transakcji sprzedaży jednak nie doszło (nie wystawiono faktury) i był on zmuszony do składowania koksu na terenie Słowacji do czasu znalezienia nabywcy, tj. do września 2005 r. W Polsce nie dokonano odprawy celnej koksu. We wrześniu 2005 r. koks został sprzedany, dokonano odprawy celnej na terenie Słowacji i dostarczony kontrahentowi z Serbii. Towar przekroczył granice Wspólnoty we wrześniu 2005 r. Wnioskodawca nie był zidentyfikowany w Słowacji na potrzeby podatku od wartości dodanej. Jak wyjaśnił organ podatkowy we wskazanym postanowieniu: „(...) Reguły dotyczące opodatkowania wewnątrzwspólnotowego obrotu towarami przewidują również opodatkowanie przemieszczenia towarów, które dokonywane jest w ramach jednego przedsiębiorstwa. Opodatkowanie takie ma miejsce w sytuacji, gdy przedsiębiorca dysponuje prawem do rozporządzania towarami zarówno w miejscu rozpoczęcia jak i zakończenia transportu, a miejsce rozpoczęcia oraz zakończenia transportu znajduje się na terenie dwóch różnych państw członkowskich. Sytuacja taka określana jest mianem wewnątrzwspólnotowej dostawy w formie przemieszczenia. W tym przypadku w Polsce, z której przemieszczane są towary, występuje wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów, natomiast w państwie członkowskim, do którego przemieszczane są towary, następuje ich wewnątrzwspólnotowe nabycie. Mając na

uwadze schemat transakcji wewnątrzwspólnotowych, należy stwierdzić, iż sprowadzane przez Spółkę towary na terytorium innego państwa członkowskiego powinny tam posłużyć do czynności wykonywanych przez Spółkę jako podatnika podatku od wartości dodanej na terytorium tego innego państwa członkowskiego (art. 13 ust. 3 w/w ustawy). Biorąc pod uwagę powyższe można zatem stwierdzić, że przemieszczenie towaru w postaci koksu należącego do Spółki z terytorium Polski na terytorium Słowacji stanowiło wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, bowiem towar ten służył czynnościom wykonywanym przez Spółkę jako podatnika na terytorium tego państwa członkowskiego (sprzedaż koksu dla spółki z Serbii) (...).

Również **przesunięcie towarów w ramach własnego przedsiębiorstwa** z terytorium Polski na terytorium innego państwa członkowskiego jest traktowane jako wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów. W interpretacji indywidualnej z dnia 15 kwietnia 2009 r., nr ILPP2/443-224/09-2/AK, Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu) szczegółowo odniósł się do tej kwestii: „(...) Spółka jest zarejestrowanym podatnikiem podatku od towarów i usług na terytorium Polski. Po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej została zarejestrowana jako podatnik podatku od wartości dodanej w Niemczech i otrzymała niemiecki Ust-Id oraz Steuernummer (otrzymanie ww. numerów zostało zgłoszone do Urzędu Skarbowego). W ramach prowadzonej działalności gospodarczej wyroby będące własnością Spółki przewożone są do magazynu znajdującego się na terenie Niemiec. Transport dokonywany jest własnym samochodem lub za pośrednictwem wynajętych firm transportowych. Dla każdego transportu sporządzana jest dokumentacja towarzysząca wywozowi (przede wszystkim dokument CMR). W dniu dostawy wystawiona jest także faktura wewnętrzna VAT, dokumentująca sprzedaż towarów przez Wnioskodawcę, jako podatnika podatku od towarów i usług dla niego, ale zarejestrowanego jako podatnika podatku od wartości dodanej na terytorium Niemiec, ze stawką podatku należnego w wysokości 0% (...).” Na pytanie podatnika, czy przesunięcie towarów w ramach własnego przedsiębiorstwa z terytorium Polski na terytorium Niemiec (Spółka jest zarejestrowanym podatnikiem podatku od wartości dodanej w Niemczech) – w przypadku gdy Spółka posiada dokumenty potwierdzające wywóz tych towarów – stanowi wewnątrzwspólnotową dostawę towarów w rozumieniu ustawy o VAT, organ podatkowy wyjaśnił, że: „(...) Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, iż Wnioskodawca przemieszcza towary z terytorium Polski na terytorium innego kraju członkowskiego (Niemiec) do magazynu, przy czym wywiezione towary do czasu pobrania ich z magazynu przez kontrahenta, pozostaną jego własnością. Spółka wskazała, iż jest zarejestrowanym podatnikiem od wartości dodanej na terytorium Niemiec. Biorąc pod uwagę powołane przepisy stwierdzić należy, iż przemieszczenie towarów z kraju do magazynu na terenie Niemiec stanowi wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, w wykonaniu art. 13 ust. 3 ustawy, gdyż przemieszczane towary służą działalności gospodarczej wykonywanej przez Spółkę jako podatnika (...).

Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów wystąpi także w sytuacji **przemieszczenia przez podatnika swoich towarów do innego państwa członkowskiego w celu dokonania z terytorium tego państwa dostawy wewnątrzwspólnotowej**. Do zagadnienia tego odniósł się Minister Finansów (Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu) w interpretacji indywidualnej z dnia 17 listopada 2008 r., nr ILPP2/443-772/08-2/SJ. Jak wynikało z przedstawionego przez podatnika stanu faktycznego, podatnik zamierza dokonać sprzedaży na rzecz firmy ukraińskiej. Towar zostanie załadowany na samochód we W. i przetransportowany poprzez Czechy i Słowację na Ukrainę. Na jego zlecenie towar zostanie odprawiony na terenie Czech, a przekroczenie granicy Unii Europejskiej nastąpi na Słowacji. Zainteresowany będzie posiadać czeski dokument odprawy celnej oraz potwierdzenie wywozu (potwierdzoną kartę 3 SAD lub potwierdzenie w systemie ECS) poza teren Unii Europejskiej. Analogiczna sytuacja może mieć miejsce w eksporcie pośrednim – w przypadku kiedy odbiorca Wnioskodawcy, podatnik VAT z innego kraju UE, odprawi



towar w kraju innym niż Polska oraz dostarczy Zainteresowanemu kopie dokumentów odprawy celnej oraz potwierdzenia wywozu poza Unię Europejską. Zdaniem podatnika omówione we wniosku transakcje będą dla niego eksportem (pośrednim lub bezpośrednim), opodatkowanym w Polsce stawką 0%. Organ podatkowy uznał przedstawione przez podatnika stanowisko podatnika za nieprawidłowe i wyjaśnił, że „(...) w ramach omawianej transakcji, Wnioskodawca nie będzie dokonywał zgłoszenia celnego do procedury wywozu towarów w urzędzie celnym znajdującym się na terytorium Polski, lecz procedurę celną dokona na terytorium Czech. Zatem ww. transakcji nie będzie można uznać za eksport towarów, gdyż wywóz towarów nie nastąpi z terytorium kraju (z Polski) bezpośrednio poza terytorium Wspólnoty (na Ukrainę). Wnioskodawca nie będzie dysponować dokumentem celnym potwierdzającym rozpoczęcie procedury wywozu towarów z terytorium kraju. Przemieszczenie towarów z terytorium kraju na terytorium innego państwa członkowskiego stanowi co do zasady transakcję wewnątrzwspólnotową (bądź czynność tzw. sprzedaży wysyłkowej). Z powyższego wynika, iż zamierzonej przez Wnioskodawcę transakcji nie będzie można uznać za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów zgodnie z art. 13 ust. 1 ustawy, gdyż nie będzie miało miejsca przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (brak nabywcy przedmiotowych towarów na terytorium Czech). Zainteresowany będzie dysponować prawem do rozporządzania towarami zarówno w miejscu rozpoczęcia jak i zakończenia transportu. (...) W przedmiotowej sprawie należy zwrócić uwagę na art. 13 ust. 3 ustawy. (...) przepis art. 13 ust. 3 ustawy, rozszerza zatem pojęcie wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów na czynności nie mające charakteru czynności dwustronnych (czynionych za wynagrodzeniem), polegające na przemieszczeniu towarów przedsiębiorstwa z Polski do innego kraju wspólnotowego, w którym mają posłużyć wykonywanym tam przez Wnioskodawcę czynnościom opodatkowanym.

Przy czym należy zaznaczyć, iż przemieszczenie towarów, o którym mowa w art. 13 ust. 3 ustawy nie uznaje się za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, w przypadku gdy występuje chociażby jedna z przesłanek negatywnych określonych w art. 13 ust. 4 ustawy.

Zatem zgodnie z art. 13 ust. 4 pkt 4 ustawy, przemieszczenia towarów, o którym mowa w ust. 3, przez podatnika, o którym mowa w art. 15, lub na jego rzecz nie uznaje się za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, w przypadku gdy towary mają być przedmiotem eksportu towarów przez tego podatnika pod warunkiem, że podatnik posiada dokument celny potwierdzający rozpoczęcie procedury wywozu na terytorium kraju, jeżeli wywóz z terytorium Wspólnoty jest potwierdzany przez urząd celny określony w przepisach celnych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju. W związku z tym, iż Zainteresowany ww. dokumentu nie będzie posiadał stwierdza się, iż przepis art. 13 ust. 4 pkt 4 ustawy nie znajdzie zastosowania.

Biorąc pod uwagę przedstawiony we wniosku opis zdarzenia przyszłego stwierdzić należy, iż przedmiotowa transakcja nie będzie dla Wnioskodawcy eksportem towaru, o którym mowa w art. 2 pkt 8 ustawy, lecz będzie wewnątrzwspólnotową dostawą towarów, zgodnie z art. 13 ust. 3 ustawy (...).



Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów nastąpi również w sytuacji **przemieszczenia wyposażenia i innym towarów do oddziału, zakładu podatnika położonego w innym państwie członkowskim**. W postanowieniu z dnia 4 stycznia 2007 r., nr PP/443-165/06/II-611, Naczelnik Drugiego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Bielsku-Białej uznał za prawidłowe stanowisko podatnika, że przemieszczenie wyposażenia, materiałów i towarów do Oddziału mającego siedzibę na terenie Czech i tam zarejestrowanego do podatku od wartości dodanej stanowi w świetle ustawy o VAT wewnątrzwspólnotową dostawę towarów. Jak wyjaśnił organ podatkowy, „(...) ustawodawca wskazał przypadki, w których przemieszczenia towarów dokonanego w myśl z art. 13 ust. 3 ustawy nie uznaje się za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów. Ograniczenia

te zostały enumeratywnie wyliczone w art. 13 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług, jednak w świetle przedstawionego przez Jednostkę stanu faktycznego nie znajdują one zastosowania w przedmiotowej sprawie.

Reasumując warunkiem koniecznym do uznania przemieszczenia za wewnątrzwspólnotową dostawę jest to, aby Spółka występowała jako podatnik VAT EU w dwóch krajach członkowskich, a także żeby towary te miały służyć czynnościom wykonywanym przez tą Spółkę na terytorium państwa członkowskiego, do którego są przemieszczane.

Zatem dokonywane przez Jednostkę przemieszczanie towarów do Oddziału mającego siedzibę na terytorium Republiki Czeskiej, który jest tam zarejestrowanego dla celów podatku od wartości dodanej stanowi, w świetle ustawy o podatku od towarów i usług, wewnątrzwspólnotową dostawę towarów (...).

Przemieszczenie towarów przez podatnika z terytorium kraju na terytorium innego państwa członkowskiego na potrzeby jego działalności nie będzie podlegało opodatkowaniu w sytuacjach wymienionych w art. 13 ust. 4 ustawy o VAT. I tak, **nie będzie traktowana jako wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów czynność wywozu towarów, które następnie będą instalowane lub montowane**, z tym że za montaż nie uznaje się prostych czynności umożliwiających funkcjonowanie montowanego (instalowanego) towaru. Zagadnienie to wyjaśnił Naczelnik Trzeciego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Radomiu w postanowieniu z dnia 23 czerwca 2006 r., nr 1473/WV/443/554/51/2006/JZ. Jak wynikało ze stanu faktycznego: „(...) Spółka jest producentem regałów magazynowych i sklepowych oraz boksów kasowych. Wyroby Spółki są sprzedawane do odbiorców mających siedzibę w innych niż Polska krajach członkowskich Unii Europejskiej oraz w krajach trzecich. Do klientów regały i boksy dostarczane są w postaci elementów przeznaczonych do zmontowania ich na miejscu w siedzibie klienta, lub w innym miejscu przez niego wskazanym. Następnie wynajęta przez Spółkę polska lub zagraniczna firma montażowa montuje regały magazynowe i sklepowe zgodnie z załączoną instrukcją obsługi i montażu. Narzędzia używane do montażu są narzędziami prostymi i ogólnodostępnymi np. wkręta, wiertarki, klucze. Firmy montażowe są firmami świadczącymi usługi bez specjalistycznych szkoleń organizowanych przez Spółkę dla potrzeb montażu jej wyrobów. Do montażu regałów wystarczające są polecenia zawarte w instrukcjach montażu, które zawsze są dołączone do wysyłanych zestawów (...). Na pytanie Spółki, czy dostawa wyrobów w wyżej przedstawionym stanie faktycznym stanowi wewnątrzwspólnotową dostawę towarów w rozumieniu przepisów ustawy o VAT, odpowiedział twierdząco. Podkreślił, że „(...) art. 13 ust. 4 pkt 1 mówi, że przemieszczenia towarów, o którym mowa w ust. 3, przez podatnika, o którym mowa w art. 15, lub na jego rzecz nie uznaje się za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, w przypadku gdy towary są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, dla których miejscem dostawy zgodnie z art. 22 ust. 1 pkt 2 jest terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, jeżeli towary te są przemieszczane przez tego podatnika dokonującego ich dostawy lub na jego rzecz; W myśl art. 22 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług, miejscem dostawy towarów w przypadku towarów wysyłanych lub transportowanych przez dokonującego ich dostawy, ich nabywcę lub przez osobę trzecią jest miejsce, gdzie towary znajdują się w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu do nabywcy. Natomiast stosownie do art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy, miejscem dostawy towarów, które są instalowane lub montowane z próbnym uruchomieniem lub bez niego, przez dokonującego ich dostawy lub przez podmiot działający na jego rzecz, jest miejsce, w którym towary są instalowane lub montowane. Nie uznaje się za instalację lub montaż prostych czynności umożliwiających funkcjonowanie montowanego lub instalowanego towaru zgodnie z jego przeznaczeniem. Zdaniem Naczelnika Trzeciego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Radomiu opisane prace montażowe należy zaliczyć do prostych czynności, wobec czego nie znaj-

