

USTAWA O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Komentarz

Jacek Matarewicz

KOMENTARZE PRAKTYCZNE

WYDANIE **4**

USTAWA O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Komentarz

Jacek Matarewicz

KOMENTARZE PRAKTYCZNE

WYDANIE **4**

Stan prawny na 1 lutego 2021 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne
Violet Design Wioletta Kowalska

Projekt okładek serii
Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni

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

Szanujmy prawo i własność
Więcej na www.legalnakultura.pl
Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2021

ISBN 978-83-8223-492-3
4. wydanie

Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przykopowa 33
tel. 22 535 82 19
e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	9
Wprowadzenie	13
Ustawa o podatku od towarów i usług	15
Dział I	
Przepisy ogólne	17
Dział II	
Zakres opodatkowania	105
Rozdział 1. Przepisy ogólne	105
Rozdział 2. Dostawa towarów i świadczenie usług	134
Rozdział 2a. Opodatkowanie w przypadku stosowania bonów	184
Rozdział 3. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów i wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów	186
Rozdział 3a. Przemieszczenie towarów w procedurze magazynu typu <i>call-off stock</i> na terytorium kraju	219
Rozdział 3b. Przemieszczenie towarów w procedurze magazynu typu <i>call-off stock</i> na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju	227
Rozdział 4. Opodatkowanie przy likwidacji działalności spółki i zaprzestaniu działalności przez osobę fizyczną	231
Dział III	
Podatnicy, płatnicy i przedstawiciele podatkowi	244
Rozdział 1. Podatnicy i płatnicy	244
Rozdział 2. Przedstawiciele podatkowi	324
Dział IV	
Obowiązek podatkowy	336
Rozdział 1. Zasady ogólne	336

Rozdział 2.	Obowiązek podatkowy w wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów i w wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów	394
Rozdział 3.	Obowiązek podatkowy u małych podatników	401
Dział V		
	Miejsce świadczenia	405
Rozdział 1.	Miejsce świadczenia przy dostawie towarów	405
Rozdział 2.	Miejsce świadczenia przy wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów	437
Rozdział 2a.	Miejsce świadczenia przy imporcie towarów	440
Rozdział 3.	Miejsce świadczenia przy świadczeniu usług	442
Dział VI		
	Podstawa opodatkowania	488
Dział VII		
	Zasady wymiaru i poboru podatku z tytułu importu towarów	577
Dział VIII		
	Wysokość opodatkowania	599
Rozdział 1.	Stawki	599
Rozdział 1a.	Wiążąca informacja stawkowa	699
Rozdział 2.	Zwolnienia	711
Rozdział 3.	Zwolnienia z tytułu importu towarów	839
Rozdział 4.	Szczególne przypadki zastosowania stawki 0%	889
Rozdział 5.	Szczególne przypadki określania wysokości podatku należnego	917
Dział IX		
	Odliczenie i zwrot podatku. Odliczanie częściowe	920
Rozdział 1.	Odliczenie i zwrot podatku	920
Rozdział 1a.	Rozliczenie podatku w odniesieniu do nieściągalnych wierzytelności	1108
Rozdział 2.	Odliczanie częściowe podatku oraz korekta podatku naliczonego	1125
Dział X		
	Rejestracja. Deklaracje i informacje podsumowujące. Zapłata podatku	1166
Rozdział 1.	Rejestracja	1166
Rozdział 2.	Deklaracje	1214
Rozdział 3.	Informacje podsumowujące	1237
Rozdział 4.	Zapłata podatku	1243
Dział Xa		
	Odpowiedzialność podatkowa nabywcy w szczególnych przypadkach	1252

Dział XI

Dokumentacja	1259
Rozdział 1. Faktury	1259
Rozdział 1a. Mechanizm podzielonej płatności	1330
Rozdział 2. Ewidencje	1361
Rozdział 3. Kasy rejestrujące	1385
Rozdział 4. Terminy przechowywania dokumentów	1434
Rozdział 5. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe	1437

Dział XII

Procedury szczególne	1445
Rozdział 1. Szczególne procedury dotyczące drobnych przedsiębiorców	1445
Rozdział 2. Szczególne procedury dotyczące rolników ryczałtowych	1470
Rozdział 3. Szczególne procedury przy świadczeniu usług turystyki	1481
Rozdział 4. Szczególne procedury w zakresie dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków	1492
Rozdział 5. Szczególne procedury dotyczące złota inwestycyjnego	1503
Rozdział 6. System zwrotu podatku podróżnym	1507
Rozdział 6a. Procedura szczególna dotycząca usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych lub usług elektronicznych świadczonych przez podmioty mające siedzibę działalności gospodarczej na terytorium Unii Europejskiej, ale nieposiadające takiej siedziby w państwie członkowskim konsumpcji, na rzecz osób niebędących podatnikami, o których mowa w art. 28a	1527
Rozdział 7. Procedura szczególna dotycząca usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych lub usług elektronicznych świadczonych przez podmioty zagraniczne na rzecz osób niebędących podatnikami, o których mowa w art. 28a	1535
Rozdział 7a. Szczególna procedura w zakresie świadczenia usług międzynarodowego okazjonalnego przewozu drogowego osób	1541
Rozdział 8. Wewnątrzwspólnotowe transakcje trójstronne – procedura uproszczona	1544

Dział XIII

Zmiany w przepisach obowiązujących, przepisy epizodyczne, przepisy przejściowe i końcowe	1552
Rozdział 1. Zmiany w przepisach obowiązujących	1552
Rozdział 1a. Przepisy epizodyczne dotyczące kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii	1552
Rozdział 2. Przepisy przejściowe i końcowe	1561

Załączniki	1577
Załączniki nr 1–2. (uchylone)	1577
Załącznik nr 3. Wykaz towarów i usług opodatkowanych stawką podatku w wysokości 7%	1577
Załączniki nr 4–5. (uchylone)	1581
Załącznik nr 6. Wykaz towarów i usług, opodatkowanych stawką podatku w wysokości 3%	1582
Załącznik nr 7. Wykaz towarów, do których ma zastosowanie zwolnienie od podatku na podstawie art. 74 ust. 1 pkt 17 ustawy	1586
Załącznik nr 8. Wykaz towarów, których dostawa jest opodatkowana stawką 0% na podstawie art. 83 ust. 1 pkt 26 ustawy	1587
Załącznik nr 9. (uchylony)	1587
Załącznik nr 10. Wykaz towarów i usług opodatkowanych stawką podatku w wysokości 5%	1587
Załącznik nr 11. (uchylony)	1589
Załącznik nr 12. Lista towarów, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku określone w art. 113 ust. 1 i 9 ustawy	1590
Załączniki nr 13–14. (uchylone)	1591
Załącznik nr 15. Wykaz towarów i usług, o których mowa w art. 105a ust. 1, art. 106e ust. 1 pkt 18a, art. 108a ust. 1a oraz art. 108e ustawy	1592
Bibliografia	1599
Indeks rzeczowy	1609

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

dyrektywa 2006/112/WE	– dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.)
k.c.	– ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.)
k.k.	– ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2020 r. poz. 1444 ze zm.)
k.k.s.	– ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2020 r. poz. 19 ze zm.)
Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
k.p.	– ustawa z 26.06.1974 r. – Kodeks pracy (Dz.U. z 2020 r. poz. 1320)
k.p.k.	– ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. z 2020 r. poz. 30 ze zm.)
k.s.h.	– ustawa z 15.09.2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1526 ze zm.)
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.)
PKWiU z 2008 r.	– Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług – załącznik do rozporządzenia Rady Ministrów z 29.10.2008 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz.U. Nr 207, poz. 1293 ze zm.)
p.p.s.a.	– ustawa z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.)
pr. bank.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Prawo bankowe (Dz.U. z 2020 r. poz. 1896 ze zm.)
pr. cel.	– ustawa z 19.03.2004 r. – Prawo celne (Dz.U. z 2020 r. poz. 1382)
pr. energ.	– ustawa z 10.04.1997 r. – Prawo energetyczne (Dz.U. z 2020 r. poz. 833 ze zm.)

pr. poczt.	– ustawa z 23.11.2012 r. – Prawo pocztowe (Dz.U. z 2020 r. poz. 1041 ze zm.)
pr. przeds.	– ustawa z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2021 r. poz. 162)
pr. res.	– ustawa z 15.05.2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (Dz.U. z 2020 r. poz. 814 ze zm.)
pr. up.	– ustawa z 28.02.2003 r. – Prawo upadłościowe (Dz.U. z 2020 r. poz. 1228 ze zm.)
p.r.d.	– ustawa z 20.06.1997 r. – Prawo o ruchu drogowym (Dz.U. z 2020 r. poz. 110 ze zm.)
r.k.r.	– rozporządzenie Ministra Finansów z 29.04.2019 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz.U. poz. 816 ze zm.)
rozporządzenie 1186/2009	– rozporządzenie Rady (WE) nr 1186/2009 z 16.11.2009 r. ustanawiające wspólnotowy system zwolnień celnych (Dz.Urz. UE L 324, s. 23)
rozporządzenie 282/2011	– rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z 15.03.2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 77, s. 1, ze zm.)
rozporządzenie 952/2013	– rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z 9.10.2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz.Urz. UE L 269, s. 1, ze zm.)
rozporządzenie 651/2014	– rozporządzenie Komisji (UE) nr 651/2014 z 17.06.2014 r. uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu (Dz.Urz. UE L 187, s. 1, ze zm.)
rozporządzenie 2015/2447	– rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2015/2447 z 24.11.2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonania niektórych przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 ustanawiającego unijny kodeks celny (Dz.Urz. UE L 343, s. 558, ze zm.)
r.s.o.z.t.	– rozporządzenie Ministra Finansów z 17.12.2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (Dz.U. poz. 2193 ze zm.)
r.t.u.o.s.	– rozporządzenie Ministra Finansów z 25.03.2020 r. w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych (Dz.U. poz. 527 ze zm.)
r.z.o.p.o.	– rozporządzenie Ministra Finansów z 28.12.2018 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz.U. poz. 2519 ze zm.)
r.z.p.n.p.	– rozporządzenie Ministra Finansów z 9.12.2014 r. w sprawie zwrotu podatku od towarów i usług niektórym podmiotom (Dz.U. poz. 1860)

r.z.p.t.u.	– rozporządzenie Ministra Finansów z 20.12.2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (Dz.U. z 2020 r. poz. 1983)
r.z.p.w.f./ rozporządzenie o fakturach	– rozporządzenie Ministra Finansów z 28.03.2011 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 68, poz. 360 ze zm.) – akt uchylony
TFUE	– Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47, ze zm.)
u.d.l.	– ustawa z 15.04.2011 r. o działalności leczniczej (Dz.U. z 2020 r. poz. 295 ze zm.)
u.g.n.	– ustawa z 21.08.1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2020 r. poz. 1990 ze zm.)
u.KAS	– ustawa z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2020 r. poz. 505 ze zm.)
u.p.a.	– ustawa z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2020 r. poz. 722 ze zm.)
u.p.d.f.	– ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1426 ze zm.)
u.p.d.p.	– ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.)
u.r.	– ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2021 r. poz. 217 ze zm.)
u.s.d.g.	– ustawa z 2.07.2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2017 r. poz. 2168 ze zm.) – akt uchylony
ustawa o VAT	– ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.)
u.z.r.p.t.u./ustawa o centralizacji	– ustawa z 5.09.2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2018 r. poz. 280)
z.o.p.	– ustawa z 10.09.2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1649 ze zm.)
z.u.p.t.u.2012	– ustawa z 7.12.2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2013 r. poz. 35 ze zm.)
z.u.p.t.u.2014	– ustawa z 7.02.2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 312)
z.u.p.t.u.2016	– ustawa z 1.12.2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2024)

Czasopisma i publikatory

CBOSA	– Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
DGP	– Dziennik Gazeta Prawna
Dor. Pod.	– Doradca Podatkowy
M.P.	– Monitor Polski
M. Pod.	– Monitor Podatkowy
OSP	– Orzecznictwo Sądów Polskich
Prz. Pod.	– Przegląd Podatkowy

Organy

DIS	– Dyrektor Izby Skarbowej
DKIS	– Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
ETPC	– Europejski Trybunał Praw Człowieka
KAS	– Krajowa Administracja Skarbowa
MF	– Minister Finansów
NIK	– Najwyższa Izba Kontroli
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
NUS	– nacelnik urzędu skarbowego
RM	– Rada Ministrów
SN	– Sąd Najwyższy
TK	– Trybunał Konstytucyjny
TS	– Trybunał Sprawiedliwości
WSA	– wojewódzki sąd administracyjny

Inne

MOSS	– Mały Punkt Obsługi Kompleksowej; ang. Mini One Stop Shop
PKWiU	– Polska Klasyfikacja WYROBÓW I USŁUG
VAT	– podatek od towarów i usług lub podatek od wartości dodanej (odpowiednik podatku od wartości dodanej; ang. <i>Value Added Tax</i>)
WDT	– wewnątrzwspólnotowe dostawy towarów
WNT	– wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów

WPROWADZENIE

Ostatnie lata przyniosły podatnikom sporo zmian w przepisach dotyczących podatku od towarów i usług. Przede wszystkim z tego powodu powstała potrzeba zaktualizowania poprzedniej wersji komentarza do ustawy o podatku od towarów i usług. Od dłuższego czasu ustawodawca podejmuje działania zmierzające do zmniejszenia problemu związanego z wyłudzeniem VAT, proponując zaostrenie przepisów karnych, karnoskarbowych, a przede wszystkim zmieniając regulacje VAT. Dlatego też najważniejsze zmiany obowiązujące od 1.01.2017 r. miały docelowo ułatwić walkę z oszustami. Takie rozwiązania przewiduje m.in. ustawa z 1.12.2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw. Na jej podstawie po kilku latach przywrócono tzw. sankcję VAT, tj. dodatkowe zobowiązanie podatkowe w VAT stanowiące od 20% do 100% zaniżenia zobowiązania podatkowego/zawyżenia zwrotu VAT. Wprowadzono także inne ważne regulacje, w tym:

- przepisy modyfikujące sposoby rozliczeń i postępowań weryfikacyjnych,
- zmiany w zakresie mechanizmu odwróconego obciążenia VAT poprzez rozszerzenie katalogu towarów i usług objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia (warto przy tym zwrócić uwagę zwłaszcza na szeroki katalog usług budowlanych, identyfikowanych po właściwych kodach PKWiU, które zostały objęte mechanizmem *reverse charge*), a następnie zastąpienie przepisów o mechanizmie odwrotnego obciążenia w obrocie krajowym przepisami dotyczącymi podzielonej płatności (ang. *split payment*),
- zmiany w zakresie obligatoryjnego wykreślenia z rejestru podatników VAT,
- zmiany w zakresie odpowiedzialności solidarnej nabywcy za zaległości podatkowe podmiotu dokonującego dostaw określonych towarów tzw. wrażliwych.

Omawiając zmiany w przepisach ustawy o VAT, nie można pominąć samego klimatu, jaki towarzyszy tym nowelizacjom. Należy tu wspomnieć np. o uchwalonej na 35. posiedzeniu Sejmu RP 10.02.2017 r. ustawie o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw¹, która generalnie przewiduje zaostrenie odpowiedzialności karnej za przestępstwa związane z posługiwaniem się nierzetelną fakturą oraz wyłudzeniem podatku VAT.

¹ Dz.U. poz. 244.

Autor starał się zwrócić szczególną uwagę Czytelnika na zagadnienia wątpliwe, rozstrzygane przez organy administracji skarbowej, sądy administracyjne oraz międzynarodowe trybunały, których orzeczenia – z uwagi na zobowiązania naszego kraju – mają wpływ na sprawy rozstrzygane w Polsce. W książce znajdują się liczne odwołania do interpretacji indywidualnych oraz interpretacji ogólnych, które stanowią pewnego rodzaju wskazówkę, jakie stanowisko w danej kwestii zajmą prawdopodobnie organy podatkowe. Liczne rozstrzygnięcia sądowe przywoływane w niniejszej książce zwracają uwagę na niektóre problemy, jakie z wykładnią przepisów mają podatnicy. Pokazują także, jak zmienia się podejście samych sądów do pewnych tematów natury podatkowoprawnej.

W przypadku braku lub niekompletnego omówienia poszczególnych problemów albo zajmowania odrębnego stanowiska od zawartego w niniejszym komentarzu autor będzie wdzięczny za przekazanie uwag na adres mailowy: j-matarewicz@wp.pl.

USTAWA

z 11.03.2004 r.

o podatku od towarów i usług

(Dz.U. z 2020 r. poz. 106; zm.: Dz.U. z 2020 r. poz. 568, poz. 1065, poz. 1106, poz. 1747, poz. 2320, poz. 2419)

DZIAŁ I

Przepisy ogólne

Art. 1. 1. Ustawa reguluje opodatkowanie podatkiem od towarów i usług.

2. Podatek od towarów i usług stanowi dochód budżetu państwa.

Spis treści	
Ogólna charakterystyka podatku	17
Zasady ogólne	27

Ogólna charakterystyka podatku

Podatek od towarów i usług (VAT, ang. *Value Added Tax* – podatek od wartości dodanej) jest podatkiem pośrednim, płaconym od obrotu, obciążającym w ostatecznym rachunku finalnego konsumenta. Podatnik sam oblicza i wpłaca do właściwego organu podatkowego podatek. Podatek VAT stanowi, co do zasady, różnicę między podatkiem VAT uzyskanym ze sprzedaży towarów klientom (podatek należny) a podatkiem VAT zapłaconym przy zakupie towarów (podatek naliczony).

Twórcą koncepcji podatku od wartości dodanej jest francuski ekonomista Maurice Lauré, który opracował i wprowadził go po raz pierwszy we Francji w 1954 r. Jednak pierwsze, teoretyczne koncepcje tego podatku zostały stworzone przez niemieckiego przedsiębiorcę Carla Friedricha von Siemens, który w swoich pracach z 1920 r. wyłożył jego ideę.

Pierwotna konstrukcja podatku od wartości dodanej polegała na określeniu przez podatnika w każdej fazie obrotu wartości dodanej stanowiącej różnicę między wartością obrotu dokonanego przez tego podatnika a wartością obrotu w fazie poprzedniej. Podstawą opodatkowania była zatem wyłącznie tak ustalona przez podatnika wartość dodana. System

stosowany obecnie polega na tym, iż podstawę opodatkowania stanowi cała wartość obrotu uzyskanego przez podatnika, ale jednocześnie ma on prawo do obniżenia tak ustalonego podatku o wartość podatku naliczonego w poprzedniej fazie obrotu.

W 1967 r. państwa członkowskie Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej w jej ówczesnym kształcie zgodziły się zastąpić swoje krajowe systemy podatku obrotowego wspólnym systemem podatku od wartości dodanej.

Podatek od towarów i usług, wprowadzony do polskiego systemu prawnego 5.07.1993 r., zastąpił obowiązujący do tego czasu podatek obrotowy. Chociaż obydwa podatki są podatkami pośrednimi i stanowią dochód budżetu państwa, to znacznie się od siebie różnią. Podatek obrotowy był naliczany od obrotu brutto, czyli podstawą opodatkowania była pełna wartość należna z tytułu sprzedaży towarów lub świadczenia usług wraz z podatkiem. To oznacza, że podatek ten był naliczany metodą „w stu”. Natomiast podatek od towarów i usług jest naliczany od obrotu netto, czyli podstawą opodatkowania jest obrót pomniejszony o kwotę podatku. To oznacza zaś, że podatek jest naliczany metodą „od stu”/„od sta”.

Inną bardzo ważną różnicą między podatkiem obrotowym a podatkiem od towarów i usług jest kryterium oparte na obciążeniu poszczególnych faz obrotu¹. Z tego punktu widzenia podatki dzielą się na:

- 1) podatek wszechfazowy – pobierany we wszystkich fazach obrotu (od sprzedaży surowców, materiałów i półfabrykatów, po sprzedaż hurtową i detaliczną gotowych towarów);
- 2) podatek wielofazowy – obejmujący niektóre fazy obrotu gospodarczego (np. sprzedaż przez producenta i detalistę);
- 3) podatek jednofazowy – pobierany tylko w jednej fazie obrotu.

Podatek obrotowy był podatkiem jednofazowym, natomiast podatek od towarów i usług jest podatkiem wszechfazowym. Co ciekawe, przepisy wspólnotowe nie stoją na przeszkodzie ustanowieniu przez jednostki samorządu terytorialnego dodatkowego podatku od sprzedaży jako podatku lokalnego (por. wyrok TSUE z 7.08.2018 r., C-475/17, Viking Motors AS, TKM Beauty Eesti OÜ, TKM King AS, Kaubamaja AS, Selver AS przeciwko Tallinna linn, Maksu- ja Tolliamet, EU:C:2018:636). W Polsce podobną daniną, lecz konstrukcyjnie inaczej rozliczaną, jest m.in. opłata targowa.

Przystąpienie Polski do Unii Europejskiej 1.05.2004 r. spowodowało konieczność przekształcenia polskiego systemu prawnego w celu jego przystosowania do prawa wspólnotowego stanowiącego system norm, które obowiązywały we wszystkich krajach członkowskich. Zmiany te zostały uwzględnione m.in. w ustawie o VAT.

¹ C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2003, s. 520–522.

Obecnie podatek VAT jest najbardziej dochodowym z punktu widzenia interesów fiskalnych państwa tytułem podatkowym. W całości stanowi on dochód budżetu państwa. W przeciwieństwie więc do podatków dochodowych, które w proporcji ustalonej w ustawie z 13.11.2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego² trafiają do budżetów jednostek samorządów terytorialnych, dochody z VAT nie zasilają budżetów samorządowych. Zasadniczo więc poprawa ściągальności VAT czy większe wpływy z tego tytułu spowodowane zmianami uszczelniającymi system VAT póki co pozostają poza sferą zainteresowań jednostek samorządu terytorialnego, choć politycy deklarowali uchwalenie prawa zapewniającego udział jednostek samorządu terytorialnego w podatku VAT³. „Największym źródłem dochodów budżetowych jest podatek od towarów i usług. Szacuje się, że w 2016 r. dochody budżetu państwa z VAT wyniosły 126,6 mld zł, co oznacza wzrost o 2,8% w stosunku do dochodów uzyskanych w 2015 r.”⁴. W okresie styczeń–luty 2017 r. dochody budżetu państwa były wyższe o 4,8 mld zł w porównaniu z tym samym okresem roku ubiegłego. Dochody podatkowe wzrosły w tym okresie o 25,6% rok do roku (wyniosły 57 mld 875,3 mln zł, co stanowi 19,2% tegorocznego planu), w tym dochody z VAT były wyższe o 40,1% rok do roku (tj. około 9,6 mld zł)⁵. Jak wskazał jednak wiceminister finansów Leszek Skiba: „Pozytywnie oceniając dobre dane o dochodach VAT za luty należy jednak pamiętać, że dochody z VAT były w lutym sztucznie podwyższone przez likwidację kwartalnych rozliczeń podatku dla części przedsiębiorców. Dlatego, choć dochody te wyraźnie rosną, należy ostrożnie podchodzić do wyciągania przedwczesnych wniosków. Pełny obraz tempa poprawy ściągальności będzie widoczny dopiero po kilku miesiącach”⁶. Z załącznika nr 1 do ustawy budżetowej na rok 2017 z 16.12.2016 r.⁷ wynika, że dochody z VAT w 2017 r. miały wynieść niespełna 143,5 mld zł, a więc prawie 20 mld więcej niż w 2016 r. Jak zrealizować takie ambitne założenia? W komunikacie opublikowanym na stronie internetowej Ministerstwa Finansów 6.06.2017 r. wskazano m.in., że:

- w 2018 r. stawki VAT pozostaną na poziomach obowiązujących w 2017 r.;
- spodziewane są wpływy z zawieszonego obecnie podatku od handlu detalicznego;
- ograniczenie tzw. luki podatkowej w VAT umożliwią w szczególności: system teleinformatyczny wspierający wykrywanie faktur dokumentujących czynności fikcyjne (narzędzia analityczne; Jednolity Plik Kontrolny, tzw. JPK); obowiązek przekazywania Krajowej Administracji Skarbowej danych, które umożliwią szybką identyfikację podejrzanych transakcji i weryfikację spójności deklarowanych przychodów oraz kosztów z obrotami na rachunku bankowym; wdrożenie systemu teleinformatycznego i mechanizmu analizy ryzyka, ograniczającego wykorzystywanie przez przestępców

² Dz.U. z 2020 r. poz. 23 ze zm.

³ K. Kubicka-Żach, *Udział samorządów w podatku VAT cały czas dyskutowany*, <https://www.prawo.pl/samorzad/udzial-samorzadow-w-podatku-vat-caly-czas-dyskutowany,326574.html> (dostęp: 21.09.2019 r.).

⁴ www.mf.gov.pl (dostęp: 16.07.2017 r.).

⁵ <http://www.tvp.info/29571219/wyzsze-wplywy-do-budzetu-prawie-miliard-zlotych-wiecej-z-podatkow> (dostęp: 5.05.2017 r.).

⁶ <http://www.tvp.info/29571219/wyzsze-wplywy-do-budzetu-prawie-miliard-zlotych-wiecej-z-podatkow> (dostęp: 5.05.2017 r.).

⁷ Dz.U. z 2017 r. poz. 108.

- uczestniczących w wyłudzeniach podatku VAT niedoskonałości w przepływie informacji w ramach systemu bankowego; wprowadzenie w 2018 r. tzw. modelu podzielonej płatności w VAT;
- pozytywnie na wykonanie budżetu wpłyną zmiany w ustawie z 19.11.2009 r. o grach hazardowych⁸ oraz wzmocnienie systemu monitorowania drogowego przewozu towarów;
 - przewidywany wzrost gospodarczy w Polsce w 2017 r. ma wynieść 3,6%⁹.

Wykonanie budżetu na 2017 r. w okresie styczeń–maj 2017 r. wynosiło 44%. Według szacunkowych danych w okresie styczeń–maj 2017 r. dochody budżetu państwa były wyższe o 14,2 mld zł w porównaniu z tym samym okresem roku ubiegłego. Dochody podatkowe wzrosły w tym okresie o 18,8% rok do roku. Wzrost dochodów w stosunku do okresu styczeń–maj 2016 r. odnotowano we wszystkich głównych podatkach:

- dochody z podatku VAT były wyższe o 30,0% rok do roku (tj. około 15,9 mld zł);
- dochody z podatku akcyzowego i podatku od gier były wyższe o 3,9% rok do roku (tj. około 1,0 mld zł);
- dochody z podatku PIT były wyższe o 7,4% rok do roku (tj. około 1,4 mld zł);
- dochody z podatku CIT były wyższe o 14,3% rok do roku (tj. około 1,9 mld zł).

Dochody z tytułu podatku od niektórych instytucji finansowych za okres styczeń–maj 2017 r. wyniosły 1,8 mld zł¹⁰. Wyższe były też dochody z tytułu VAT w całym 2017 r., porównując je z dochodami z tego tytułu w 2016 r.¹¹ Dochody z tytułu podatku VAT (wg zasad ESA2010) w I kwartale 2018 r. były także nominalnie wyższe aż o 19,5% niż w analogicznym okresie 2017 r.¹² Z uwagi na osiągnięty już efekt uszczelnienia oraz możliwości rentowności budżetowej naszej gospodarki dochody z VAT zaczynają się stabilizować¹³. Niemniej jednak, pomimo pandemii wywołanej COVID-19 również w 2020 r. wzrosły dochody budżetowe z podatku od towarów i usług (VAT), które były wyższe o ok. 2–2,5% niż w roku 2019¹⁴.

Nie bez powodu kolejna władza zainteresowana jest uszczelnianiem VAT, aby minimalizować niepożądany odpływ środków finansowych. Z tego również powodu uzasadniając nowe projekty zmian przepisów podatkowych oraz zaostrzających odpowiedzialność karną i karnoskarbową za przestępstwa podatkowe, projektodawcy posługują się liczbami, które robią wrażenie na czytelniku. Uzasadnienie poważnej zmiany uderzającej w filary swobód obywatelskich musi więc się wyróżniać. Problemem jednak jest, na ile wiarygodne

⁸ Dz.U. z 2019 r. poz. 847 ze zm.

⁹ www.mf.gov.pl (dostęp: 6.06.2017 r.).

¹⁰ www.mf.gov.pl (dostęp: 24.06.2017 r.).

¹¹ Por. Ministerstwo Finansów, *Informacja kwartalna o stanie finansów publicznych w IV kwartale 2017 r. i całym 2017 r.*, www.mf.gov.pl (dostęp: 17.09.2018 r.).

¹² Por. Ministerstwo Finansów, *Informacja kwartalna o stanie finansów publicznych w I kwartale 2018 r.*, www.mf.gov.pl (dostęp: 17.09.2018 r.).

¹³ A. Cieślak-Wróblewska, *Dochody z VAT rosną coraz słabiej*, „Rzeczpospolita” z 28.05.2018 r.

¹⁴ *Wzrosły dochody budżetowe z VAT i CIT*, DGP z 21.01.2021 r.

i w ogóle mierzalne są kalkulacje dotyczące np. skali uszczupień w VAT. Jak policzyć szarą strefę i nadużycia w VAT w sposób oderwany od wyników faktycznych kontroli i postępowań organów podatkowych? Projektodawcy posługują się danymi liczbowymi opracowanymi przez różnego rodzaju instytucje. Z publikacji przygotowanej przez mBank przykładowo wynika, że: „W 2013 roku Polska z luką VAT na poziomie 26,7 proc. była w ogonie państw pod względem ściągalsności podatku. Udział luki był znacznie powyżej średniej dla UE, która w tym czasie przyjęła wartość około 15,2 proc. całkowitych zobowiązań z tytułu VAT. W rankingach złożoności systemu polski system VAT również zajmował jeszcze bardzo odległe miejsca. W rankingu International Tax Competitiveness Index Rankings krajów OECD polski system VAT w 2014 roku zajął ostatnią z 34 pozycji. Polska zajęła również dalekie, 58. miejsce na świecie pod względem poziomu skomplikowania całego systemu podatkowego w zestawieniu Paying Taxes 2016 opracowanym przez Bank Światowy i PwC, a obejmującym 189 krajów. [...] Największe zmiany zaszły w roku 2011, kiedy stawka podstawowa wzrosła z 22 do 23 proc., a stawki zredukowane – odpowiednio z 3 do 5 i z 7 do 8 proc. Częste nowelizacje ustawy o VAT, średnio trzykrotne w roku, wynikały głównie ze zbliżania zapisów do regulacji w dyrektywie o VAT i wdrażania różnego rodzaju mechanizmów mających przeciwdziałać nieuczciwym procederom”¹⁵.

W ocenie autora bardziej wiarygodnym źródłem wiedzy jest raport oparty na wynikach kontroli organów podatkowych, np. publikowany przez Najwyższą Izbę Kontroli. Z raportu Najwyższej Izby Kontroli z 23.03.2016 r. wynika, że działania organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej zmierzające do przeciwdziałania oszustwom podatkowym w VAT są nieskuteczne¹⁶. Dalej Najwyższa Izba Kontroli podaje, że „w 2013 r. organy kontroli skarbowej wykryły fikcyjne faktury na kwotę 19,7 mld zł, w 2014 r. na kwotę 33,7 mld zł, w I półroczu 2015 r. na kwotę 28,2 mld zł, a w całym 2015 r. na kwotę 81,9 mld zł. [...] Wpłaty do budżetu w latach 2013–2014 i w I półroczu 2015 r. wyniosły zaledwie 162,3 mln zł, tj. 1,3% kwot wynikających z decyzji wymiarowych urzędów kontroli skarbowej. [...] W ocenie Najwyższej Izby Kontroli możliwości odzyskania tych kwot są niewielkie”¹⁷. Z kolei w raporcie Najwyższej Izby Kontroli z 14.04.2017 r., KBF.430.004.2017¹⁸, w którym oceniano działania organów kontroli skarbowej i organów Służby Celnej w celu ograniczenia szarej strefy w gospodarce, wskazano, że: „Nie uzyskano natomiast wyraźnej poprawy relacji wpływów budżetowych i zatrzymanych nienależnych zwrotów podatku VAT w wyniku przeprowadzonych postępowań kontrolnych do kwoty ustaleń ogółem. Relacja ta wyniosła 9,2% w 2014 r., 7,1% w 2015 r. oraz 8,4% w I półroczu 2016 r., a w całym 2016 r. 10,6%”. Najwyższa Izba Kontroli zwracała uwagę na szereg zmian legislacyjnych mających służyć walce z szarą strefą. Oceniając te zmiany, NIK wskazał, że „Wzrost dochodów nastąpił w warunkach dobrej sytuacji gospodarczej oraz

¹⁵ http://www.case-research.eu/sites/default/files/publications/mBank-Case_Seminar_Proceedings_no142.pdf (dostęp: 5.05.2017 r.).

¹⁶ <https://www.nik.gov.pl/plik/id,10427,vp,12756.pdf> (dostęp: 5.05.2017 r.).

¹⁷ <https://www.nik.gov.pl/plik/id,10427,vp,12756.pdf> (dostęp: 5.05.2017 r.).

¹⁸ <https://www.nik.gov.pl/plik/id,13953,vp,16391.pdf> (dostęp: 16.07.2017 r.).

poprawy ściągalności podatku VAT będącej efektem wprowadzonego w latach 2015–2018 szerokiego pakietu zmian legislacyjnych i organizacyjnych mających na celu poprawę dyscypliny podatkowej oraz skuteczności działania aparatu skarbowego. Jednak, mimo znacznej poprawy w latach 2016–2018 skuteczności realizacji dochodów z podatku VAT, która nastąpiła w warunkach korzystnej sytuacji makroekonomicznej, nadal występują poważne zagrożenia dla gromadzenia wpływów z tego źródła, o czym świadczą rozmiary nieprawidłowości ujawnianych przez służby skarbowe w toku czynności sprawdzających lub kontroli rozliczeń VAT¹⁹. Więcej pozytywnych informacji o skuteczności działań legislacyjnych w walce z wyłudzeniami VAT można natomiast przeczytać w raporcie z 19.04.2018 r., KBF.430.003.2018²⁰.

Także Ministerstwo Finansów publikuje swoje dane obrazujące olbrzymią skalę nieprawidłowości w VAT. „W wyniku postępowań kontrolnych przeprowadzonych w 2016 r. wykryto nieprawidłowości skutkujące uszczupleniami podatkowymi na łączną kwotę ponad 22 197,9 mln zł, z czego ustalenia, dla których wydano decyzje, stanowiły kwotę 21 718,8 mln zł. Zdecydowana większość (ponad 90%) ustalonych nieprawidłowości dotyczyła VAT, w których wciąż prym wiodą branża paliwowa oraz elektroniczna (razem ok. 70% stwierdzonych nieprawidłowości). Celem stawianym na kolejny rok dla administracji skarbowej (obecnie celno-skarbowej) jest poprawa skuteczności i efektywności prowadzonych postępowań²¹.”

Wniosek z powyższych danych może być jeden – w bieżącym roku przedsiębiorców czekają częstsze i bardziej efektywne kontrole. Nie bez znaczenia pozostają tutaj zmiany w zakresie prawa karnego związane m.in. z:

- 1) wprowadzeniem zasady domniemania majątku pochodzącego z przestępstwa pozwalającej orzec przepadek całego przedsiębiorstwa osoby fizycznej na podstawie ustawy z 23.03.2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw²²;
- 2) zaostrzeniem odpowiedzialności karnej nawet do 25 lat pozbawienia wolności za przestępstwa m.in. fałszu materialnego lub intelektualnego faktury wprowadzonym ustawą z 10.02.2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw²³;

¹⁹ NIK, *Nadzór Ministra Finansów nad poborem podatku od towarów i usług. Lata 2007–2018 (III kwartał)*, <https://www.nik.gov.pl/plik/id,21044,vp,23676.pdf> (dostęp: 11.01.2021 r.).

²⁰ <https://www.nik.gov.pl/kontrole/P/17/013/> (dostęp: 7.12.2018 r.).

²¹ Ministerstwo Finansów, *Sprawozdanie roczne. Kontrola skarbową w 2016 r.*, KS2.8721.3.2017.MAV, <http://www.mf.gov.pl/documents/764034/1424099/Sprawozdanie+za+2016+rok.pdf> (dostęp: 16.07.2017 r.).

²² Dz.U. poz. 768. Szczególne wątpliwości budzi np. możliwość orzeczenia obowiązku zwrotu korzyści w przypadku niewinnienia sprawcy (por. J. Wawrzyniak-Zaczyńska, *Konstrukcja podmiotu zobowiązanego do zwrotu korzyści majątkowej w świetle przepisów ustawy z 23.03.2017 r. o zmianie ustawy Kodeks karny i innych ustaw*, „Palestra” 2018/1–2, s. 70–77; W. Hermeliński, B. Nita-Światłowska, *Zakaz wstecznego stosowania przepisów prawno-karnych – uwagi w kontekście nowelizacji Kodeksu karnego rozszerzającej domniemanie przestępczego pochodzenia mienia*, „Palestra” 2019/3, s. 5–19).

²³ Dz.U. poz. 244. Por. także S. Pawelec, A. Dalecka, M. Gruszka, A. Kulczyk, K. Wyszyński, J. Zarzycki, *Karuzuele VAT. Wybrane regulacje prawa karnego materialnego i procesowego*, red. S. Pawelec, Warszawa 2020, s. 169–176.

- 3) dopuszczeniem w procesie karnym dowodów w postaci tzw. owoców zatrutego drzewa pochodzących m.in. z nielegalnych podsłuchów wprowadzonym ustawą z 11.03.2016 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw²⁴, którą zmieniono treść art. 168a ustawy z 6.06.1997 r. – Kodeks postępowania karnego²⁵. I choć stosowanie fragmentarycznych dowodów w postępowaniu podatkowym, jak i w procesie cywilnym²⁶, budzi pewne wątpliwości, postanowieniem z 1.10.2018 r., I FPS 2/18, LEX nr 2592906, NSA odmówił podjęcia uchwały w zakresie możliwości wykorzystania w postępowaniu podatkowym i sądownoadministracyjnym dowodów pozyskanych z naruszeniem procedury karnej;
- 4) dopuszczeniem w procesie karnym możliwości prowadzenia postępowania dowodowego i orzekania pod nieobecność oskarżonego²⁷.

Z zaniepokojeniem obserwowane są praktyki wzrostu represyjności państwa wobec przedsiębiorców²⁸. Przedsiębiorcy skarżą się na zbyt pochopne stosowanie tzw. aresztów wydobywczych²⁹ czy środków zabezpieczających mających zabezpieczyć mienie rzekomo pochodzące z przestępstwa³⁰. W 2019 r., wykorzystując instytucję konfiskaty rozszerzonej, w 668 przypadkach skonfiskowano majątek o wartości 2,1 mld, podczas gdy rok wcześniej (w 2018 r.) zaledwie 294,5 mln zł³¹. Poprawieniu niebezpiecznych regulacji nie sprzyja najnowsze orzeczenie TSUE, w którym uznał on, że konfiskata prewencyjna w związku z obawą, że majątek pochodzi z przestępstwa, jest zgodna z prawem UE³². Wśród 1926 postępowań przeprowadzonych w I połowie 2018 r. 353 dotyczyły zorganizowanych grup i związków przestępczych. Oznacza to, że w bieżącym roku postępowań dotyczących takich grup i związków może być więcej niż w latach ubiegłych (w 2017 r. było ich 428, a w 2016 r. – 353). W I połowie 2018 r. 866 osób oskarżono o przestępstwa celno-skarbowe,

²⁴ Dz.U. poz. 437 ze zm.

²⁵ Dz.U. z 2020 r. poz. 30 ze zm.

²⁶ Wilk A., *Dowody pozyskane z naruszeniem prawa i zasad współzycia społecznego w orzecznictwie sądów cywilnych*, „Monitor Prawniczy” 2018/21, s. 1158–1165.

²⁷ Hermeliński W., Nita-Światłowska B., *Orzekanie pod nieobecność oskarżonego a gwarancje wynikające z przepisów rangi ponadustawowej*, „Palestra” 2019/9, s. 14–33.

²⁸ Por. Kowalczyk A., *Rozszerzony przepadek mienia pochodzącego z przestępstwa lub służącego do jego popełnienia (tzw. konfiskata rozszerzona) – aspekty procesowe*, „Monitor Prawniczy” 2018/21, s. 1145–1152.

²⁹ Z. Jakubas, *Państwo z założenia traktuje przedsiębiorców jak przestępców*, DGP z 23.10.2018 r.

³⁰ P. Rojek-Socha, *Konfiskata rozszerzona - chętnie stosowana, coraz wyższe zabezpieczenia*, prawo.pl (dostęp: 9.10.2018 r.).

³¹ Słowik P., *Konfiskata prewencyjna zgodna z prawem unijnym*, DGP z 23.03.2020 r.

³² Por. wyrok TSUE z 19.03.2020 r., C-234/18, Komisja za protivodeystvie na koruptsiyata i za otnemane na nezakonno pridobitoto imushtestvo przeciwko BP, AB, PB, „Trast B” OOD, „Agro In 2001” EOOD, „ACo-unT Service 2009” EOOD, „Invest Management” OOD, „Estate” OOD, „Bromak” OOD, „Bromak Finance” EAD, „Viva Telekom Bulgaria” EOOD, „Balgarska Telekomunikationna Kompania” AD, „Hedge Investment Bulgaria” AD, „Kemira” OOD, „Dunarit” AD, „Technologichen Zentar-Institut Po Mikroelektronika” AD, „Evrobild 2003” EOOD, „Technotel Invest” AD, „Ken Trade” EAD, „Konsult Av” EOOD, Louvriev Investments Company 33 SA, EFV International Financial Ventures Ltd, InterV Investment SARL, LIC Telecommunications SARL, V Telecom Investment SCA, V2 Investment SARL, Emprevo Ventures Ltd, przy udziale: Corporate Commercial Bank, w stanie likwidacji, EU:C:2020:221.

a wobec ośmiu z nich sąd orzekł karę bezwzględnego więzienia³³. W I połowie 2018 r. za przestępstwa związane z VAT za kratki trafiło 51 osób³⁴. Póki co, kara bezwzględnego pozbawienia wolności za przestępstwa i wykroczenia skarbowe nie jest najchętniej orzekana przez sądy powszechne, co wydaje się jak najbardziej prawidłowym zjawiskiem. Pierwszeństwo powinny mieć środki finansowego oddziaływania na sprawców, aby nie tylko zniechęcać ich do popełniania czynów zabronionych, lecz także by państwo otrzymywało z tego tytułu wpływy. Kara grzywny była i jest karą preferowaną przez sędziów karnych orzekających w sprawach karnoskarbowych³⁵. Kontroli nadużyć ze strony władzy nie będą służyły nowe przepisy pozwalające automatycznie wykonywać w krajach UE orzeczenia dotyczące przepadku czy zajęcia majątku pochodzącego z nielegalnych źródeł, bez nakładania dodatkowych formalności wynikających z przepisów lokalnych. Odmowa wykonania orzeczenia o zabezpieczeniu czy przepadku majątku będzie dopuszczalna jedynie wyjątkowo, np. w sytuacji gdy konfiskata mienia stanowiłaby jawne naruszenie prawa do skutecznego środka odwoławczego, prawa do sprawiedliwego procesu lub innego prawa podstawowego; gdy dotyczy ona czynu, który nie stanowi przestępstwa w państwie wykonującym orzeczenie czy w sytuacji gdy przypadek byłby równoznaczny z zakazem dwukrotnego karania za ten sam czyn³⁶. Nie można również przejść obojętnie obok procedowanej ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych, w której proponuje się odejście od dotychczasowego modelu „wyczekiwania” na prawomocne skazanie osoby fizycznej warunkujące wszczęcie takiego postępowania. To spółki będą odpowiadać za przestępstwa popełnione przez członków zarządu, pracowników, współpracowników itp. Odstrasżające będą surowe kary obejmujące także zakaz prowadzenia działalności określonego rodzaju³⁷. Ekspertki wskazują na wiele ryzyk, jakie wiążą się z wprowadzeniem odpowiedzialności opartej na modelu winy anonimowej, w przypadku której podstawą skazania staje się ustalenie prokuratorskie. Nowe przepisy mogą stać się przy okazji narzędziem do walki z przeciwnikami politycznymi, a nie tylko służącym egzekwowaniu prawa w związku z przestępczością gospodarczą³⁸.

Pozostając jeszcze przy wątku konfiskaty rozszerzonej, warto wspomnieć, że resort sprawiedliwości zapowiada projekt ustawy wprowadzającej konfiskatę *in rem* (prewencyjną), która w sposób jeszcze bardziej uproszczony, powiększając krąg osób dotkniętych tymi regulacjami, ma pozwolić konfiskować majątki pochodzące z domniemanych przestępstw³⁹. W ocenie resortu sprawiedliwości konfiskata *in rem* jest potrzebna, aby móc odbierać majątek osobom, które posiadają formalnie majątek pochodzący z często brutalnych

³³ Ł. Zalewski, *Więcej aktów oskarżenia, ale skazań na więzienie wciąż niewiele*, DGP z 24.10.2018 r.

³⁴ Pokojka A., *Rośnie liczba skazanych za wyłudzenia VAT*, DGP z 3.12.2018 r.

³⁵ A. Pokojka, *Za podatki wciąż jeszcze rzadko trafia się do więzienia*, DGP z 10.10.2019 r.

³⁶ E. Świętochowska, *Konfiskata majątku za granicą ma być automatyczna*, DGP z 7.11.2018 r.

³⁷ A. Łukaszewicz, *Firma zapłaci za swoje grzechy – projekt ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych*, „Rzeczpospolita” z 4.09.2018 r.

³⁸ I. Kamińska, *Projekt ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych nie ma nadmiernego szacunku dla własności i dużej zalety: stosuje się go do wszystkich prowadzących działalność*, „Rzeczpospolita” z 30.01.2019 r.

³⁹ Por. P. Słowik, *Konfiskata mienia ma być jeszcze bardziej rozszerzona*, DGP z 12.03.2020 r.

gangsterskich przestępstw, ale nie są ich sprawcami. Z tego powodu osoby te pozostają beneficjentami przestępstw, co najczęściej dotyczy najbliższego otoczenia sprawców, np. żony, przyjaciela, konkubiny, brata⁴⁰. Przy takiej retoryce, w której dodatkowo wskazuje się, że pieniądze pochodzące z przestępstw trafiają np. na szkolne wyprawki, trudno jest znaleźć argumenty przeciwko wprowadzeniu konfiskaty jeszcze bardziej rozszerzonej⁴¹. Nie można jednak zapominać, że obowiązuje w Polsce zasada domniemania niewinności, a wciąż wielki odsetek rzekomych przestępców osadzanych w tzw. aresztach wydobywczych jest na koniec procesu uniewinnianych. Należy liczyć się z konsekwencjami błędów, stąd proponowane rozwiązania budzą wątpliwości co do zgodności z Konstytucją i podstawowymi swobodami obywatelskimi. W odpowiedzi na pismo Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców pytającego m.in. o liczbę spraw, w których zastosowano klauzulę interpretowania wątpliwości prawnych na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*) oraz w których wszczęto postępowanie karnoskarbowe wyłącznie po to, aby zawiesić bieg terminu przedawnienia, Zastępca Szefa KAS pismem z 27.09.2019 r., DPP4.8622.145.2019, wskazał, że na tysiące spraw prowadzonych przez administrację skarbową w okresie 30.04.2018–01.08.2019 r.:

- 1) zasadę *in dubio pro tributario* urzędy skarbowe lub izby administracji skarbowej zastosowały 32 razy, zaś urzędy celno-skarbowe tylko 8 razy;
- 2) postępowania karnoskarbowe były wszczynane wyłącznie w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych przez urzędy skarbowe lub izby administracji skarbowej 921 razy, zaś przez urzędy celno-skarbowe 137 razy.

Dodatkowo zaufania podatników nie budzą śledztwa dziennikarskie, w których wskazuje się, że w resorcie finansów sami urzędnicy donoszą na kolegów w terenie, którzy swoimi decyzjami, zgodnymi z Konstytucją dla Biznesu⁴², nie przyczyniają się do walki z mafiami vatowskimi⁴³. Pozostaje mieć nadzieję, że w strachu przed represjami urzędnicy nie przestaną pamiętać, że nie należy zwalczać uczciwych polskich firm tylko dlatego, że rosną potrzeby społeczne, a przełożeni oczekują od nich skuteczniejszych kontroli.

W oficjalnych Wytycznych Prokuratora Generalnego z 10.08.2017 r., PK I BP 024.13.2017, w sprawie zasad prowadzenia postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa związane z procederem wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług

⁴⁰ P. Rojek-Socha, *Konfiskata prewencyjna coraz bliżej – projekt wkrótce w planie prac rządu*, prawo.pl (dostęp: 24.08.2020 r.); P. Słowik, *Konfiskata prewencyjna już po wakacjach*, DGP z 20.08.2020 r.

⁴¹ P. Rojek-Socha, *KPRM studzi zapal MS w sprawie konfiskaty prewencyjnej*, prawo.pl (dostęp: 25.08.2020 r.).

⁴² Konstytucja Biznesu jest to pakiet ustaw, których celem jest zreformowanie i uproszczenie przepisów dotyczących prowadzenia działalności. Zmiany, które wprowadziła Konstytucja Biznesu dotyczą takich obszarów, jak m.in.:

- relacje przedsiębiorcy z urzędami i załatwianie spraw bez zbędnych formalności urzędowych,
- zakładanie firmy,
- zawieszenie działalności,
- zasady tworzenia prawa gospodarczego,
- obowiązki związane z prowadzeniem działalności.

⁴³ B. Godusławski, *Podatkowcy przeciwko skarbowcom. Szefostwo KAS oskarżone o blokowanie walki z karuzelami vatowskimi*, DGP z 18.11.2019 r.

(VAT) oraz innych oszukańczych uszczupień w tym podatku, wskazano na znaczenie dla państwa polskiego skutecznej walki z przestępczością podatkową. Prokurator sugeruje w Wytycznych wnioskowanie o wymierzenie kary bezwzględnego pozbawienia wolności w sytuacjach, w których wartość uszczuplenia lub narażenia budżetu państwa na uszczuplenie przekracza milion złotych. W tych przypadkach, zdaniem Prokuratora Generalnego, wnioskowanie o wymierzenie kary pozbawienia wolności z warunkowym zawieszeniem jej wykonania powinno być, co do zasady, ograniczone do przypadków zastosowania instytucji złagodzenia kary lub wydania wyroku skazującego w trybie konsensualnym. Pozostaje mieć nadzieję, że represyjne prawo skutecznie odstraszy nieuczciwych uczestników obrotu i jednocześnie – o ile taki skutek jest w tym przypadku możliwy – nie zahamuje działań inwestycyjnych. Istnieje bowiem taka hipoteza, że inwestorzy zagraniczni, kierując się rachunkiem ekonomicznym, wybiorą państwo, w którym – w ich ocenie – prawo jest stabilne i przyjazne dla biznesu, a władza przewidywalna. W Raporcie NIK z 29.10.2018 r. pt. Bariery prawne w rozwoju firm rodzinnych w Polsce⁴⁴ podkreślono, że: „Wyniki kontroli w US i MF wskazują, że skomplikowany charakter przepisów prawa oraz częste jego zmiany mogą w dalszym ciągu stanowić główną barierę w prowadzeniu działalności gospodarczej. Skutkiem tej bariery jest duża liczba błędów popełnianych zarówno przez pracowników kontrolowanych urzędów jak i podatników w interpretowaniu i stosowaniu prawa. Wskazuje na to stwierdzona w trakcie kontroli duża liczba uchylanych przez sądy administracyjne interpretacji indywidualnych wydawanych przez organy podatkowe (55% w I kwartale 2018 r.) oraz znaczny odsetek uchylanych decyzji podatkowych: w drugiej instancji (29,1% w pierwszym kwartale 2018 r.) oraz przez wojewódzkie sądy administracyjne (16,1% w I kwartale 2018 r.)”.

Pytanie, czy w tak kreowanej rzeczywistości nie pozostaje niezbędne zachowanie niezawisłych i niezależnych sądów, które nie będą podatne na naciski ze strony władzy wykonawczej. Podatnik przeświadczony o swojej niewinności nie może bać się agresywnego aparatu państwa, w starciu z którym nie ma żadnych szans. Niewątpliwie niepokojące doniesienia o konflikcie sędziów z politykami⁴⁵, podważaniu wybitnych autorytetów prawnych, tj. profesorów i sędziów z wieloletnim doświadczeniem i imponującym dorobkiem naukowym, przez osoby niemające nawet wykształcenia prawniczego nie budują zaufania obywateli⁴⁶. Walka z oszustami podatkowymi jest oczywiście inicjatywą pożądaną.

⁴⁴ LKI.430.005.2018, nr ewidencyjny 26/2018/P/18/072/LKI.

⁴⁵ I. Kamińska, *Sądownictwo w czasach postprawdy*, „Rzeczpospolita” z 20.02.2017 r.; E. Łętowska, *Prezes Sądu Najwyższego postępuje bardzo dzielnie*, <http://wiadomosci.onet.pl/tylko-w-onecie/prof-ewa-letowska-prezes-sadu-najwyzszego-postepuje-bardzo-dzielnie/58dqlc> (dostęp: 6.05.2017 r.); M. Gersdorf, *Pierwsza prezes Sądu Najwyższego dla Onetu: nie schowam się ze strachu przed PiS*, <http://wiadomosci.onet.pl/tylko-w-onecie/prof-malgorzata-gersdorf-nie-schowam-sie-ze-strachu-przed-pis-wywiad/tsqsn1b> (dostęp: 6.05.2017 r.).

⁴⁶ Zob. M. Safjan, *Oskarżony: Państwo prawa*, „Gazeta Wyborcza” z 22.02.2017 r.; informacja z TVN24 opublikowana 10.02.2017 r., <http://www.tvn24.pl/wiadomosci-ze-swiatea,2/prezes-tsue-odpowiada-na-pismo-europoslow-pis-ws-marka-safjana,714602.html> (dostęp: 6.05.2017 r.); informacja ze strony internetowej Ministerstwa Sprawiedliwości opublikowana 29.03.2017 r., <https://www.ms.gov.pl/pl/informacje/news,9193,projekt-wstepnej-opinii-obwe-pelen-bledow-i.html> (dostęp: 6.05.2017 r.); informacja ze strony

Najważniejsze jednak, żeby nie pozostała ona pozorna i nie uderzała w uczciwych obywateli, np. mających odmienne poglądy polityczne, romans z „nieodpowiednią” osobą czy orientację seksualną. Nie kwestionuję oczywiście tego, że reforma sądownictwa jest nam potrzebna, na co uwagę zwracają sami sędziowie. Obawiam się jednak, że powoływanie się na skandaliczne niekiedy wyroki sądowe może w tym przypadku stać się przynętą dla naiwnych, która ma ich przekonać do wprowadzenia zmian wzorowanych na ustrojach autorytarnych. Za tego rodzaju wadliwe orzeczenia sędziowie powinni być surowo rozliczani przez składającą się z fachowych sędziów korporację sędziowską, a nie przez partię polityczną. Nie można zapominać, że w każdym środowisku – także sędziowskim – znajdują się tzw. czarne owce. Niewątpliwie jednak takich czarnych owiec jest zdecydowanie więcej wśród polityków niż wśród profesjonalnych sędziów. Jak wskazywał współczesny liberał i filozof Karl R. Popper, „to, czego potrzebujemy i chcemy, to umoralnienie polityki, a nie upolitycznienie moralności”⁴⁷.

Zasady ogólne

Podstawowe zasady systemu podatku VAT zawarte są w nowej dyrektywie 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Są one powtórzeniem zasad zawartych w dotychczasowych dyrektywach VAT, które zostały uchylone 1.01.2007 r.:

- 1) pierwszej dyrektywie Rady z 11.04.1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych⁴⁸;
- 2) szóstej dyrektywie Rady z 17.05.1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej, ujednolicona podstawa wymiaru podatku⁴⁹.

W załączniku XII do dyrektywy 2006/112/WE zawarta jest tabela korelacji przepisów obecnie obowiązujących z przepisami uchylonych dyrektyw. W związku z powyższym orzecznictwo i praktyka wypracowane na kanwie poprzednio obowiązujących przepisów mogą okazać się przydatne na gruncie dyrektywy 2006/112/WE, o ile oczywiście rozwiązania systemowe funkcjonujące w przeszłości są nadal aktualne.

Zasada wspólnego systemu VAT polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap obciążenia tym podatkiem. Podatek VAT, obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagany

internetowej dziennika „Rzeczpospolita” opublikowana 26.04.2017 r., <http://www.rp.pl/Polityka/170429217-Prof-Andrzej-Zoll-Trybunal-Konstytucyjny-nie-chroni-juz-praw-obywateli.html#ap-1> (dostęp: 6.05.2017 r.).

⁴⁷ A. Szahaj, M.N. Jakubowski, *Filozofia polityki*, Warszawa 2015, s. 111.

⁴⁸ Dz.Urz. UE L 71, s. 1301, ze zm.

⁴⁹ Dz.Urz. UE L 145, s. 1, ze zm.

od każdej transakcji po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów. Wspólny system VAT stosuje się aż do etapu sprzedaży detalicznej włącznie, zgodnie z art. 1 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE, który jest powtórzeniem art. 2 pierwszej dyrektywy w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych.

Do podstawowych zasad wspólnego systemu VAT należą⁵⁰:

- 1) powszechność opodatkowania;
- 2) dążenie do zachowania warunków konkurencji;
- 3) neutralność VAT dla podatnika;
- 4) faktyczne opodatkowanie konsumpcji;
- 5) unikanie podwójnego opodatkowania;
- 6) pierwszeństwo prawa wspólnotowego przed prawem krajowym.

Ad 1. Powszechność opodatkowania

Zasada powszechności opodatkowania podatkiem od wartości dodanej wszystkich towarów i usług wynika wprost ze wspomnianego już art. 1 dyrektywy 2006/112/WE. Opodatkowaniu podlega każdy etap obrotu, a odstąpienie przez państwo członkowskie od zasady powszechności opodatkowania może mieć charakter wyłącznie wyjątkowy i może być wprowadzone tylko na podstawie delegacji zawartych w dyrektywie. Zasady stosowania podatku VAT są bowiem przyczyną tego, że wyłączenie niektórych transakcji z opodatkowania lub objęcie ich zwolnieniem od podatku zakłóca jego naliczanie i powoduje niemożność opodatkowania wyłącznie ostatecznej konsumpcji towarów lub usług. Przepisy unijne dotyczące VAT nie stoją na przeszkodzie, aby państwo członkowskie wprowadziło inny podatek niż podatek od wartości dodanej na określoną kategorię towarów pod warunkiem, że zasady opodatkowania będą szanowały zasady pięciu swobód wspólnotowych⁵¹. W wyroku z 12.06.2019 r. w sprawie C-185/18 Oro Efectivo SL przeciwko Diputación Foral de Bizkaia, EU:C:2019:485, TSUE uznał za zgodne z prawem UE opodatkowanie taką niezależną daniną nabycia przez przedsiębiorstwo od osób fizycznych przedmiotów z wysoką zawartością złota lub innych metali szlachetnych, w sytuacji gdy są one wykorzystywane w ramach działalności gospodarczej tego przedsiębiorstwa, które w celu ich późniejszego przetworzenia i ponownego wprowadzenia do obrotu handlowego, odsprzedaże je przedsiębiorstwom wytwarzającym sztabki lub inne przedmioty z metali szlachetnych.

⁵⁰ Tak np. K. Zasiewska, *VAT. Podstawowe zasady i ujęcie w rachunkowości*, Warszawa 2012, s. 12.

⁵¹ Wyróżnia się: swobodę przedsiębiorczości, swobodę przepływu towarów, swobodę przepływu osób, swobodę przepływu kapitału oraz swobodę świadczenia usług.

Ad 2. Dążenie do zachowania warunków konkurencji

Niezwykle istotną cechą podatku VAT jest pojmowanie go jako narzędzia, które używane jest do zachowania zasady równej konkurencji. Podatek od towarów i usług powinien bowiem zapewnić takie same zasady opodatkowania dla wszystkich podmiotów działających na rynku. Zasada ta jest nierozzerwalnie związana z powszechnością opodatkowania, a pośrednio w systemie prawa ma swój odpowiednik w konstytucyjnej zasadzie równości wobec prawa. Obowiązywanie tej zasady ma wpływ na wybór towarów i usług, które podlegają opodatkowaniu preferencyjną stawką VAT. Nie można bowiem, wprowadzając określone preferencje podatkowe, uprzywilejować pewną grupę w stosunku do konkurencyjnie działających do tej grupy podmiotów. Manipulowanie przez ustawodawcę stawkami VAT wymaga więc podejmowania rozważnych decyzji poprzez ostrożne dobieranie środków.

Ad 3. Neutralność podatku VAT dla podatnika

Neutralność podatku jest jego fundamentalną zasadą. Sprowadza się ona do stworzenia takich norm prawnych, aby podatnik niebędący ostatecznym konsumentem towarów lub usług nie ponosił kosztów podatku VAT. Realizacja tej zasady następuje przez możliwość odliczenia podatku zapłaconego przy nabyciu towarów i usług (podatek naliczony) od podatku należnego od dostawy towarów i świadczenia usług. Wszelkie ograniczenia prawa do odliczenia VAT wpływają na neutralność podatku i w związku z tym muszą być określone ustawowo.

Ad 4. Faktyczne opodatkowanie konsumpcji

Zasada faktycznego opodatkowania konsumpcji jest nierozzerwalnie związana z zasadą neutralności. Podatek VAT powinien tylko i wyłącznie obciążać konsumenta. W związku z tym stworzony został system odliczeń podatku, który ma umożliwić uniknięcie tego obciążenia przez podmioty biorące udział w dostarczeniu towarów i usług ostatecznemu odbiorcy. I to właśnie ten ostateczny odbiorca ma ponieść ciężar podatku VAT, gdyż nie ma prawa do jego odliczenia.

Ad 5. Unikanie podwójnego opodatkowania

Wspólnotowy system podatku VAT oparty jest na zasadzie jednokrotnego obciążenia podatkiem. Realizacją tej zasady jest określenie w przepisach dyrektywy 2006/112/WE oraz w ustawie o VAT miejsca opodatkowania różnych transakcji, zwłaszcza międzynarodowych. Tym samym stworzone zostały przepisy uniemożliwiające podwójne opodatkowanie dostaw towarów lub świadczenia usług w różnych państwach członkowskich.

Ad 6. Pierwszeństwo prawa wspólnotowego przed prawem krajowym

Z zasad prawa unijnego wynika zasada pierwszeństwa prawa wspólnotowego przed prawem krajowym ze wszystkimi regułami idącymi za przyjęciem tej zasady. Oznacza to choćby zaakceptowanie zasady skutków bezpośredniej dyrektywy, bezpośredniej stosowalności rozporządzeń, niedyskryminacji⁵² i wielu innych.

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

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

⁵² Por. m.in. wyroki TSUE z 3.03.2020 r.: C-75/18, Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt., EU:C:2020:139; C-323/18, Tesco-Global Áruházak Zrt., EU:C:2020:140; C-482/18, Google Ireland Limited, EU:C:2020:141; wyrok TSUE z 14.10.2020 r., C-677/19, SC Valoris SRL przeciwko Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Craiova – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vâlcea, Administrația Fondului pentru Mediu, EU:C:2020:825.

- 5a) państwie członkowskim konsumpcji – rozumie się przez to państwo członkowskie, w odniesieniu do którego zgodnie z art. 28k przyjmuje się, że na jego terytorium ma miejsce świadczenie usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych lub usług elektronicznych;
- 6) towarach – rozumie się przez to rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii;
- 7) imporcie towarów – rozumie się przez to przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium Unii Europejskiej;
- 8) eksporcie towarów – rozumie się przez to dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej przez:
 - a) dostawcę lub na jego rzecz, lub
 - b) nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju lub na jego rzecz, z wyłączeniem towarów wywożonych przez samego nabywcę do celów wyposażenia lub zaopatrzenia statków rekreacyjnych oraz turystycznych statków powietrznych lub innych środków transportu służących do celów prywatnych– jeżeli wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej jest potwierdzony przez właściwy organ celny określony w przepisach celnych;
- 9) imporcie usług – rozumie się przez to świadczenie usług, z tytułu wykonania których podatnikiem jest usługobiorca, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4;
- 10) nowych środkach transportu – rozumie się przez to przeznaczone do transportu osób lub towarów:
 - a) pojazdy lądowe napędzane silnikiem o pojemności skokowej większej niż 48 centymetrów sześciennych lub o mocy większej niż 7,2 kilowata, jeżeli przejechały nie więcej niż 6000 kilometrów lub od momentu dopuszczenia ich do użytku upłynęło nie więcej niż 6 miesięcy; za moment dopuszczenia do użytku pojazdu lądowego uznaje się dzień, w którym został on pierwszy raz zarejestrowany w celu dopuszczenia do ruchu drogowego lub w którym po raz pierwszy podlegał on obowiązkowi rejestracji w celu dopuszczenia do ruchu drogowego w zależności od tego, która z tych dat jest wcześniejsza; jeżeli nie można ustalić dnia pierwszej rejestracji pojazdu lądowego lub dnia, w którym podlegał on pierwszej rejestracji, za moment dopuszczenia do użytku tego pojazdu uznaje się dzień, w którym został on wydany przez producenta pierwszemu nabywcy, lub dzień, w którym został po raz pierwszy użyty dla celów demonstracyjnych przez producenta,
 - b) jednostki pływające o długości większej niż 7,5 metra, jeżeli były używane nie dłużej niż 100 godzin roboczych na wodzie lub od momentu ich dopuszczenia do użytku upłynęło nie więcej niż 3 miesiące, z wyjątkiem statków morskich, o których mowa w art. 83 ust. 1 pkt 1; za moment dopuszczenia do użytku jednostki pływającej uznaje się dzień, w którym została ona wydana przez producenta pierwszemu nabywcy, lub dzień, w którym została po raz pierwszy użyta dla celów demonstracyjnych przez producenta,

- c) statki powietrzne o maksymalnej masie startowej większej niż 1550 kilogramów, jeżeli były używane nie dłużej niż 40 godzin roboczych lub od momentu ich dopuszczenia do użytku upłynęło nie więcej niż 3 miesiące, z wyjątkiem środków transportu lotniczego, o których mowa w art. 83 ust. 1 pkt 6; za moment dopuszczenia do użytku statku powietrznego uznaje się dzień, w którym został on wydany przez producenta pierwszemu nabywcy, lub dzień, w którym został po raz pierwszy użyty dla celów demonstracyjnych przez producenta;
- 11) podatku od wartości dodanej – rozumie się przez to podatek od wartości dodanej nakładany na terytorium państwa członkowskiego, z wyjątkiem podatku od towarów i usług nakładanego tą ustawą;
- 12) obiektach budownictwa mieszkaniowego – rozumie się przez to budynki mieszkalne stałego zamieszkania sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 11;
- 13) urządzie skarbowym – rozumie się przez to urząd skarbowy, przy pomocy którego właściwy dla podatnika naczelnik urzędu skarbowego wykonuje swoje zadania;
- 14) pierwszym zasiedleniu – rozumie się przez to oddanie do użytkowania pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi lub rozpoczęcie użytkowania na potrzeby własne budynków, budowli lub ich części, po ich:
- a) wybudowaniu lub
 - b) ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej;
- 14a) wytworzeniu nieruchomości – rozumie się przez to wybudowanie budynku, budowli lub ich części, lub ich ulepszenie w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym;
- 15) działalności rolniczej – rozumie się przez to produkcję roślinną i zwierzęcą, w tym również produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcję warzywniczą, gruntową, szklarniową i pod folią, produkcję roślin ozdobnych, grzybów uprawnych i sadowniczą, chów, hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcję zwierzęcą typu przemysłowego lub fermowego oraz chów i hodowlę ryb i innych organizmów żyjących w wodzie, a także uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzybni, uprawy roślin „in vitro”, fermową hodowlę i chów drobiu rzeźnego i nieśnego, wylęgarnie drobiu, hodowlę i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, chów i hodowlę dżdżownic, entomofagów i jedwabników, prowadzenie pasiek oraz chów i hodowlę innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym oraz sprzedaż produktów gospodarki leśnej i łowieckiej, z wyjątkiem drewna okrągłego z drzew tropikalnych (CN 4403 41 00 i 4403 49) oraz bambusa (CN 1401 10 00), 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 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 pochodzące z własnej działalności rolniczej rolnika ryczałtowego oraz towary, o których mowa w art. 20 ust. 1c i 1d ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1387, z późn. zm.);
- 21) usługach rolniczych – rozumie się przez to:
 - a) usługi związane z rolnictwem oraz chowem i hodowlą zwierząt, z wyłączeniem usług weterynaryjnych (PKWiU ex 01.6), z wyłączeniem usług podkuwania koni i prowadzenia schronisk dla zwierząt gospodarskich (PKWiU ex 01.62.10.0),
 - b) usługi związane z leśnictwem (PKWiU ex 02.40.10), z wyłączeniem patrolowania lasów wykonywanego na zlecenie przez jednostki inne niż leśne (PKWiU ex 02.40.10.3),
 - c) usługi wspomagające rybactwo (PKWiU ex 03.00.7), z wyłączeniem usług związanych z rybołówstwem morskim (PKWiU 03.00.71.0),
 - d) wynajem i dzierżawę maszyn i urządzeń rolniczych, bez obsługi (PKWiU 77.31.10.0);
- 22) sprzedaży – rozumie się przez to odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów;
- 23) sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju – rozumie się przez to dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych przez podatnika podatku od towarów i usług lub na jego rzecz z terytorium kraju na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, które jest państwem przeznaczenia dla wysyłanego lub transportowanego towaru, pod warunkiem że dostawa dokonywana jest na rzecz:
 - a) podatnika podatku od wartości dodanej lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem podatku od wartości dodanej, którzy nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 9, lub
 - b) innego niż wymieniony w lit. a podmiotu niebędącego podatnikiem podatku od wartości dodanej;
- 24) sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju – rozumie się przez to dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych przez podatnika podatku od wartości

dodanej lub na jego rzecz z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju na terytorium kraju, które jest państwem przeznaczenia dla wysyłanego lub transportowanego towaru, pod warunkiem że dostawa jest dokonywana na rzecz:

- a) podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem w rozumieniu art. 15, którzy nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 9, lub
 - b) innego niż wymieniony w lit. a podmiotu, niebędącego podatnikiem w rozumieniu art. 15 i niemającego obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 9;
- 25) małym podatniku – rozumie się przez to podatnika podatku od towarów i usług:
- a) u którego wartość sprzedaży (wraz z kwotą podatku) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1 200 000 euro,
 - b) prowadzącego przedsiębiorstwo maklerskie, zarządzającego funduszami inwestycyjnymi, zarządzającego alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi, będącego agentem, zleceniobiorcą lub inną osobą świadczącą usługi o podobnym charakterze, z wyjątkiem komisju – jeżeli kwota prowizji lub innych postaci wynagrodzenia za wykonane usługi (wraz z kwotą podatku) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 45 000 euro
- przy czym przeliczenia kwot wyrażonych w euro dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł;
- 25a) usługach telekomunikacyjnych – rozumie się przez to usługi dotyczące transmisji, emisji i odbioru sygnałów, tekstów, obrazów i dźwięków lub wszelkiego rodzaju informacji drogą kablową, radiową, optyczną lub za pośrednictwem innych systemów elektromagnetycznych, w tym związane z nimi przeniesienie lub cesję praw do użytkowania środków dla zapewniania takiej transmisji, emisji i odbioru, wraz z zapewnieniem dostępu do ogólnosięciowych sieci informacyjnych, z uwzględnieniem art. 6a rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 77 z 23.03.2011, str. 1, z późn. zm.), zwanego dalej „rozporządzeniem 282/2011”;
- 25b) usługach nadawczych – rozumie się przez to usługi nadawcze, o których mowa w art. 6b rozporządzenia 282/2011;
- 26) usługach elektronicznych – rozumie się przez to usługi świadczone za pomocą środków komunikacji elektronicznej, o których mowa w art. 7 rozporządzenia 282/2011;

- 26a) systemie gazowym – rozumie się przez to system gazowy znajdujący się na terytorium Unii Europejskiej lub jakąkolwiek sieć połączoną z takim systemem;
- 27) wyrobach akcyzowych – rozumie się przez to wyroby akcyzowe w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym, z wyłączeniem gazu dostarczanego w systemie gazowym;
- 27a) systemie elektroenergetycznym – rozumie się przez to system elektroenergetyczny w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (Dz. U. z 2019 r. poz. 755, 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–27d) (uchylone);
- 27e) zorganizowanej części przedsiębiorstwa – rozumie się przez to organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania;
- 27f) (uchylony);
- 27g) czasopismach regionalnych lub lokalnych – rozumie się przez to wydawnictwa periodyczne (ex CN 4902 i ex CN 4911), o tematyce regionalnej lub lokalnej, także przeznaczone dla osób niewidomych i niedowidzących, publikowane nie częściej niż raz w tygodniu w postaci odrębnych zeszytów (numerów) objętych wspólnym tytułem, których zakończenia nie przewiduje się, ukazujące się na ogół w regularnych odstępach czasu w nakładzie w wersji drukowanej nie wyższym niż 15 000 egzemplarzy, z wyjątkiem:
 - a) periodyków o treści ogólnej, stanowiących podstawowe źródło informacji bieżącej o aktualnych wydarzeniach krajowych lub zagranicznych, przeznaczonych dla szerokiego kręgu czytelników,
 - b) publikacji zawierających treści pornograficzne, publikacji zawierających treści nawołujące do nienawiści na tle różnic narodowościowych, etnicznych, rasowych, wyznaniowych albo ze względu na bezwyznaniowość lub znieważające z tych powodów grupę ludności lub poszczególne osoby oraz publikacji propagujących ustroje totalitarne,

- c) wydawnictw, które zawierają głównie kompletne powieść, opowiadanie lub inne dzieło w formie tekstu ilustrowanego lub nie, albo w formie rysunków opatrzonych opisem lub nie,
 - d) publikacji, w których więcej niż 20% powierzchni jest przeznaczzone na krzyżówki, kryptogramy, zagadki oraz inne gry słowne lub rysunkowe,
 - e) publikacji zawierających informacje popularne, w szczególności porady oraz informacje o znanych i sławnych postaciach z życia publicznego,
 - f) czasopism w wersji drukowanej, na których nie zostanie uwidoczniona wysokość nakładu;
- 28) Ordynacji podatkowej – rozumie się przez to ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900, z późn. zm.);
- 29) (uchylony);
- 30) ex – rozumie się przez to zakres towarów i usług węższy niż określony odpowiednio w danym dziale, pozycji, podpozycji lub kodzie Nomenklatury scalonej (CN) lub danym grupowaniu klasyfikacji wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej;
- 31) fakturze – rozumie się przez to dokument w formie papierowej lub w formie elektronicznej zawierający dane wymagane ustawą i przepisami wydanymi na jej podstawie;
- 32) fakturze elektronicznej – rozumie się przez to fakturę w formie elektronicznej wystawioną i otrzymaną w dowolnym formacie elektronicznym;
- 33) terenach budowlanych – rozumie się przez to grunty przeznaczone pod zabudowę zgodnie z miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego, a w przypadku braku takiego planu – zgodnie z decyzją o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, o których mowa w przepisach o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym;
- 34) pojazdach samochodowych – rozumie się przez to pojazdy samochodowe w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony;
- 35) podmiocie prowadzącym skład podatkowy – rozumie się przez to podmiot, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 11 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2019 r. poz. 864, z późn. zm.);
- 36) zarejestrowanym odbiorcy – rozumie się przez to podmiot, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 13 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym;
- 37) rachunku VAT – rozumie się przez to rachunek VAT, o którym mowa w:
- a) art. 62a ust. 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (Dz. U. z 2019 r. poz. 2357),
 - b) art. 3b ust. 1 ustawy z dnia 5 listopada 2009 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych (Dz. U. z 2018 r. poz. 2386, z późn. zm.);
- 38) ustawie o zarządzie sukcesyjnym – rozumie się przez to ustawę z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych

- ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw (Dz. U. poz. 1629 oraz z 2019 r. poz. 1495);
- 39) przedsiębiorstwie w spadku – rozumie się przez to przedsiębiorstwo w spadku w rozumieniu ustawy o zarządzie sukcesyjnym;
- 40) zarządzie sukcesyjnym – rozumie się przez to zarząd sukcesyjny, o którym mowa w ustawie o zarządzie sukcesyjnym;
- 41) bonie – rozumie się przez to instrument, z którym wiąże się obowiązek jego przyjęcia jako wynagrodzenia lub części wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług, w przypadku którego towary, które mają zostać dostarczone, lub usługi, które mają zostać wykonane, lub tożsamość potencjalnych dostawców lub usługodawców są wskazane w samym instrumencie lub określone w powiązanej dokumentacji, w tym w warunkach wykorzystania tego instrumentu;
- 42) emisji bonu – rozumie się przez to pierwsze wprowadzenie bonu do obrotu;
- 43) bonie jednego przeznaczenia – rozumie się przez to bon, w przypadku którego miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których bon dotyczy, oraz kwota należnego podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze z tytułu dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług są znane w chwili emisji tego bonu;
- 44) bonie różnego przeznaczenia – rozumie się przez to bon inny niż bon jednego przeznaczenia;
- 45) transferze bonu – rozumie się przez to emisję bonu oraz każde przekazanie tego bonu po jego emisji.
- 46)⁵³ systemie TAX FREE – rozumie się przez to system teleinformatyczny na Platformie Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych służący do obsługi dokumentów elektronicznych będących podstawą do dokonania zwrotu podatku podróżnym, w szczególności do wystawiania i obiegu dokumentów, oraz prowadzenia ewidencji.

Spis treści

Słowniczek ustawowy – uwagi ogólne	39
Terytorium kraju	39
Państwo członkowskie	40
Terytorium Unii Europejskiej	40
Terytorium państwa członkowskiego	41
Terytorium państwa trzeciego	41
Państwo członkowskie konsumpcji	41
Towary	42
Import towarów	44

⁵³ Art. 2 pkt 46 dodany przez art. 1 pkt 1 lit. c ustawy z 27.11.2020 r. (Dz.U. poz. 2419) zmieniającej nin. ustawę z dniem 1.01.2022 r.

Eksport towarów	44
Import usług	51
Nowe środki transportu	53
Podatek od wartości dodanej	55
Obiekty budownictwa mieszkaniowego	55
Urząd skarbowy	56
Pierwsze zasiedlenie	57
Wytworzenie nieruchomości	62
Działalność rolnicza	63
Gospodarstwo rolne	64
Gospodarstwo leśne	64
Gospodarstwo rybackie	65
Rolnik ryczałtowy	65
Produkty rolne	68
Usługi rolnicze	69
Sprzedaż	69
Sprzedaż wysyłkowa z terytorium kraju	69
Sprzedaż wysyłkowa na terytorium kraju	71
Mały podatnik	71
Usługi telekomunikacyjne	72
Usługi nadawcze	73
Usługi elektroniczne	74
System gazowy	79
Wyroby akcyzowe	79
System elektroenergetyczny	83
Wartość rynkowa	83
Zorganizowana część przedsiębiorstwa	84
Czasopisma regionalne / lokalne	91
Ordynacja podatkowa	91
PKWiU ex	92
Faktura / faktura elektroniczna	92
Tereny budowlane	93
Pojazdy samochodowe	95
Podmiot prowadzący skład podatkowy	96
Zarejestrowany odbiorca	96
Rachunek VAT	97
Przedsiębiorstwo w spadku	97
Zarząd sukcesyjny	97
Bony	98
System TAX FREE	99

Słowniczek ustawowy – uwagi ogólne

Artykuł 2 zawiera słowniczek podstawowych pojęć używanych w ustawie o VAT. Trzeba zaznaczyć, że niektóre definicje zostały zamieszczone poza przedmiotowym słownikiem. W dalszych przepisach znajdują się również inne legalne definicje pojęć używanych w ustawie o VAT. Dzieje się tak w przypadku bardziej rozbudowanych lub skomplikowanych zagadnień wymagających kompleksowego uregulowania, z uwzględnieniem wyłączeń itd. (np. definicje wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów zawarte są w rozdziale 3 działu II ustawy o VAT). Część definicji zamieszczono również w przepisach dotyczących procedur szczególnych w dziale XII ustawy o VAT (np. definicje marży przy usługach turystyki, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich, antyków i złota inwestycyjnego w zakresie dostawy tych towarów lub definicje dotyczące transakcji trójstronnych). Te definicje używane są na potrzeby konkretnych rozdziałów.

Terytorium kraju

Przez terytorium kraju rozumie się terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (art. 2 pkt 1 ustawy o VAT). Aby ustalić, jaki obszar stanowi terytorium kraju, trzeba odwołać się do ustawy z 12.10.1990 r. o ochronie granicy państwowej⁵⁴. Zgodnie z art. 1 wspomnianej ustawy granicą Rzeczypospolitej Polskiej jest powierzchnia pionowa przechodząca przez linię graniczną, oddzielającą terytorium państwa polskiego od terytoriów innych państw i od morza pełnego. Granica państwowa rozgranicza również przestrzeń powietrzną, wody i wnętrze ziemi. Natomiast zgodnie z art. 2 ww. ustawy przebieg granicy na lądach oraz rozgraniczenie morskich wód wewnętrznych i morza terytorialnego są unormowane w umowach międzynarodowych zawartych przez Polskę z państwami sąsiednimi. Definicje morskich wód wewnętrznych i morza terytorialnego określone są w ustawie z 21.03.1991 r. o obszarach morskich Rzeczypospolitej Polskiej i administracji morskiej⁵⁵. Morskimi wodami wewnętrznymi są:

- 1) część Jeziora Nowowarpieńskiego i część Zalewu Szczecińskiego wraz ze Świną i Dziwną oraz Zalewem Kamieńskim, znajdująca się na wschód od granicy państwowej między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec, oraz rzeka Odra pomiędzy Zalewem Szczecińskim a wodami portu Szczecin;
- 2) część Zatoki Gdańskiej zamknięta linią podstawową morza terytorialnego;
- 3) część Zalewu Wiślanego, znajdująca się na południowy zachód od granicy państwowej między Rzeczpospolitą Polską a Federacją Rosyjską na tym zalewie;
- 4) wody portów określone od strony morza linią łączącą najdalej wysunięte w morze stałe urządzenia portowe, stanowiące integralną część systemu portowego;
- 5) wody znajdujące się pomiędzy linią brzegu morskiego ustaloną zgodnie z przepisami ustawy z 20.07.2017 r. – Prawo wodne⁵⁶ a linią podstawową morza terytorialnego.

⁵⁴ Dz.U. z 2019 r. poz. 1776.

⁵⁵ Dz.U. z 2019 r. poz. 2169 ze zm.

⁵⁶ Dz.U. z 2020 r. poz. 310 ze zm.

Morzem terytorialnym Rzeczypospolitej Polskiej jest obszar wód morskich o szerokości 12 mil morskich (22 224 m), liczonych od linii podstawowej tego morza. Linie podstawową morza terytorialnego, zwaną dalej „linią podstawową”, stanowi linia łącząca odpowiednie punkty wyznaczające najniższy stan wody wzdłuż wybrzeża albo inne punkty wyznaczone zgodnie z zasadami określonymi w Konwencji Narodów Zjednoczonych o prawie morza, sporządzonej w Montego Bay 10.12.1982 r.⁵⁷ Natomiast zewnętrzną granicę morza terytorialnego stanowi linia, której każdy punkt jest oddalony o 12 mil morskich od najbliższego punktu linii podstawowej. Wyjątek stanowią redy, na których odbywa się normalnie załadunek, wyładunek i kotwiczenie statków, położone całkowicie lub częściowo poza obszarem wód morskich określonym zgodnie z ww. zasadami. Redy te włączone są do morza terytorialnego.

Wyjątkiem od powyższych reguł są unormowania zawarte w art. 2a ustawy o VAT, na podstawie których, w razie budowy lub utrzymania mostów transgranicznych lub wspólnych odcinków dróg, ustala się specjalne zasady określania terytorium kraju. Szerzej na ten temat będzie mowa w komentarzu do tego artykułu.

Państwo członkowskie

Zgodnie z art. 2 pkt 2 ustawy o VAT państwo członkowskie to każde z 28 państw członkowskich Unii Europejskiej (po wyjściu Wielkiej Brytanii z Unii Europejskiej jest to 27 krajów). Do krajów tych należą: Austria, Belgia, Bułgaria, Cypr, Czechy, Chorwacja, Dania, Estonia, Finlandia, Francja, Grecja, Hiszpania, Holandia, Irlandia, Litwa, Luksemburg, Łotwa, Malta, Niemcy, Polska, Portugalia, Rumunia, Słowacja, Słowenia, Szwecja, Węgry, Włochy.

Terytorium Unii Europejskiej

Na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług terytorium Unii Europejskiej to terytorium poszczególnych państw członkowskich (art. 2 pkt 3 ustawy o VAT). Określenie, czy dane miejsce znajduje się na terytorium Unii, ma fundamentalne znaczenie dla transakcji towarowych, gdyż na terytorium Wspólnoty obowiązują szczególne zasady opodatkowania.

Zgodnie z definicją ustawową niektóre terytoria nienależące do państw członkowskich są włączone do Unii Europejskiej. Są to:

- 1) Księstwo Monako, które traktuje się jako terytorium Republiki Francuskiej;
- 2) suwerenne strefy Akrotiri i Dhekelia, które są traktowane jako terytorium Republiki Cypru.

Przed wyjściem Wielkiej Brytanii z UE za terytorium UE uznawano wyspę Man, która była uznawana za terytorium Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej.

⁵⁷ Dz.U. z 2002 r. poz. 543, załącznik.

Natomiast pewne terytoria państw członkowskich są wyłączone z terytorium Unii Europejskiej. Należą do nich:

- 1) wyspa Helgoland, terytorium Buesingen – z Republiki Federalnej Niemiec;
- 2) Ceuta, Melilla, Wyspy Kanaryjskie – z Królestwa Hiszpanii;
- 3) Livigno, Campione d'Italia, włoska część jeziora Lugano – z Republiki Włoskiej;
- 4) francuskie terytoria, o których mowa w art. 349 i 355 ust. 1 TFUE – z Republiki Francuskiej;
- 5) Góra Athos – z Republiki Greckiej;
- 6) Wyspy Alandzkie – z Republiki Finlandii.

Przed wyjściem Wielkiej Brytanii z UE za terytorium UE nie były uznawane Wyspy Normandzkie jako wyłączone z terytorium Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, a także Gibraltar – również wyłączony z terytorium Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej⁵⁸.

Terytorium państwa członkowskiego

W art. 2 pkt 4 ustawy o VAT zamieszczono również definicję terytorium państwa członkowskiego, którym jest terytorium państwa wchodzącego w skład terytorium Unii Europejskiej, z zastrzeżeniem art. 2a. Terytorium państwa członkowskiego musi zatem równocześnie wchodzić w skład terytorium Unii. Dlatego też niektóre terytoria wchodzące w skład państw członkowskich nie są na gruncie ustawy o VAT uznawane za terytoria państw członkowskich Wspólnoty.

Terytorium państwa trzeciego

Zgodnie z art. 2 pkt 5 ustawy o VAT terytorium państwa trzeciego to terytorium państwa niewchodzące w skład terytorium Unii Europejskiej, z zastrzeżeniem art. 2a ust. 1 i 3, który odnosi się do mostów transgranicznych lub wspólnych odcinków dróg, i rozstrzyga, do którego państwa należy, na potrzeby ustawy o VAT, most transgraniczny lub wspólny odcinek drogi.

Państwo członkowskie konsumpcji

Państwo członkowskie konsumpcji to państwo członkowskie, w odniesieniu do którego zgodnie z art. 28k ustawy o VAT przyjmuje się, że na jego terytorium ma miejsce świadczenie usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych lub usług elektronicznych. Zgodnie ze wskazanym art. 28k ustawy o VAT miejscem świadczenia usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych i usług elektronicznych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami jest miejsce, w którym podmioty te posiadają siedzibę, stałe miejsce zamieszkania

⁵⁸ Por. wyrok TSUE z 2.04.2020 r., C-458/18, „GVC Services (Bulgaria)” EOOD, EU:C:2020:266.

lub zwykle miejsce pobytu. Aby jednak usługodawcy nie byli zmuszeni rejestrować się w każdym państwie członkowskim, w którym świadczą usługi telekomunikacyjne, naddawcze lub elektroniczne, zwłaszcza że przy świadczeniach na rzecz konsumentów często mają odbiorców w wielu krajach, wprowadzono fakultatywne rozwiązanie upraszczające, tzw. mały punkt kompleksowej obsługi (ang. *Mini One Stop Shop*), w którym możliwe jest elektroniczne złożenie jednej kwartalnej deklaracji VAT, jak również wpłacenie należnego właściwym państwu członkowskim Unii Europejskiej podatku VAT z tytułu świadczenia tych usług na rachunek organu podatkowego w jednym państwie Unii. Wpłacony podatek jest przekazywany przez krajową administrację do państw członkowskich konsumpcji, tj. tam, gdzie zlokalizowani są odbiorcy tych usług.

Towary

Towarami w rozumieniu przepisów o VAT są rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii. Pojęcie rzeczy definiuje Kodeks cywilny, rozumie przez nie wyłącznie przedmioty materialne. Rzeczami są zarówno ruchomości, jak i nieruchomości. Towarami nie są dobra niematerialne lub prawa majątkowe. Towarami będą natomiast nie tylko same rzeczy, lecz także ich części składowe i przynależności. Część składowa rzeczy nie może być odrębnym przedmiotem własności i innych praw rzeczowych (art. 47 § 1 k.c.). Przynależnościami są rzeczy ruchome potrzebne do korzystania z innej rzeczy (rzeczy głównej) zgodnie z jej przeznaczeniem, jeżeli pozostają z nią w faktycznym związku odpowiadającym temu celowi (art. 51 § 1 k.c.).

Aby rzecz uznać za towar, nie musi być ona wymieniona w klasyfikacjach statystycznych ani też nie musi być przedmiotem czynności opodatkowanych. Pomimo zmiany definicji towarów nadal przy ich identyfikacji trzeba korzystać z klasyfikacji statystycznych. Towary i usługi należy identyfikować przy użyciu PKWiU z 2008 r. (dla celów VAT stosowaną do końca 2017 r.) wtedy, gdy dla tych towarów lub usług przepisy ustawy lub przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie powołują się na symbole statystyczne (art. 5a ustawy o VAT). Dlatego też jeśli w przepisach ustawy o VAT pojawi się odwołanie do klasyfikacji statystycznej, to taką klasyfikację trzeba zastosować.

Należy zatem uznać, iż w większości przypadków czynności ustanowienia lub przeniesienia praw majątkowych będą uznawane za świadczenie usług. Zbycie udziałów w nieruchomości, podobnie jak zbycie udziałów w prawie użytkowania wieczystego gruntu, uznano jednak za dostawę towarów (por. uchwała NSA (7) z 24.10.2011 r., I FPS 2/11, LEX nr 964566). Udziały bowiem stanowią źródło praw właścicielskich, których przejście wiąże się właśnie z ich zbyciem. Wątpliwości budzi, czy przeniesienie nakładów na rzecz właściciela, który decyduje się zachować nakłady, stanowi dostawę towaru, czy świadczenie usług. W prawomocnym wyroku z 2.02.2017 r., I SA/Łd 1007/16, LEX nr 2240798, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi uznał, że w sytuacji, gdy wydzierżawiający decyduje się na zatrzymanie ulepszeń w zamian za zapłatę byłemu dzierżawcy za pozostawione

ulepszenia przedmiotu dzierżawy, a ulepszenia takie mieszczą się w definicji towaru w rozumieniu art. 2 pkt 6 ustawy o VAT, dochodzi do dostawy towaru w świetle art. 7 ust. 1 ustawy o VAT, która jest czynnością opodatkowaną VAT ze względu na brzmienie art. 5 ust. 1 pkt 1 tej ustawy. Nakłady w rozpoznawanej sprawie dotyczyły wzniesienia budynku na cudzym gruncie. Autor zgadza się z poglądem zaaprobowanym przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w powyższym orzeczeniu, choć należy uznać, że póki co jest on odosobniony. Podobne stanowisko do WSA w Łodzi zajął WSA w Gdańsku w nieprawomocnym wyroku z 28.07.2020 r., I SA/Gd 161/20, LEX nr 3055271. Zasadniczo nakłady poniesione przez inwestora i rozliczane z właścicielem traktowane są jak usługa⁵⁹.

Uznanie bezpłatnego zwrotu nakładów na rzecz właściciela za świadczoną nieodpłatnie usługę wydaje się uzasadnione, zwłaszcza w relacji inwestor-właściciel. Pewne obowiązki w zakresie budowy/rozbudowy/modernizacji dróg będące pokłosiem inwestycji prywatnej wynikają bezpośrednio z przepisów prawa (np. art. 16 ust. 1 ustawy z 21.03.1985 r. o drogach publicznych⁶⁰ nakłada na inwestora obowiązek budowy lub przebudowy drogi publicznej w związku z inwestycją niedrogową, np. budową osiedla mieszkaniowego). Skutkiem uznania tych nakładów za usługę, przy jednoczesnym bezspornym związku z działalnością gospodarczą w rozumieniu przepisów o VAT, jaką prowadzi inwestor, jest wyłączenie z opodatkowania VAT czynności przekazania takiej inwestycji (nakładów z nią związanych) na rzecz właściciela. Jest to więc istotna informacja dla inwestorów, którzy w przypadku uznania takich inwestycji (nie tylko drogowych, gdyż może to dotyczyć np. budowy sieci kanalizacji deszczowej, sanitarnej i wodociągowej) za towar, byliby zobowiązani do zapłaty VAT, jeżeli wcześniej odliczyli go od wydatków związanych z budową. Korzystne jednak stanowisko dla inwestorów w odniesieniu do nieodpłatnie przekazywanych inwestycji drogowych na rzecz gminy zajęły organy podatkowe, m.in. w interpretacji indywidualnej DIS w Katowicach z 21.02.2017 r., 2461-IBPP3.4512.3.2017.1.EJ, LEX nr 338297; interpretacji indywidualnej DIS w Warszawie z 18.11.2014 r., IPPP2/443-835/14-2/MT, LEX nr 254441.

Za towary nie mogą być uznane pieniądze, papiery wartościowe ani inne przedmioty pełniące funkcję płatniczą. Takie stanowisko można znaleźć w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 25.01.2008 r., IBPP2/443-234a/07/EJ, LEX nr 67877⁶¹. Jeżeli natomiast pieniądź nabywany jest jako przedmiot, np. do celów kolekcjonerskich, wówczas może on być uznany za towar.

Za dostawę towarów nie można również uznać udzielenia licencji do oprogramowania komputerowego zamieszczonego na nośnikach danych, gdyż to właśnie udzielenie licencji jest główną „substancją” transakcji. Natomiast sprzedaż egzemplarza programu komputerowego jest zasadniczo dostawą towarów.

⁵⁹ Por. nieprawomocny wyrok WSA w Krakowie z 1.08.2019 r., I SA/Kr 1325/18, LEX nr 2717816.

⁶⁰ Dz.U. z 2020 r. poz. 470.

⁶¹ Por. także interpretacja indywidualna DKIS z 16.03.2020 r., 0113-KDIPT1-2.4012.70.2020.1.KSI, LEX nr 533539.

Towarami w rozumieniu ustawy o VAT są także wszelkie postacie energii. Ponieważ energia jest traktowana jak rzecz ruchoma, ustawodawca musiał wymienić ją odrębnie w definicji towaru. Uznanie energii za towar jest zgodne z regulacjami zawartymi w dyrektywie 2006/112/WE. Zgodnie z art. 15 ust. 1 tej dyrektywy energia elektryczna, gaz, energia cieplna lub chłodnicza i tym podobne są uważane za rzeczy. Dostawą towaru powinno być doładowanie pojazdu elektrycznego, podobnie jak sprzedaż paliwa na stacji benzynowej. Innego zdania był WSA w Warszawie, który w nieprawomocnym wyroku z 12.03.2019 r., III SA/Wa 1835/18, LEX nr 2696628, stanął na stanowisku, że ładowanie pojazdu elektrycznego jest usługą, a nie dostawą towaru.

Import towarów

Zgodnie z art. 2 pkt 7 ustawy o VAT za import towarów uznaje się przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium Unii Europejskiej. Jest to zasadnicza zmiana w stosunku do definicji obowiązującej do 1.05.2004 r., która jest następstwem przystąpienia Polski do Unii Europejskiej. Eliminacja granic celnych na terytorium Unii spowodowała konieczność zmiany przepisów i stworzenia systemu rozliczeń obrotu towarowego na terytorium Wspólnoty. Zgodnie z tą definicją wszelki przywóz towarów spoza Unii uznaje się za import. Oznacza to, że importem jest zarówno przywóz towarów będących majątkiem podatnika, jak i będących przedmiotem najmu, leasingu, komisu czy użyczenia, przywiezionych w celu przetworzenia lub przechowania, a także będących przedmiotem aportu.

Od 1.04.2013 r. definicja importu uległa zmianie na mocy art. 1 pkt 1 lit. a z.u.p.t.u.2012. Do tego dnia za import towarów uznawano przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju. Uznanie, iż za import towarów uznaje się ich przywóz na terytorium Unii Europejskiej, a nie na terytorium Polski, jest zgodne z art. 30 dyrektywy 2006/112/WE.

Od pojęcia importu należy odróżnić termin „zaimportowania”, tj. sytuacji, w której towar przywożony do Polski był wcześniej przedmiotem importu na terytorium innego państwa Unii Europejskiej (art. 11 ust. 1 ustawy o VAT).

Import towarów jest zasadniczo czynnością faktyczną przewiezienia towaru z kraju trzeciego na terytorium Polski (np. z Rosji do Polski). Nie przeszkadza zrealizowaniu importu towarów okoliczność, że np. faktura od sprzedawcy importowanego towaru jest fakturą wystawioną przez podmiot z innego kraju UE (np. z Niemiec).

Eksport towarów

Zgodnie z art. 2 pkt 8 ustawy o VAT ilekroć w ustawie tej mowa jest o eksporcie towarów, rozumie się przez to dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej przez:

- a) dostawcę lub na jego rzecz, lub
 - b) nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju lub na jego rzecz, z wyłączeniem towarów wywożonych przez samego nabywcę do celów wyposażenia lub zaopatrzenia statków rekreacyjnych oraz turystycznych statków powietrznych lub innych środków transportu służących do celów prywatnych
- jeżeli wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej jest potwierdzony przez właściwy organ celny określony w przepisach celnych.

Definicja eksportu została zmieniona od 1.04.2013 r. przepisem art. 1 pkt 1 lit. a z.u.p.t.u.2012. Nie ma już przepisu, iż eksport to potwierdzony przez urząd celny określony w przepisach celnych wywóz towarów z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej w wykonaniu czynności określonych w art. 7 ustawy o VAT.

Obecny przepis nie pozostawia wątpliwości, iż każda dostawa towarów przez dostawcę lub nabywcę, wysyłanych lub transportowanych z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej, stanowi eksport przy spełnieniu określonych warunków. Będą to również przypadki, w których wywóz następuje w wykonaniu czynności zrównanych z dostawami (np. przekazanie na potrzeby własne pracowników, darowizny) i nie będzie już miało znaczenia, czy podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu tych towarów. Eksport to dostawa towarów przy zmianie ich właściciela, czyli zazwyczaj przy ich sprzedaży. W efekcie, aby doszło do takiego rozliczenia eksportu, trzeba łącznie spełnić następujące warunki:

- wysyłka towaru powinna odbywać się z Polski poza obszar celny UE (np. Rosja, USA);
- towar powinien zmienić właściciela (zazwyczaj sprzedaż) jeszcze na terytorium Polski;
- za dostawę powinien odpowiadać sprzedawca lub nabywca;
- wywóz towaru powinien potwierdzić organ podatkowy.

Aby jednak doszło do eksportu musi dojść do przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel. Eksport jest bowiem dostawą towarów z definicji. W rezultacie wywóz towarów należących do podatnika do magazynu własnego na terytorium państwa trzeciego, w którym towary te będą przechowywane jakiś czas, nie stanowi sprzedaży (eksportu towarów), gdyż transport z zakładu podwykonawcy w Polsce do tego magazynu nie będzie realizowany wskutek dostawy tych towarów (por. interpretacja indywidualna DIS w Warszawie z 2.02.2016 r., IPPP3/4512-935/15-2/IG, LEX nr 298109). Zupełnie inną kwestią jest to, kiedy dochodzi do przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel. Czasem warunki Incoterms oraz faktyczna organizacja transportu sugerują, że do przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel doszło dopiero poza granicami RP, np. w USA, Rosji czy innym państwie trzecim. W interpretacji indywidualnej z 19.02.2018 r., 0115-KDIT1-3.4012.849.2017.2.MD, LEX nr 441304, DKIS uznał, że w przypadku przemieszczenia towaru do amerykańskiego magazynu polskiej spółki i dostawy już poza terytorium UE realizowanej na warunkach FCA, w ogóle nie dochodzi

do eksportu towarów w rozumieniu przepisów o VAT. Transakcja w ocenie organu podatkowego jest neutralna na gruncie polskich przepisów o VAT. Podobnie należałoby ocenić dostawę realizowaną na warunkach DAT (ang. *delivered at terminal*, tj. dostarczony do terminalu) albo DAP (ang. *delivered at place*, tj. dostarczony do miejsca), gdzie przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel ma miejsce na terytorium państwa trzeciego. Jeżeli jednak dostawa jest realizowana od razu do odbiorcy z kraju trzeciego, to warunki transportu pozostają tu bez znaczenia.

Wywóz własnych towarów do magazynu w USA, z którego podatnik dokonuje dostawy towarów, nie stanowi eksportu towaru w rozumieniu przepisów ustawy o VAT. Sprzedaż poza granicami RP będzie natomiast stanowiła dostawę towarów opodatkowaną poza Polską (przed zastąpieniem deklaracji formularzem JPK_VDEK była to pozycja 11 deklaracji VAT-7⁶²). W poz. 11 deklaracji wykazywało się dostawę towarów oraz świadczenie usług poza terytorium kraju, w stosunku do których przysługiwało podatnikowi prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, o którym mowa w art. 86 ust. 8 pkt 1 ustawy o VAT, lub prawo do zwrotu kwoty podatku naliczonego, o którym mowa w art. 87 ust. 5 ustawy o VAT. W pozycji tej nie uwzględniano się wartości dostaw towarów i świadczonych usług dokonywanych w ramach działalności gospodarczej zarejestrowanej poza terytorium kraju oraz świadczonych usług rozliczanych w ramach procedury szczególnej dotyczącej usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych lub usług elektronicznych⁶³. Gdyby sprzedaż towarów wysyłanych do magazynu amerykańskiego odbywała się w Polsce i przysługiwałoby podatnikowi prawo do odliczenia podatku naliczonego od dokonywanych zakupów towarów i usług, to również zakup towarów w Polsce opodatkowanych poza Rzeczypospolitą Polską daje podatnikowi prawo do odliczenia podatku naliczonego na podstawie art. 86 ust. 8 pkt 1 ustawy o VAT.

Zmiana definicji eksportu spowodowała zbliżenie jej do regulacji zawartych w dyrektywie 2006/112/WE.

Warto wskazać, iż obecna ustawa za eksport uważa zarówno eksport bezpośredni, jak i eksport pośredni. Zgodnie bowiem z definicją eksport ma miejsce wówczas, gdy wywóz dokonywany jest przez dostawcę lub na jego rzecz (eksport bezpośredni) albo przez nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju lub na jego rzecz (eksport pośredni). Podział eksportu na eksport bezpośredni oraz eksport pośredni warunkowany jest wyłącznie tym, kto (dostawca czy nabywca) organizuje transport towarów, w ramach którego są one wywożone z Polski poza terytorium Wspólnoty. Wiele kontrowersji wzbudzał do tej pory sposób potwierdzania eksportu pośredniego. Szerzej na ten temat można przeczytać w komentarzu do art. 41 ust. 11 ustawy o VAT.

⁶² Załącznik nr 1 do rozporządzenia Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z 25.10.2019 r. w sprawie wzorów deklaracji dla podatku od towarów i usług (Dz.U. poz. 2104).

⁶³ Interpretacja indywidualna DKIS z 22.10.2018 r., 0114-KDIP1-2.4012.450.2018.2.MC, LEX nr 480560.

Czynność eksportu ma charakter terytorialny. Brak wcześniej dokonanego importu towarów lub wewnątrzwspólnotowego nabycia eksportowanych towarów może być często wskazówką interpretacyjną w zakresie braku obowiązku opodatkowania polskim VAT czynności wywozu towaru z terytorium Unii Europejskiej. Skoro bowiem towar w ogóle nie wjechał na terytorium Polski, to zapewne równie dobrze nie będzie z tej Polski wyjeżdżał. Takie stanowisko zajął m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 16.03.2016 r., IBPP2/4512-1038/15/IK, LEX nr 302440, w odniesieniu do polskiej spółki, która sprzedawała do kontrahentów spoza Unii Europejskiej stalowe komponenty do produkcji stalowych konstrukcji. W ocenianym stanie faktycznym towar był nabywany od słowackiego producenta w Słowacji, a następnie wywożony do krajów trzecich z niemieckich portów lotniczych i morskich. Odprawa celna wywozowa odbywała się na terytorium Słowacji, a w Niemczech następowało zamknięcie całej procedury eksportu. W ocenie Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach w takim stanie faktycznym nie można mówić o eksporcie towarów z Polski w rozumieniu art. 2 pkt 8 ustawy o VAT.

Analogiczna konkluzja może dotyczyć sytuacji, gdy towar tylko przejeżdża przez terytorium Polski w ramach jednej z procedur celnych, np. procedury tranzytu. Przykładowo, jeżeli spółka przywozi do portu w Polsce towar w procedurze tranzytu ze Stanów Zjednoczonych, który następnie również w procedurze tranzytu jest wywożony z Polski np. do Szwajcarii, i spółka zgodnie z regulacjami prawa celnego nie ma obowiązku dokonać zgłoszenia celnego w Polsce, to nie powstanie obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów w Polsce. Tranzyt może więc być irrelevantny z punktu widzenia polskiego VAT (tak m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 29.08.2011 r., IPPP3/443-755/11-2/JK, LEX nr 117148). Pogląd ten wydaje się logiczny i ma również przełożenie na kwalifikację wywozu towarów – skoro nie występuje import towarów w rozumieniu VAT, to tym bardziej nie powinno być eksportu tego samego towaru z Polski. Nie można bowiem wywieźć towaru w ramach eksportu, którego w sensie prawnym nie przywieziono, gdyż nie rozpoznano importu. Podobny problem rozstrzygał Naczelny Sąd Administracyjny, który w wyroku z 6.11.2009 r., I FSK 300/09, LEX nr 575940, odnosił się do kwestii wywożenia w procedurze tranzytu towarów niewspólnotowych z polskiego składu celnego. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził w tym wyroku, że „skoro [...] import towarów w ramach procedury składu celnego nie jest czynnością podlegającą opodatkowaniu w kraju, to brak jest podstaw do uznawania sprzedaży towaru objętego składem do innego państwa za eksport towaru w rozumieniu cyt. ustawy o podatku od towarów i usług. Należy bowiem podkreślić, że ten sam towar na gruncie przepisów rzeczonoj ustawy nie może być uznawany za nieopodatkowany przy jego nabyciu oraz za opodatkowany w przypadku jego zbycia, gdy obrotem towarem dokonują podatnicy nie podlegający zwolnieniu od podatku. Przy takim traktowaniu towaru naruszona zostałaby zasada neutralności opodatkowania podatkiem obrotowym”.

Do uznania danej czynności za eksport towarów niezbędne jest wystąpienie wszystkich przesłanek wynikających z art. 2 pkt 8 ustawy o VAT, jakie stanowią nie tylko wywóz

towarów z terytorium kraju poza terytorium Wspólnoty i potwierdzenie tego wywozu przez organ celny określony w przepisach celnych, ale także dokonanie tego wywozu w wykonaniu dostawy towarów przez dostawcę lub na jego rzecz lub przez nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju lub na jego rzecz (por. wyrok NSA z 31.07.2008 r., I FSK 877/07, LEX nr 465124).

Istotne z punktu widzenia opodatkowania VAT eksportu towarów może mieć okoliczność przerwania ciągłości dostawy. Do takiej sytuacji odniósł się Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 17.07.2015 r., ILPP4/4512-1-173/15-2/HW, LEX nr 283276, w której uznał, że nie można mówić o eksporcie towarów z Polski, jeżeli transport towaru z Polski został przerwany na terytorium innego kraju unijnego (Wielkiej Brytanii) i ponownie podjęty w okolicznościach wskazujących, że miejscem jego rozpoczęcia w celu wywozu towarów poza Unię Europejską był inny kraj unijny (Wielka Brytania). Podobne stanowisko wyrazili m.in.: Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 23.05.2014 r., IBPP4/443-84/14/LG, LEX nr 232507; Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 30.09.2015 r., IPPP3/4512-547/15-3/KT, LEX nr 289412; Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 9.04.2013 r., ITPP2/443-398/10/13-S/AF, LEX nr 178925; Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacjach indywidualnych: z 7.01.2011 r., IBPP3/443-786/10/IK, LEX nr 54581, i z 22.07.2013 r., IBPP4/443-329/13/PK, LEX nr 197203. Do kwestii przerwania ciągłości transportu należy podchodzić, mając jednak na uwadze stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażone w uchwale NSA (7) z 25.06.2012 r., I FPS 3/12, LEX nr 1213029. W ocenie tego sądu z uwagi na terytorialny charakter VAT, jeżeli w momencie rozpoczęcia transportu towar nie znajdował się na terytorium Polski, to zasadniczo nie będziemy mieli do czynienia z eksportem towaru z terytorium Polski, lecz z państwa, na terytorium którego towar znajdował się w momencie rozpoczęcia transportu do nabywcy spoza Unii Europejskiej. Nie będą miały wpływu na ocenę ciągłości dostaw chwilowe przeładunki techniczne, mające charakter przejściowy i krótkotrwały (por. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 30.08.2013 r., IBPP4/443-271/13/PK, LEX nr 202435; nieprawomocny wyrok WSA w Gliwicach z 2.07.2020 r., I SA/Gl 1333/19, LEX nr 3039346). Wywóz towarów z Polski na zlecenie kontrahenta norweskiego, które zostały rozładowane na Litwie i poddane obróbce przez wykonanie końcówek umożliwiających łączenie prętów, nie będzie już natomiast wywozem towarów w ramach transportu o nieprzerwanym charakterze (por. wyrok NSA z 10.02.2017 r., I FSK 628/15, LEX nr 2249268).

Eksportem bezpośrednim będzie również wywóz organizowany przez polskiego dostawcę – A – na rzecz pośrednika z państwa trzeciego – B, który ostatecznie przekazuje towar finalnemu odbiorcy z tego państwa trzeciego – C. O tym, że dostawa między A a B ma charakter dostawy ruchomej, o której mowa w art. 22 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 22 ust. 3 pkt 1 ustawy o VAT (zob. komentarz do art. 22 ustawy o VAT), świadczą takie okoliczności jak:

- 1) działanie agencji celnej na zlecenie A, która to agencja otworzy procedurę celną wywozu lub tranzytu lub powrotnego wywozu w Polsce, towar zostanie dostarczony np. do składu celnego/magazynu czasowego składowania lub składu wolnocłowego na Litwie w celu przeładunku towarów na transport kolejowy, a następnie organy celne litewskie dokonają zamknięcia i procedury celnej wywozu i A uzyska komunikat IE 599 lub IE45, na których widnieć będzie jako eksporter;
- 2) skontaktowanie się z przedsiębiorstwem transportowym w celu potwierdzenia dostępności towaru do odbioru;
- 3) uzgodnienie z przedsiębiorstwem transportowym terminu odbioru, rozmiarów oraz wagi towarów;
- 4) uzgodnienie sposobu załadunku towarów i wymogów, jakie muszą spełniać środki transportu;
- 5) wygenerowanie zlecenia transportowego oraz przesłanie przedsiębiorstwu transportowemu numeru zamówienia upoważniającego do odbioru towaru w wyznaczonym miejscu i o wyznaczonym terminie;
- 6) skontaktowanie się z pierwszym w łańcuchu dostaw nabywcą w celu potwierdzenia szczegółów wysyłki;
- 7) udzielenie przedsiębiorcy transportowemu wskazówek dotyczących załadunku, transportu oraz rozładunku towarów (interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 15.10.2015 r., IPPP3/4512-616/15-2/IG, LEX nr 284355).

W przypadku eksportu pośredniego warto pamiętać o tym, że warunkiem uznania dostawy za eksport pośredni jest to, aby m.in. dostawę organizował nabywca mający siedzibę poza terytorium kraju lub aby ta dostawa była organizowana na jego rzecz. Nie chodzi tu o każdego kolejnego nabywcę w łańcuchu, lecz nabywcę, któremu podmiot krajowy dokonujący sprzedaży rozpoczynającej transport towaru z terytorium kraju sprzedaje ten towar (por. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 23.11.2015 r., ILPP4/4512-1-303/15-2/HW, LEX nr 291318). Jeżeli więc za transport odpowiedzialny jest trzeci lub kolejny podmiot w łańcuchu (np. pierwszym jest polski podatnik A, drugim jest polski podatnik B, a trzecim jest chiński podatnik C), to pierwsza dostawa między pierwszym a drugim podmiotem w łańcuchu nie będzie uznawana za eksport towaru, ale za dostawę krajową (por. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 11.07.2013 r., IPTPP2/443-255/13-4/KW, LEX nr 196012). O tym, że ostatni w kolejności podmiot nie jest odpowiedzialny za transport bądź że do przejścia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel nie doszło na jego rzecz zagranicą, mogą świadczyć okoliczności obiektywne wynikające wprost z innych przepisów prawa, np. z przepisów akcyzowych dotyczących przemieszczania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy. Z tego powodu zaangażowanie własnych środków transportowych nie musi oznaczać, że usługa transportowa była wykonana dla pozoru, a w rzeczywistości podatnik sam odebrał zakupiony towar, co skutkowało wcześniejszym przeniesieniem prawa do rozporządzania towarem jak właściciel.

Np. Podmiot krajowy (B) kupuje towar od podmiotu niemieckiego (A) i za pomocą środków transportowych kolejnego nabywcy krajowego (C) przemieszcza wyroby akcyzowe w procedurze zawieszenia poboru akcyzy do składu podatkowego lub miejsca odbioru zarejestrowanego odbiorcy na terytorium kraju. Umowę ze składem podatkowym lub zarejestrowanym odbiorcą zawierał podmiot (B), który zgodnie z umową oraz istotą wprowadzenia wyrobu akcyzowego do składu podatkowego/miejsca odbioru w procedurze zawieszenia poboru akcyzy może przenieść własność (prawo do rozporządzania jak właściciel) wyrobu akcyzowego na podmiot (C) najwcześniej w momencie zakończenia tej procedury, tj. wyprowadzając wyrób akcyzowy z cudzego składu podatkowego/wprowadzając go do miejsca odbioru. W takim przypadku nie można przyjmować, że prawo do rozporządzania towarem jak właściciel przeszło na C już wcześniej, np. na terytorium Niemiec, tylko z tego powodu, że wyroby akcyzowe były przewożone za pomocą jego środków transportu.

W sytuacji gdy spółka ma wiedzę, że ostatecznym przeznaczeniem towaru wywiezionego z Polski do terminala przeładunkowego na terytorium UE jest kraj trzeciej, a nie państwo unijne, a ponadto spółka inicjuje procedurę eksportu i widnieje na dokumentach celnych – to na gruncie prawa podatkowego dokonuje eksportu towarów, a nie WDT. Takiej dostawy nie można zakwalifikować jako WDT, w sytuacji gdy wiadomo, że towar nie pozostaje na terenie UE, a spółka uczestniczy w tej dostawie od początku do końca, wypełniając przesłanki eksportu pośredniego. Fakt, że spółka występuje w tym eksporcie jedynie formalnie jako podmiot wskazany w dokumentach celnych (otwarcia i zamknięcia procedury eksportu), a faktycznie nie wykonuje żadnych czynności, oznacza tylko, że spółka nie dokonuje eksportu bezpośredniego. Niemniej jednak taka rola spółki wpisuje się w definicję eksportu pośredniego (por. nieprawomocny wyrok WSA w Gdańsku z 11.10.2017 r., I SA/Gd 973/17, LEX nr 2393079).

Warto wskazać, że przeszkodą w potraktowaniu transakcji jako eksportu pośredniego będzie mogło być również ukrycie danych podmiotu odpowiedzialnego za eksport. Skoro bowiem dostawa ma być wykonana na rzecz nabywcy, to organ podatkowy musi mieć możliwość weryfikacji tej informacji (wyrok NSA z 31.07.2008 r., I FSK 877/07, LEX nr 465124). Bardzo często, kontrahenci przekazują swoim pierwotnym krajowym dostawcom, od których kupują towar przeznaczony na eksport, zanonimizowane kopie komunikatów IE599 (potwierdzających wywóz poza terytorium Unii Europejskiej). Komunikaty te z uwagi na tajemnicę handlową są anonimizowane i nie pozwalają ustalić, kto (jaki podmiot z kraju trzeciego) jest finalnym odbiorcą towaru. Przyczyna takich działań jest prozaiczna, po co bowiem pośrednik ma pokazywać swojemu dostawcy rynki zbytu, skoro bez jego marży dostawca mógłby dostarczyć ten sam towar taniej bezpośrednio do finalnego odbiorcy. Kwestia była przedmiotem interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 23.07.2014 r., ITPP3/443-198/14/AT, LEX nr 236119, który odniósł się do stanu faktycznego, w którym: „Spółka dla udokumentowania wywozu towarów poza terytorium UE posiada kopie wygenerowanych w systemie elektronicznym komunikatów IE-599, otrzymywane od nabywcy. Ponieważ jednak nabywca, będąc pośrednikiem

w łańcuchu powyższych transakcji, obawia się, że Wnioskodawca oraz odbiorca finalny mogliby porozumieć się bez jego udziału i nawiązać bezpośrednią współpracę, każdorazowo przed wydaniem komunikatu IE-599 Wnioskodawcy, anonimizuje go poprzez zamazanie danych identyfikacyjnych odbiorcy finalnego, aby Wnioskodawca nie mógł wejść w ich posiadanie. W pozostałym zakresie komunikaty IE-599 są kompletne, widnieje na nich m.in. nazwa i adres nabywcy, kraj przeznaczenia towarów oraz ich rodzaj i ilość. Zatem przedmiotowe dokumenty potwierdzają wywóz towarów z UE do określonego w nich kraju poza terytorium UE, jednakże nie wskazują na czyją rzecz dokonana została dostawa [...]”. W efekcie w tak zaistniałym stanie faktycznym Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy zajął stanowisko, zgodnie z którym: „Opisana we wniosku sprzedaż na rzecz nabywcy nie stanowi eksportu pośredniego w rozumieniu art. 2 pkt 8 lit. b ustawy o podatku od towarów i usług. Zaznaczyć należy, że w niniejszej sprawie nie ma miejsca ziszczenie się warunków wskazanych w tym przepisie, co wynika z warunków w jakich wykonywana jest transakcja. Tym samym brak jest podstaw do zastosowania preferencyjnej stawki VAT dla czynności eksportu w oparciu o normę art. 41 ust. 11 ustawy”.

Jak wynika z art. 2 pkt 8 ustawy o VAT, z eksportem towarów mamy do czynienia w sytuacji, gdy wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej jest potwierdzony przez właściwy organ celny (urząd celno-skarbowy) określony w przepisach celnych. Jeżeli podatnik nie posiada dokumentu wskazanego w powołanym przepisie, to nie można mówić o dokonaniu przez niego eksportu towarów. Otrzymane dokumenty od pośrednika lub od firmy faktycznie wykonującej usługę transportową nie są wystarczające do zastosowania stawki 0% (por. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 15.12.2014 r., ILPP4/443-530/14-2/EWW, LEX nr 262819). Interesujący w kontekście oceny, jakie dowody potwierdzają wywóz towaru poza terytorium Unii Europejskiej, jest wywód Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z nieprawomocnego wyroku z 2.02.2017 r., I SA/Po 993/16, LEX nr 2226556, w którym, sąd ten uznał, że podejście organu, iż tylko w sytuacji tego jednego dokumentu IE-599 spółka może zastosować stawkę 0%, jest niezgodne z prawem ani z duchem przepisów dotyczących VAT, tj. zasadą neutralności tego podatku. W ocenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, skoro w danym stanie faktycznym nie budziło wątpliwości organu, że do wywozu towaru poza obszar celny Unii Europejskiej doszło, to nie było podstaw kwestionowania prawa do zastosowania stawki 0%.

Import usług

Z uwagi na zasadę terytorialności VAT, tj. podleganie opodatkowaniu tym podatkiem wyłącznie czynności, dla których miejscem opodatkowania (jurysdykcji podatkowej) będzie Polska, w pierwszej kolejności każdorazowo należy ustalić miejsce opodatkowania danej czynności, a dopiero potem – jeżeli podlega ona opodatkowaniu polskim VAT – zasady tego opodatkowania, w tym właściwą stawkę VAT, moment powstania obowiązku podatkowego itd. Import usług realizuje zasadę terytorialności VAT, obejmując swym zakresem

przedmiotowym świadczenie usług, z tytułu wykonania których podatnikiem jest usługobiorca, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT. Zgodnie z tym przepisem podatnikami są podmioty nabywające usługi, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

- a) usługodawcą jest podatnik nieposiadający siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, a w przypadku usług, do których stosuje się art. 28e ustawy o VAT, podatnik ten nie jest zarejestrowany zgodnie z art. 96 ust. 4 ustawy o VAT;
- b) usługobiorcą jest:
 - w przypadku usług, do których stosuje się art. 28b ustawy o VAT (tj. usług w relacji B2B) – podatnik, o którym mowa w art. 15 ustawy o VAT, lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15 ustawy o VAT, zarejestrowana lub obowiązana do zarejestrowania zgodnie z art. 97 ust. 4 ustawy o VAT,
 - w pozostałych przypadkach – podatnik, o którym mowa w art. 15 ustawy o VAT, posiadający siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15 ustawy o VAT, posiadająca siedzibę na terytorium kraju i zarejestrowana lub obowiązana do zarejestrowania zgodnie z art. 97 ust. 4 ustawy o VAT.

Generalnie do rozliczenia podatku obowiązane są podmioty świadczące usługi. Z importem usług, co do zasady, wiąże się obowiązek rozliczenia podatku przez nabywcę usług. Tego rodzaju mechanizm, zwany odwróconym mechanizmem poboru podatku, został wprowadzony, aby ułatwić rozliczenie podatku VAT, gdy świadczącym usługę jest podmiot nieposiadający siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju. Z drugiej strony podatek należny wykazywany przez importera usługi jest równocześnie podatkiem naliczonym (pod warunkiem, że zakupione usługi służą czynnościom opodatkowanym i nie ma innych ustawowych ograniczeń w odliczeniu podatku VAT), co pozwala zachować zasadę neutralności podatku VAT.

Od 1.04.2011 r. usługodawców nieposiadających siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju obowiązuje wprost zakaz rozliczania podatku należnego z tego tytułu, nawet wówczas, gdy zarejestrują się w Polsce na potrzeby podatku od towarów i usług. Wyjątkiem od tej reguły są usługi świadczone na nieruchomościach (szerzej na ten temat w komentarzu do art. 17 ustawy o VAT).

Warto podkreślić, iż w definicji importu usług nie ma zastrzeżenia, iż usługi muszą być wykonane w Polsce. Miejsce wykonania usługi nie jest elementem determinującym uznanie, czy występuje import usług. Miejsce świadczenia usług jest określone ustawowo i w wielu przypadkach nie ma nic wspólnego z miejscem faktycznego ich wykonywania.

Obowiązek rozpoznania importu usług może dotyczyć także usług związanych z nieruchomością położoną w Polsce, jeżeli są one wykonywane przez zagraniczne podmioty. Potwierdził to m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 9.06.2015 r., IPPP3/443-808/13/15-5/S/ISZ, LEX nr 272673, w której organ podatkowy stwierdził: „w sytuacji gdy usługodawcą usług związanych z nieruchomościami na terenie Polski będzie podatnik nieposiadający siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności na terytorium kraju, ale będący zarejestrowanym jako podatnik VAT czynny, podatnikiem z tytułu świadczenia tych usług w Polsce nie jest co do zasady ich usługobiorca, lecz zarejestrowany w Polsce zagraniczny usługodawca, **jednakże w sytuacji kiedy zagraniczny usługodawca nie jest podmiotem zarejestrowanym na terytorium Polski jako podatnik VAT czynny to wówczas usługi związane z nieruchomością powinien rozliczyć usługobiorca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy. [...] usługi remontowo-budowlane będące usługami związanymi z nieruchomościami jako usługi odrębne od dokonywanych dostaw towarów wykonywane na terytorium kraju, są opodatkowane w Polsce zgodnie z art. 28e ustawy. Zobowiązany do ich rozliczenia do momentu dokonania rejestracji przez Wnioskodawcę, jako podatnika VAT w Polsce, jest usługobiorca na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy [...]**”.

Reasumując, zgodnie z tym, co zostało już wyżej wskazane, należy pamiętać, że jeżeli usługa będzie opodatkowana w innym państwie ze względu na przepisy dotyczące miejsca świadczenia, to nie wystąpi w Polsce import usług.

Nowe środki transportu

Ustawa o VAT w art. 2 pkt 10 definiuje nowe środki transportu. Do nowych środków transportu zalicza się przeznaczone do transportu osób lub towarów:

1) pojazdy lądowe;

Za nowe środki transportu uznaje się pojazdy lądowe napędzane silnikiem o pojemności skokowej większej niż 48 cm³ lub o mocy większej niż 7,2 kW, jeżeli przejechały nie więcej niż 6000 km lub od momentu dopuszczenia ich do użytku upłynęło nie więcej niż 6 miesięcy. Wynika z tego, że środek transportu przestanie być uznawany za nowy w dwóch przypadkach: albo jego przebieg przekroczy 6000 km i wtedy nie ma znaczenia czas od dopuszczenia go do użytku, albo upłynie 6 miesięcy od momentu dopuszczenia pojazdu do użytkowania i wtedy bez znaczenia jest już jego przebieg.

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. W przypadku gdy 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 do celów demonstracyjnych

przez producenta. Z wyroku TS z 18.11.2010 r., C-84/09, X przeciwko Skatteverket, EU:C:2010:693, wynika, iż: „w celu oceny, czy dany środek transportu stanowiący przedmiot nabycia wewnątrzwspólnotowego jest nowy w rozumieniu art. 2 ust. 2 lit. b dyrektywy 2006/112, należy odnieść się do chwili dostawy danego towaru nabywcy przez sprzedawcę”.

W świetle przepisów ustawy o VAT nowym środkiem transportu może być również pojazd używany, jeżeli spełnia warunki związane z wiekiem lub przebiegiem, na przykład samochód kupiony w innym państwie członkowskim od osoby fizycznej, która zakupiła go jako nowy, sprzedała po 5 miesiącach od pierwszej rejestracji i w czasie użytkowania przejechała nim tylko 5000 km;

2) pojazdy wodne;

Nowymi środkami transportu są także jednostki pływające o długości większej niż 7,5 m, 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 ustawy o VAT, czyli:

a) jednostek pływających używanych do żeglugi na pełnym morzu i przewożących odpłatnie pasażerów lub używanych do celów handlowych, przemysłowych lub do połowów, w tym w szczególności:

- pełnomorskich liniowców pasażerskich, pełnomorskich łodzi wycieczkowych oraz podobnych jednostek pływających, zaprojektowanych głównie do przewozu osób; pełnomorskich promów wszelkiego rodzaju (CN 8901 10 10),
- pełnomorskich tankowców (CN 8901 20 10),
- pełnomorskich chłodniowców, innych niż objęte podpozycją 8901 20 (CN 8901 30 10),
- pozostałych jednostek pływających pełnomorskich do przewozu towarów oraz pozostałych jednostek pływających pełnomorskich do przewozu zarówno osób, jak i towarów, z wyłączeniem barek morskich bez napędu (CN ex 8901 90 10),
- pełnomorskich statków rybackich, pełnomorskich statków przetwórczych oraz pełnomorskich pozostałych jednostek pływających do przetwarzania lub konserwowania produktów rybołówstwa (CN 8902 00 10),
- pchaczy pełnomorskich (CN 8904 00 91) i holowników pełnomorskich (CN ex 8904 00 10),
- pełnomorskich lodołamaczy (CN ex 8906 90 10),

b) używanych na morzu statków ratowniczych morskich (CN ex 8905 90 10) i łodzi ratunkowych (CN ex 8906 90 10),

c) jednostek pływających używanych do rybołówstwa przybrzeżnego (CN ex 8902 00 90).

Za moment dopuszczenia do użytku jednostki pływającej uznaje się dzień, w którym została ona wydana przez producenta pierwszemu nabywcy, lub dzień, w którym została po raz pierwszy użyta do celów demonstracyjnych przez producenta;

3) statki powietrzne.

Do nowych środków transportu zalicza się również statki powietrzne o maksymalnej masie startowej większej niż 1550 kg, jeżeli były używane nie dłużej niż 40 godzin roboczych lub od momentu ich dopuszczenia do użytku upłynęło nie więcej niż 3 miesiące. Do tej kategorii nie zalicza się środków transportu lotniczego, o których mowa w art. 83 ust. 1 pkt 6 ustawy o VAT, czyli środków transportu lotniczego używanych przez przewoźników lotniczych wykonujących głównie przewozy w transporcie międzynarodowym.

Za moment dopuszczenia do użytku statku powietrznego uznaje się dzień, w którym został on wydany przez producenta pierwszemu nabywcy, lub dzień, w którym został po raz pierwszy użyty do celów demonstracyjnych przez producenta.

Podatek od wartości dodanej

Przez podatek od wartości dodanej rozumie się podatek nakładany na terytorium państwa członkowskiego, z wyjątkiem podatku od towarów i usług nakładanego tą ustawą (art. 2 pkt 11 ustawy o VAT). Z powyższego wynika, iż podatek od wartości dodanej jest to podatek VAT nakładany na terytorium każdego innego niż Polska państwa członkowskiego.

Obiekty budownictwa mieszkaniowego

Zgodnie z art. 2 pkt 12 ustawy o VAT za obiekty budownictwa mieszkaniowego uznaje się budynki mieszkalne stałego zamieszkania sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 11:

- PKOB 111 – budynki mieszkalne jednorodzinne,
- PKOB 112 – budynki o dwóch mieszkaniach i wielomieszkaniowe,
- PKOB 113 – budynki zbiorowego zamieszkania.

Zgodnie ze wskazówkami dotyczącymi klasyfikowania obiektów budowlanych w przypadku kompleksowych obiektów budowlanych składających się z kilku budynków każdy budynek powinien być klasyfikowany jako samodzielna jednostka. Ponadto w przypadku obiektów budowlanych użytkowanych lub przeznaczonych do wielu celów (np. budynek mieszkalny będący jednocześnie hotelem i biurem) klasyfikuje się je w jednej pozycji, zgodnie z ich głównym użytkowaniem.

Główne użytkowanie powinno być określane następująco:

- należy określić, jaki procent całkowitej powierzchni użytkowej przeznaczony jest na różne cele, zgodnie z grupowaniami klasyfikacji – na najbardziej szczegółowym poziomie;
- następnie obiekt budowlany klasyfikowany jest zgodnie z metodą „góra – dół” (kryterium zaklasyfikowania jest przewaga całkowitej powierzchni użytkowej): najpierw określa się sekcję – jedna cyfra (budynek lub obiekt inżynierii lądowej i wodnej),

następnie dział na poziomie dwóch znaków (budynek mieszkalny, budynek niemieszkalny, infrastruktura transportu itp.), najbardziej znaczący w ramach sekcji, następnie grupę (trzy cyfry) najważniejszą w ramach działu, klasę (cztery cyfry) mającą największy udział w powierzchni użytkowej w ramach grupy.

Zasadę tę ilustruje poniższy przykład teoretyczny.

Całkowita powierzchnia użytkowa budynku podzielona jest na:

Rodzaj użytkowania	Procentowy udział całkowitej pow. użytkowej	Klasa PKOB
3 mieszkania	30%	1122
Biuro instytucji kredytowej	10%	1220
Sklepy i apteka	20%	1230
Biblioteka	30%	1262
Gabinet lekarski	10%	1264

W tym przypadku budynek powinien być klasyfikowany w następujący sposób:

- w sekcji 1 „Budynki”;
- w dwucyfrowym dziale 12 „Budynki niemieszkalne”, stanowiące główny udział procentowy (70%) w ramach sekcji 1;
- w trzycyfrowej grupie 126 „Ogólnodostępne obiekty kulturalne, budynki o charakterze edukacyjnym lub szpitale oraz budynki zakładów opieki medycznej”, stanowiące największy udział procentowy w ramach działu 12;
- w czterocyfrowej klasie 1262 „Muzea i biblioteki”, stanowiące największy udział procentowy w ramach grupy 126.

W przypadku gdy co najmniej połowa całkowitej powierzchni użytkowej wykorzystywana jest do celów mieszkaniowych, wówczas budynek należy klasyfikować jako mieszkalny. Ma to ogromne znaczenie, gdyż budowa, remonty, modernizacje, termomodernizacje lub przebudowy obiektów budowlanych lub ich części, zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym, korzystają z preferencyjnych stawek VAT (zob. komentarz do art. 41 ustawy o VAT).

Urząd skarbowy

Zgodnie z regulacją art. 2 pkt 13 ustawy o VAT urząd skarbowy zdefiniowany jest przez właściwość jego naczelnika. Przed 2016 r. uregulowania dotyczące właściwości miejscowej naczelnika urzędu skarbowego były zamieszczone w art. 3 ustawy o VAT. Obecnie właściwość naczelnika urzędu skarbowego w sprawach dotyczących VAT określają przepisy Ordynacji podatkowej. Należy tu pamiętać o reformie Krajowej Administracji Skarbowej,

która pozostawiła naczelnika urzędu skarbowego jako organ podatkowy pierwszej instancji w większości spraw dotyczących VAT.

W odniesieniu do poprzedniego stanu prawnego postanowieniem z 27.10.2017 r., I FSK 144/16, LEX nr 2408188, NSA przedstawił do rozpoznania składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego wyłaniające się na tle rozpoznawanej sprawy następujące zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości: Czy w świetle art. 26 ust. 1 ustawy z 28.09.1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214, ze zm.), w stanie prawnym obowiązującym w 2014 r., dla podmiotu niemającego siedziby w Polsce, który w dniu rozpoczęcia kontroli podatkowej był zarejestrowanym podatnikiem VAT w Polsce, a który przestał być tym podatnikiem przed zakończeniem tej kontroli, do rozpatrzenia jego odwołania od decyzji dyrektora urzędu kontroli skarbowej właściwy był dyrektor izby skarbowej właściwy dla kontrolowanego w dniu zakończenia postępowania kontrolnego czy też dyrektor izby skarbowej właściwy ze względu na siedzibę urzędu kontroli skarbowej, którego dyrektor wydał decyzję?

Pierwsze zasiedlenie

Pierwsze zasiedlenie to, zgodnie z art. 2 pkt 14 ustawy o VAT, oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi, lub rozpoczęcie użytkowania na potrzeby własne budynków, budowli lub ich części po ich wybudowaniu lub ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej.

Definicja pierwszego zasiedlenia znalazła się w słowniczku ustawowym ze względu na konieczność ustalenia, czy na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT daną dostawę budynków, budowli lub ich części należy uznać za zwolnioną przedmiotowo. Jeszcze nie tak dawno organy podatkowe stały konsekwentnie na stanowisku, zgodnie z którym nie uznawano za pierwsze zasiedlenie sytuacji, w której podatnik wybudował budynek na własnym gruncie i wykorzystywał go dla celów własnej działalności. W ocenie organów podatkowych sformułowanie „w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu” użyte w art. 2 pkt 14 ustawy o VAT wskazuje, że chodzi o sytuacje, gdy np. wybudowany lub zmodernizowany obiekt zostanie sprzedany lub np. oddany w dzierżawę, najem, które to czynności podlegają opodatkowaniu VAT. Czynnościami opodatkowanymi, zgodnie z przepisami ustawy o VAT, jest odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług, a nie korzystanie z rzeczy w ramach własnej działalności (por. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 12.12.2012 r., IPPP2/443-997/12-2/AO, LEX nr 161759).

Naczelnny Sąd Administracyjny miał jednak wątpliwości, czy takie gramatyczne (literalne) interpretowanie przepisów dotyczących pierwszego zasiedlenia jest zgodne z prawem Unii

Europejskiej. W efekcie postanowieniem z 23.02.2016 r., I FSK 1573/14, LEX nr 2032378, Naczelny Sąd Administracyjny wystąpił do Trybunału Sprawiedliwości z zapytaniem, czy rzeczywiście pierwszemu zasiedleniu musi towarzyszyć czynność opodatkowana, jak to przyjęto w art. 2 pkt 14 ustawy o VAT, czy też przez pierwsze zasiedlenie należy rozumieć faktyczne zasiedlenie budynku (oddanie go do faktycznego użytkowania) po wybudowaniu lub przebudowie/renowacji, jeżeli wskutek przebudowy lub renowacji powstała przekształcona nieruchomość. Zadanie pytania prejudycjalnego było uzasadnione, zwłaszcza że w sprawie jednego z holenderskich podatników Trybunał Sprawiedliwości uznał, że gmina dokonuje pierwszego zasiedlenia budynku, którego budowę zleciła na należącym do niej gruncie i który zamierza ona wykorzystywać w 94% jego powierzchni na potrzeby swojej działalności w charakterze władzy publicznej i w 6% tej powierzchni na potrzeby swojej działalności w charakterze podatnika, z tego w 1% w odniesieniu do transakcji zwolnionych z podatku niedających prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (wyrok TS z 10.09.2014 r., C-92/13, Gemeente's-Hertogenbosch przeciwko Staatssecretaris van Financiën, EU:C:2014:2188). Wydaje się, że obecnie również w Polsce w tym kierunku zmierza wykładnia przepisów dotyczących pierwszego zasiedlenia po publikacji wyroku NSA z 14.05.2015 r., I FSK 382/14, LEX nr 1730694, w którym Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że: „Wykładnia językowa, systematyczna i celowościowa dyrektywy 112 wskazuje wyraźnie, że ww. pojęcie należy rozumieć szeroko jako «pierwsze zajęcie budynku, używanie»”. O tym, że faktyczne korzystanie z budowli może świadczyć o pierwszym zasiedleniu nieruchomości, przekonał się podatnik wnioskujący o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej wiaty posadowionej na gruncie i nawet wprowadzonej do ewidencji środków trwałych, ale rzeczywiście nieużytkowanej. W interpretacji indywidualnej z 21.04.2016 r., IPPP2/4512-153/16-4/JO, LEX nr 309355, Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie podkreślił, że „w odniesieniu do budowli (wiaty) znajdującej się na przedmiotowej działce nie doszło do jej pierwszego zasiedlenia. Jak wskazano w treści wniosku, budowla ta została nabyta w 1994 r. bez podatku VAT. Wnioskodawca przedmiotową budowlę wprowadził do ewidencji środków trwałych, jednakże z racji swojego położenia na uboczu była ona nieużywana”. Również w interpretacji indywidualnej z 3.02.2017 r., 0461-ITPP3.4512.828.2016.2.AB, LEX nr 335115, Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy podkreślił, że „pierwsze zasiedlenie budynku (po jego wybudowaniu) należy rozumieć szeroko jako pierwsze zajęcie budynku, używanie, w tym również na potrzeby własnej działalności gospodarczej”. W opinii Rzecznika Generalnego Manuela Camposa Sáncheza-Bordony z 4.07.2017 r. (sprawa C-308/16), którą na pewno Trybunał wziął poważnie pod uwagę, wydając wyrok z 16.11.2017 r. w sprawie C-308/16, EU:C:2017:869, Rzecznik Generalny opowiedział się za szerszą interpretacją pierwszego zasiedlenia niż przyjął polski ustawodawca. W ocenie Rzecznika Generalnego przepisy art. 135 ust. 1 lit. j w zw. z art. 12 ust. 1 lit. a i art. 12 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE stoją na przeszkodzie temu, by „pierwsze zasiedlenie” budynków, budowli lub ich części było w sposób konieczny związane z dokonaniem czynności podlegających opodatkowaniu VAT. W efekcie, w wyroku z 16.11.2017 r. w sprawie C-308/16 Kozuba Premium Selection sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie, TSUE uznał, że: „art. 12

ust. 1 i 2 oraz art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy 2006/112/WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, takim jak będące przedmiotem postępowania głównego, które uzależniają zwolnienie z podatku od wartości dodanej w związku z dostawą budynków od spełnienia warunku, zgodnie z którym pierwsze zasiedlenie tych budynków następuje w ramach czynności podlegającej opodatkowaniu. Wskazane przepisy tejże dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one, aby takie przepisy krajowe uzależniały owo zwolnienie od warunku, zgodnie z którym w wypadku «ulepszenia» istniejącego budynku poniesione wydatki nie mogą przekroczyć 30% początkowej wartości tego budynku, o ile rzeczzone pojęcie «ulepszenia» jest interpretowane w taki sam sposób jak pojęcie «przebudowy» zawarte w art. 12 ust. 2 dyrektywy 2006/112, to znaczy tak, że odnośny budynek powinien być przedmiotem istotnych zmian przeprowadzonych w celu zmiany jego wykorzystania lub w celu znaczącej zmiany warunków jego zasiedlenia”. Tezy ww. wyroku TSUE potwierdził NSA w wyroku z 23.11.2017 r., I FSK 312/16, LEX nr 241787. Mają to być istotne zmiany przeprowadzone w celu zmiany wykorzystania budynku lub w celu znaczącej zmiany warunków jego zasiedlenia. A zatem należy w pierwszej kolejności badać, czy przeprowadzone w ramach ulepszenia zmiany są istotne, a dopiero po stwierdzeniu ich istotności badać okoliczność przekroczenia progu 30% (por. nieprawomocny wyrok WSA w Warszawie z 22.01.2018 r., III SA/Wa 758/15, LEX nr 2588737).

Dążąc do dostosowania polskich przepisów do wytycznych wynikających z wyroku TSUE w sprawie C-308/16, Ministerstwo Finansów zaproponowało zmiany w art. 2 pkt 14 ustawy o VAT. W rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw⁶⁴ proponuje się nowe brzmienie art. 2 pkt 14 ustawy o VAT, zgodnie z którym pierwszym zasiedleniem będzie oddanie do użytkowania pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi lub rozpoczęcie użytkowania na potrzeby własne, 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.

Artykuł 135 ust. 1 lit. j dyrektywy 2006/112/WE przewiduje zwolnienie z VAT w zakresie dostaw budynków innych niż dostawy, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. a tej dyrektywy. Artykuł 12 ust. 1 lit. a dyrektywy 2006/112/WE dotyczy dostawy budynku lub części budynku oraz związanego z nim gruntu przed pierwszym zasiedleniem. W związku z tym przepisy te łącznie dokonują rozróżnienia między nowym a starym budynkiem, przy czym sprzedaż starego budynku nie jest co do zasady objęta VAT (zob. podobnie wyrok TSUE z 12.07.2012 r. w sprawie C-326/11 J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, EU:C:2012:461). Sprzedaż budynku następująca po jego pierwszej dostawie na rzecz

⁶⁴ VIII kadencja, druk sejm. nr 3499. Ustawa z 4.07.2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1520 ze zm.).

konsumenta końcowego powinna co do zasady być objęta zwolnieniem (zob. podobnie wyrok TSUE z 4.10.2001 r. w sprawie C-326/99 „Goed Wonen”, EU:C:2001:506). Sprzedaż nieruchomości przez profesjonalistę (agenta), dla którego nieruchomość to towar handlowy nabyty wcześniej od innego podmiotu, jeżeli będzie miała miejsce dwa lata po pierwszym zasiedleniu (dwa lata po pierwszej sprzedaży opodatkowanej VAT, tj. dwa lata po sprzedaży na rzecz tego agenta), powinna być objęta zwolnieniem z VAT. Nabycie przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą lokali wybudowanych przez spółdzielnię w celu ich dalszej odsprzedaży, nastąpiło w ramach pierwszego zasiedlenia. W tym sensie nie można uznać, że do pierwszego zasiedlenia dojdzie dopiero w momencie sprzedaży tych lokali ostatecznym konsumentom, którzy przeznaczą lokal np. na cele mieszkaniowe (por. nieprawomocny wyrok WSA w Gliwicach z 29.10.2018 r., III SA/Gl 620/18, LEX nr 2586458). Z tego samego powodu nie można zgodzić się ze stanowiskiem, że skoro towaru handlowego nie da się ulepszyć ani zwiększyć jego wartości początkowej, której towar handlowy nie ma, to przebudowa i inwestycje zwiększające wartość tego towaru handlowego o co najmniej 30% nie wpływają na możliwość ponownego „pierwszego zasiedlenia” tej nieruchomości (towaru handlowego)⁶⁵.

Może zdarzyć się sytuacja, iż do użytkowania oddana zostanie tylko część nieruchomości. W tej sytuacji może pojawić się wątpliwość, czy przekazanie do użytkowania części nieruchomości stanowi pierwsze zasiedlenie. Ponieważ definicja pierwszego zasiedlenia odnosi się również do części budynków lub budowli, należy przyjąć, iż oddanie do użytkowania wyodrębnionej fizycznie części nieruchomości stanowi pierwsze zasiedlenie. Za możliwością pierwszego zasiedlenia tylko poszczególnych pomieszczeń w budynku opowiadają się organy podatkowe. Przykładowo Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 24.08.2010 r., IBPP3/443-370/10/AB, LEX nr 182394, stwierdził m.in.: „transakcja będzie stanowić dla Wnioskodawcy, proporcjonalnie do powierzchni budynku, dostawę w części zwolnioną od podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 odnoszący się do części hali wraz z gruntem, która była wynajmowana na rzecz osób trzecich, a w części opodatkowaną stawką podatku w wysokości 22% (ta część hali wraz z gruntem, gdzie Wnioskodawca prowadził działalność gospodarczą)”.

W definicji pierwszego zasiedlenia ustawodawca powołuje się na definicję ulepszenia zawartą w ustawach o podatku dochodowym. Zgodnie z art. 22j ust. 3 pkt 2 u.p.d.f. i art. 16j ust. 3 pkt 2 u.p.d.p. budynki (lokale) i budowle uznaje się za ulepszone, jeżeli przed wprowadzeniem do ewidencji wydatki poniesione przez podatnika na ich ulepszenie stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej. Natomiast zgodnie z art. 22g ust. 17 u.p.d.f. i art. 16g ust. 13 u.p.d.p. ulepszenie środka trwałego może nastąpić poprzez jego przebudowę,

⁶⁵ Takie stanowisko m.in. DKIS w interpretacjach indywidualnych: z 14.06.2019 r., 0115-KDIT1-3.4012.237.2019.2.MS, LEX nr 500799; z 6.11.2018 r., 0115-KDIT1-3.4012.582.2018.2.EB, LEX nr 481177; z 28.07.2017 r., 0112-KDIL2-3.4012.167.2017.2.ALT; z 28.03.2017 r., 1462-IPPP2.4512.104.2017.1.MT, LEX nr 343611. Przeciwnie stanowiska wyraziła m.in. Brzeszczyńska S., *Pierwsze zasiedlenie – to nie koniec problemów*, M. Pod. 2019/10, s. 11–15.

rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację. Oznacza to, że nieruchomości, która była już przedmiotem pierwszego zasiedlenia (np. stanowiła przedmiot sprzedaży), może być ponownie zasiedlona „po raz pierwszy”.

Na gruncie przepisów o podatkach dochodowych od dawna aktualny jest spór o kwalifikację poszczególnych wydatków inwestycyjnych jako ulepszenie czy jako remont. Ma to swoje przełożenie na możliwość szybszej amortyzacji, co do zasady bowiem remont może być kosztem uzyskania przychodu bieżącego okresu bez konieczności rozkładania tego kosztu w czasie (np. poprzez odpisy amortyzacyjne). Remont obiektu to innymi słowy wykonanie robót polegających na odtworzeniu (przywróceniu) pierwotnego stanu (użytkowego, technicznego), wykraczających poza zakres konserwacji, niepowodujących jednak zmian w użytkowaniu, przeznaczeniu i konstrukcji obiektu. Remont obejmuje również demontaż i ponowny montaż maszyn trwale umiejscowionych. Remont ma na celu doprowadzenie elementów istniejącego obiektu do odpowiedniego stanu technicznego, zgodnie z dotychczasowym przeznaczeniem, lub na wymianie tych elementów na inne dla przywrócenia warunków użytkowania tego obiektu. Przykładami prac uznawanych za remont są m.in.: wymiana zużytych części w maszynach i urządzeniach, wymiana instalacji, odnowienie wnętrza i elewacji budynków i budowli, wymiana popsutych części środka trwałego. Organy podatkowe zajmują czasami stanowisko, zgodnie z którym definicję pojęcia remontu czerpią dosłownie z ustawy z 7.07.1994 r. – Prawo budowlane⁶⁶, o którym mowa powyżej. Wydaje się, że jest to podejście nieuzasadnione, ponieważ ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie odnosi się w żaden sposób do Prawa budowlanego. Remont nie zakłada zmiany środka trwałego, tj. poprawy jego użyteczności, a jest przeprowadzany w toku jego eksploatacji, tym samym wymiana zużytego, zniszczonego lub z innych powodów wycofanego z eksploatacji środka trwałego na nowy powinna być kwalifikowana jako zakup nowego składnika majątku stanowiącego nowy, odrębny środek trwały. Orzecznictwo sądowe wskazuje, że istotą remontu jest wykonanie prac przywracających pierwotny stan techniczny i użytkowy środka trwałego, niezwiększających jego wartości użytkowej. W związku z tym w razie poniesienia wydatków na konkretny środek trwały, który nie zwiększa jego wartości użytkowej, wydatki te są traktowane jako wydatki na remont. Dotyczy to także wydatków na nabycie części składowych lub peryferyjnych. Istotnym kryterium klasyfikującym dane wydatki jako koszty prac remontowych jest zatem cel ich wydatkowania. Remont ma na celu doprowadzenie istniejącego środka trwałego do odpowiedniego stanu technicznego, zgodnego z jego pierwotnymi właściwościami poprzez naprawę lub wymianę odpowiednich elementów tego środka trwałego. Wszelkie wydatki niespełniające tego wymogu, tj. zwiększające wartość użytkową środka trwałego poprzez jego zmianę, zostaną wyłączone z kategorii prac remontowych.

Przepisy dotyczącego pierwszego zasiedlenia w zakresie ulepszeń wynoszących 30% wartości początkowej nie znajdują natomiast zastosowania do nieruchomości inwestycyjnej.

⁶⁶ Dz.U. z 2020 r. poz. 1333 ze zm.

W interpretacji indywidualnej z 16.09.2015 r., IPPP2/4512-607/15-3/DG, LEX nr 282286, Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie doszedł do wniosku, że „ulepszenie odnosi się wyłącznie do środków trwałych, które podatnik wykorzystuje w prowadzonej działalności gospodarczej. Zatem w sytuacji dokonywania nakładów w budynkach niebędących środkami trwałymi prowadzonego przedsiębiorstwa nie dochodzi do ich ulepszenia w rozumieniu ww. przepisu. Z uwagi na to, że przepis art. 2 pkt 14 ustawy o podatku od towarów i usług dotyczący pierwszego zasiedlenia przywołuje w swej treści pojęcie «ulepszenia», przy czym wskazuje, że rozumienie tego pojęcia należy odnosić do przepisów o podatku dochodowym, należy stwierdzić, że ulepszenie dotyczy wyłącznie poniesionych nakładów w obiektach będących środkami trwałymi w podmiocie gospodarczym”.

Poszczególne wydatki inwestycyjne należy sumować ze sobą, co może oznaczać, że nawet jeżeli pojedynczy koszt inwestycyjny nie przekracza 30% wartości początkowej, to ulepszeniem stanowiącym pierwsze zasiedlenie w rozumieniu przepisów o VAT może być kolejny wydatek inwestycyjny, który łącznie z poprzednim/poprzednimi przekracza wspomniany udział wartości początkowej. Potwierdził to m.in. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w nieprawomocnym wyroku z 13.10.2015 r., III SA/Wa 743/15, LEX nr 1807769, uznając za prawidłowe stanowisko organów podatkowych, w których przyjęły one, że „podatnik dokonując kilku ulepszeń danego środka trwałego o pierwotnej wartości początkowej równej 100 jednostek pieniężnych i ponosząc w kolejnych latach następujące wydatki: 1 rok – o 20 jednostek pieniężnych; 2 rok – o 30 jednostek pieniężnych; 3 rok – o 50 jednostek pieniężnych. Ad 1) w pierwszym roku ulepszył rzecz o 20% (20/100), skutkiem czego nie aktualizuje się wartości początkowej; ad 2) w drugim roku ulepszył rzecz o 30% (30/100) skutkiem czego będzie zwiększenie wartości początkowej do 130 jednostek pieniężnych, dostawa obiektu dokonana po tym ulepszeniu będzie uznana za dokonaną w ramach pierwszego zasiedlenia; ad 3) w trzecim roku ulepszył rzecz o 38, 5% (50/130), skutkiem czego będzie zwiększenie wartości początkowej do 180 jednostek pieniężnych, dostawa obiektu dokonana po tym ulepszeniu będzie uznana za dokonaną w ramach pierwszego zasiedlenia”.

Pierwsze zasiedlenie związane z oddaniem nieruchomości do użytkowania w ramach czynności podlegającej opodatkowaniu jest skuteczne wobec kolejnych dostawców, co oznacza, że kolejne sprzedaże/najmy itp. nie stanowią kolejnego pierwszego zasiedlenia, chyba że miało miejsce ulepszenie budynku przekraczające 30% jego wartości początkowej (por. wyrok NSA z 8.12.2017 r., I FSK 567/16, LEX nr 2429289).

Wytworzenie nieruchomości

Zgodnie z art. 2 pkt 14a ustawy o VAT przez wytworzenie nieruchomości rozumie się wybudowanie budynku, budowli lub ich części lub ich ulepszenie w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym. Definicja powyższa została wprowadzona do ustawy o VAT 1.01.2011 r. Miało to związek ze zmianami dotyczącymi odliczania podatku VAT

od wydatków związanych z nieruchomością w przypadku jej wykorzystywania w celach działalności gospodarczej, jak i w celach prywatnych podatnika. Zmiany te spowodowane były dostosowaniem przepisów ustawy o VAT do regulacji unijnych.

Zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych środki trwałe uważa się za ulepszone, gdy suma wydatków poniesionych na ich przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację w danym roku podatkowym przekracza 10 000 zł i wydatki te powodują wzrost wartości użytkowej w stosunku do wartości z dnia przyjęcia środków trwałych do używania, mierzonej w szczególności okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszonych środków trwałych i kosztami ich eksploatacji.

Działalność rolnicza

Przez działalność rolniczą ustawa o VAT rozumie produkcję roślinną i zwierzęcą, w tym również produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcję warzywniczą, gruntową, szklarniową i pod folią, produkcję roślin ozdobnych, grzybów uprawnych i sadowniczą, chów, hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcję zwierzęcą typu przemysłowego lub fermowego oraz chów i hodowlę ryb i innych organizmów żyjących w wodzie, a także uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzybni, uprawy roślin *in vitro*, fermową hodowlę i chów drobiu rzeźnego i nieśnego, wylęgarnie drobiu, hodowlę i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, chów i hodowlę dżdżownic, entomofagów i jedwabników, prowadzenie pasiek oraz chów i hodowlę innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym oraz sprzedaż produktów gospodarki leśnej i łowieckiej, z wyjątkiem drewna okrągłego z drzew tropikalnych (PKWiU 02.20.13.0 – od 1.04.2020 r. CN 4403 41 00 i 4403 49⁶⁷) oraz bambusa (PKWiU ex 01.29.30.0 – od 1.04.2020 r. CN 1401 10 00⁶⁸), a także świadczenie usług rolniczych. Działalność rolnicza jest więc rozumiana bardzo szeroko jako wszelka produkcja roślinna i zwierzęca, która obejmuje więc zarówno działalność rolniczą niezaliczaną do tzw. działów specjalnych produkcji rolnej, jak i działalność zaliczaną do tych działów. Zgodnie z art. 2 ust. 3 u.p.d.f. działami specjalnymi produkcji rolnej są: uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzybni, uprawy roślin *in vitro*, fermowa hodowla i chów drobiu rzeźnego i nieśnego, wylęgarnie drobiu, hodowla i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, hodowla dżdżownic, hodowla entomofagów, hodowla jedwabników, prowadzenie pasiek oraz hodowla i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym. Podobna definicja znajduje się w ustawach o podatku dochodowym. Zgodnie z art. 2 ust. 2 u.p.d.p. działalność rolnicza to działalność polegająca na wytwarzaniu produktów roślinnych lub zwierzęcych w stanie

⁶⁷ Zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy z 9.08.2019 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1751), przepis w zmienionym brzmieniu stosuje się od 1.04.2020 r.

⁶⁸ Zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy z 9.08.2019 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, przepis w zmienionym brzmieniu stosuje się od 1.04.2020 r.

nieprzetworzonym (naturalnym) z własnych upraw albo hodowli lub chowu, w tym również produkcja materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcja warzywnicza gruntowa, szklarniowa i pod folią, produkcja roślin ozdobnych, grzybów uprawnych i sadownicza, hodowla i produkcja materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcja zwierzęca typu przemysłowo-fermowego oraz hodowla ryb, a także działalność, w której minimalne okresy przetrzymywania zakupionych zwierząt i roślin, w trakcie których następuje ich biologiczny wzrost, wynoszą co najmniej:

- 1) miesiąc – w przypadku roślin,
 - 2) 16 dni – w przypadku wysokointensywnego tuczu specjalizowanego gęsi i kaczek,
 - 3) 6 tygodni – w przypadku pozostałego drobiu rzeźnego,
 - 4) 2 miesiące – w przypadku pozostałych zwierząt
- licząc od dnia nabycia.

Nieco zmieniona definicja znajduje się natomiast w ustawie z 15.11.1984 r. o podatku rolnym⁶⁹. Zgodnie z art. 2 ust. 2 tej ustawy za działalność rolniczą uważa się produkcję roślinną i zwierzęcą, w tym również produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcję warzywniczą, roślin ozdobnych, grzybów uprawnych, sadownictwa, hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcję zwierzęcą typu przemysłowego fermowego oraz chów i hodowlę ryb.

Gospodarstwo rolne

Definiując gospodarstwo rolne dla potrzeb VAT, ustawodawca odwołał się wprost do przepisów o podatku rolnym, a więc przede wszystkim do ustawy o podatku rolnym. Stosownie do art. 2 ust. 1 tej ustawy, za gospodarstwo rolne uważa się obszar gruntów, o których mowa w art. 1, o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki, nieposiadającej osobowości prawnej.

Gospodarstwo leśne

Przez gospodarstwo leśne rozumie się gospodarstwo prowadzone przez podatnika, na którym ciąży obowiązek podatkowy w podatku leśnym (art. 2 pkt 17 ustawy o VAT). W tym przypadku również należy się odwołać do definicji funkcjonującej w innym akcie prawnym, a mianowicie ustawie z 30.10.2002 r. o podatku leśnym⁷⁰.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy o podatku leśnym podatnikami podatku leśnego są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki niemające osobowości prawnej, będące:

⁶⁹ Dz.U. z 2020 r. poz. 333.

⁷⁰ Dz.U. z 2019 r. poz. 888 ze zm.

- 1) właścicielami lasów (jeżeli las znajduje się w posiadaniu samoistnym, obowiązek podatkowy w podatku leśnym ciąży na tym samoistnym posiadaczu);
- 2) posiadaczami samoistnymi lasów;
- 3) użytkownikami wieczystymi lasów;
- 4) posiadaczami lasów stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego.

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

Gospodarstwo rybackie

Na podstawie art. 2 pkt 18 ustawy o VAT o gospodarstwie rybackim można mówić wtedy, gdy w jego ramach prowadzona jest działalność w zakresie chowu i hodowli ryb oraz innych organizmów żyjących w wodzie. Definicja powyższa odwołuje się więc do faktycznie wykonywanych czynności, które determinują spełnienie przesłanek umożliwiających taką właśnie klasyfikację obiektu, z którym te czynności są związane.

W tym przypadku ustawodawca nie odwołuje się do definicji zawartej w innym akcie prawnym, lecz samodzielnie określa to pojęcie.

Rolnik ryczałtowy

Ustawa o VAT przewiduje specjalne zasady opodatkowania dla niektórych grup podatników. Jedną z grup objętych takim specjalnym systemem opodatkowania są rolnicy ryczałtowi (ang. *flat-ratefarmers*).

Z definicji powyższej wynika, iż aby uznać kogoś za rolnika ryczałtowego, musi on łącznie spełniać następujące warunki:

- 1) dokonywać dostawy produktów rolnych lub świadczyć usługi rolnicze;
- 2) korzystać ze zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT;
- 3) nie być obowiązany, na podstawie przepisów o rachunkowości (ustawa o VAT posługuje się pojęciem odrębnych przepisów, które należy odnieść właśnie do przepisów o rachunkowości), do prowadzenia ksiąg rachunkowych.

Ustawa z 27.11.2020 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw⁷¹ wprowadza od 1.01.2021 r. zmianę definicji rolnika ryczałtowego poprzez wyeliminowanie warunku pochodzenia produktów rolnych z własnej produkcji.

⁷¹ Dz.U. poz. 2419.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 u.r. przepisy tej ustawy, a co za tym idzie, obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych, dotyczą:

- 1) spółek handlowych (osobowych i kapitałowych, w tym również w organizacji) oraz spółek cywilnych, z zastrzeżeniem art. 2 ust. 1 pkt 2 u.r., a także innych osób prawnych, z wyjątkiem Skarbu Państwa i Narodowego Banku Polskiego;
- 2) **osób fizycznych**, spółek cywilnych osób fizycznych, spółek cywilnych osób fizycznych i przedsiębiorstwa w spadku, spółek jawnych osób fizycznych, spółek partnerskich oraz przedsiębiorstw w spadku działających zgodnie z ustawą z 5.07.2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw⁷², jeżeli ich **przychody netto ze sprzedaży** towarów, produktów i operacji finansowych **za poprzedni rok obrotowy wyniosły co najmniej równowartość w walucie polskiej 2 000 000 euro**;
- 2a) przedsiębiorstw w spadku działających zgodnie z ustawą z 5.07.2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw, jeżeli na dzień poprzedzający dzień otwarcia spadku prowadzone były księgi rachunkowe;
- 3) jednostek organizacyjnych działających na podstawie Prawa bankowego, przepisów o obrocie papierami wartościowymi, przepisów o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi, przepisów o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej, przepisów o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych lub przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych, bez względu na wielkość przychodów;
- 4) gmin, powiatów, województw i ich związków, a także:
 - a) państwowych, gminnych, powiatowych i wojewódzkich jednostek budżetowych,
 - b) gminnych, powiatowych i wojewódzkich zakładów budżetowych;
- 5) jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, z wyjątkiem spółek, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 1 i 2 u.r.;
- 6) oddziałów i przedstawicielstw przedsiębiorców zagranicznych, w rozumieniu przepisów ustawy z 6.03.2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej⁷³;
- 7) jednostek niewymienionych w pkt 1–6, jeżeli otrzymują one na realizację zadań zleconych dotacje lub subwencje z budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego lub funduszy celowych – od początku roku obrotowego, w którym dotacje lub subwencje zostały im przyznane.

Jednocześnie, zgodnie z art. 2 ust. 2 u.r., osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki cywilne osób fizycznych i przedsiębiorstwa w spadku, spółki jawne osób fizycznych, spółki partnerskie oraz przedsiębiorstwa w spadku działające zgodnie z ustawą

⁷² Dz.U. z 2021 r. poz. 170.

⁷³ Dz.U. z 2020 r. poz. 1252.

z 5.07.2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw mogą stosować zasady rachunkowości określone ustawą również od początku następnego roku obrotowego, jeżeli ich przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy są niższe niż równowartość w walucie polskiej 2 000 000 euro. W tym przypadku osoby te lub wspólnicy przed rozpoczęciem roku obrotowego są obowiązani, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej, do zawiadomienia o tym urzędu skarbowego, właściwego w sprawach opodatkowania podatkiem dochodowym. Osoby fizyczne lub wspólnicy spółek cywilnych osób fizycznych mogą złożyć zawiadomienie na podstawie ustawy z 6.03.2018 r. o Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej i Punkcie Informacji dla Przedsiębiorcy⁷⁴.

Nie można zapominać, że rolnicy osiągający przychody z działów specjalnych produkcji rolnej, których przychody za 2015 r. wyniosły co najmniej równowartość w złotych kwoty 1 200 000 euro, od 2016 r. również są zobowiązani prowadzić księgi rachunkowe. Powyższe kilkakrotnie potwierdzały już sądy administracyjne, oddalając skargi podatników powołujących się na korzystną uchwałę NSA (7) z 17.01.2011 r., II FPS 2/10, LEX nr 677807. Sądy podkreślały, że wspomniana uchwała, która zwalniała rolników prowadzących działy specjalne produkcji rolnej z obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych, została wydana w odniesieniu do poprzednio obowiązującego stanu prawnego i nie odnosi się do obecnie obowiązujących przepisów wprowadzonych ustawą z 9.04.2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw⁷⁵ (m.in. prawomocne wyroki WSA w Krakowie: z 23.05.2016 r., I SA/Kr 407/16, LEX nr 2056290, i z 29.06.2016 r., I SA/Kr 515/16, LEX nr 2084427; nieprawomocne wyroki WSA w Szczecinie z 24.05.2016 r.: I SA/Sz 321/16, LEX nr 2098098, i I SA/Sz 337/16, LEX nr 2098112). W ocenie przedstawicieli samego Ministerstwa Rolnictwa i Rozwoju Wsi nieuzasadnione było utrzymywanie stanu prawnego, zgodnie z którym osoby, które dysponują danymi do ustalenia rzeczywistego dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej, dla celów podatku dochodowego ustalają dochód w sposób zryczałtowany, tj. na podstawie norm szacunkowych dochodu (odpowiedź Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z 26.08.2015 r. na interpelację poselską nr 33692, www.sejm.gov.pl).

W konsekwencji, dochody osiągane przez rolników, którzy w 2015 r. przekroczyli wskazany w ustawie o rachunkowości limit obrotów, podlegali w kolejnym roku opodatkowaniu z zastosowaniem progresywnej skali podatkowej (tj. 18% lub 32%) albo pod warunkiem wcześniejszego złożenia stosownego oświadczenia – na podstawie liniowej stawki podatkowej 19%.

⁷⁴ Dz.U. z 2019 r. poz. 1291 ze zm.

⁷⁵ Dz.U. poz. 699 ze zm.

Jeżeli jednak w kolejnym roku dochody rolników prowadzących działy specjalne produkcji rolnej (ale również tych prowadzących inną działalność rolniczą) okazały się niższe (np. poniżej 2 000 000 euro w 2016 r.), to w kolejnym roku nie ciążył już na tym rolniku obowiązek prowadzenia pełnych ksiąg rachunkowych. W przypadku podatku dochodowego oznacza to możliwość płacenia podatku według korzystnych norm szacunkowych (w przypadku działów specjalnych produkcji rolnej) lub po prostu zwolnienie z podatku (w przypadku pozostałych rolników)⁷⁶. Na możliwość powrotu do norm szacunkowych zwrócił uwagę m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 14.11.2016 r., 0461-ITPB1.4511.756.2016.1.DP, LEX nr 325444.

Ustawa o VAT rozróżnia **dwie kategorie rolników**, mianowicie **rolnika ryczałtowego** – korzystającego ze zwolnienia od podatku VAT (art. 2 pkt 19 w zw. z art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT), jak też **rolnika rozliczającego VAT na zasadach ogólnych**, który albo obowiązany jest na podstawie odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg rachunkowych, albo zrezygnował ze zwolnienia z VAT (art. 43 ust. 3 ustawy o VAT). Zarówno jeden, jak i drugi dokonują dostaw produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej lub świadczą usługi rolnicze, jednak **ten pierwszy z tytułu takiej działalności jest zwolniony z VAT, drugi zaś podlega opodatkowaniu tym podatkiem**.

Produkty rolne

Produkty rolne to towary pochodzące z własnej działalności rolniczej rolnika ryczałtowego oraz towary, o których mowa w art. 20 ust. 1c i 1d u.p.d.f.

W rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Ordynacja podatkowa⁷⁷ zakładającym wprowadzenie matrycy VAT zaproponowano rozszerzenie katalogu produktów rolnych (a więc i zakresu całego systemu ryczałtowego). Ustawa z 9.08.2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw⁷⁸ uznaje za produkty rolne towary pochodzące z własnej działalności rolniczej rolnika ryczałtowego oraz towary, o których mowa w art. 20 ust. 1c i 1d u.p.d.f. (te ostatnie to m.in. przetworzone w sposób inny niż przemysłowy produkty roślinne i zwierzęce, z wyjątkiem przetworzonych produktów roślinnych i zwierzęcych uzyskanych w ramach prowadzonych działów specjalnych produkcji rolnej oraz produktów opodatkowanych podatkiem akcyzowym; produktem rolnym będzie także mąka, kasza, płatki, otręby, oleje i soki wytworzone z surowców pochodzących z własnej uprawy). Przykładowo od 1.07.2020 r. rozszerzy się definicję produktów rolnych o następujące towary: orzeszki ziemne, kiwi, owoce tropikalne i podzwrotnikowe, rośliny wykorzystywane głównie w przemyśle perfumeryjnym, farmacji lub do celów owadobójczych, grzybobójczych

⁷⁶ Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.d.f., przepisów tej ustawy nie stosuje się do przychodów z działalności rolniczej, z wyjątkiem przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej.

⁷⁷ VIII kadencja, druk sejm. nr 3255.

⁷⁸ VIII kadencja, druk sejm. nr 3255.

i innych podobnych (m.in. bazylia pospolita, lipa, oregano *Origanum vulgare* – lebiodka pospolita, mięta), ryby morskie, materiały roślinne w rodzaju stosowanych głównie do wyplatania, wyściełania, wypychania lub w farbowaniu lub garbowaniu (przy założeniu, że pochodzą z własnej działalności rolnika ryczałtowego – dotychczasowy warunek).

Usługi rolnicze

Usługi rolnicze to:

- a) usługi związane z rolnictwem oraz chowem i hodowlą zwierząt, z wyłączeniem usług weterynaryjnych (PKWiU ex 01.6), z wyłączeniem usług podkuwania koni i prowadzenia schronisk dla zwierząt gospodarskich (PKWiU ex 01.62.10.0),
- b) usługi związane z leśnictwem (PKWiU ex 02.40.10), z wyłączeniem patrolowania lasów wykonywanego na zlecenie przez jednostki inne niż leśne (PKWiU ex 02.40.10.3),
- c) usługi wspomagające rybactwo (PKWiU ex 03.00.7), z wyłączeniem usług związanych z rybołówstwem morskim (PKWiU 03.00.71.0),
- d) wynajem i dzierżawę maszyn i urządzeń rolniczych, bez obsługi (PKWiU 77.31.10.0).

Sprzedaż

Przez sprzedaż ustawa o VAT rozumie odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów. Nie będą sprzedażą wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów lub import towarów, a więc pozostałe czynności wymienione w art. 5 ust. 1 ustawy o VAT, w których podatnikiem jest nabywca. W nieprawomocnym wyroku z 22.06.2020 r., III SA/Wa 1737/19, LEX nr 3058802, WSA w Warszawie uznał, że czynność polegająca na przeniesieniu przez spółkę jawną, w związku z jej likwidacją (rozwiązaniem), na rzecz innej spółki wartości niematerialnych i prawnych lub towarów nie powinna być udokumentowana fakturą, ponieważ czynność ta nie stanowi sprzedaży w rozumieniu art. 2 pkt 22 ustawy o VAT. Dalej WSA konstatawał, że nie ma prawnej możliwości uzyskania dokumentu, z którego zgodnie z art. 86 ust. 2 pkt 1 lit. a ustawy o VAT będzie wynikała kwota podatku naliczonego, o którą na podstawie art. 86 ust. 1 ustawy o VAT spółka nabywająca będzie mogła obniżyć swój podatek należny. Z drugiej strony nieodpłatne nabycie towarów (a z takim mamy do czynienia np. w przypadku spadkobrania, darowizny czy otrzymania majątku w związku z likwidacją innego podmiotu) również nie daje prawa do odliczenia VAT naliczonego.

Sprzedaż wysyłkowa z terytorium kraju

Przez sprzedaż wysyłkową z terytorium kraju rozumie się 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 ustawy o VAT (transakcyjne wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów), lub
- b) innego niż wymieniony w lit. a podmiotu niebędącego podatnikiem podatku od wartości dodanej.

Warunki uznania transakcji za dostawę wysyłkową (ang. *distance selling*) dzielimy na:

- 1) przedmiotowy obejmujący fizyczne przemieszczenie z Polski do innego kraju Unii Europejskiej oraz
- 2) podmiotowy dotyczący odbiorcy wysyłanego towaru, którym najczęściej jest konsument lub podatnik podatku od wartości dodanej niemający obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towaru.

Sprzedaż wysyłkowa z terytorium kraju może być opodatkowana w Polsce lub w państwie członkowskim przeznaczenia w zależności od tego, czy:

- 1) przekroczone zostaną limity dla sprzedaży wysyłkowej przyjęte przez państwo członkowskie przeznaczenia, a jeżeli zostaną, to dostawy będą opodatkowane w tym państwie (art. 23 ust. 2 i 3 ustawy o VAT), albo
- 2) nie zostaną przekroczone limity dla sprzedaży wysyłkowej przyjęte przez państwo członkowskie przeznaczenia, to dostawy będą opodatkowane w Polsce, chyba że podatnik skorzysta z opcji opodatkowania w państwie członkowskim przeznaczenia i zawiadomi o tym właściwego naczelnika urzędu skarbowego (art. 23 ust. 5–8 ustawy o VAT).

W ramach pakietu zmian e-commerce (projekt ustawy na dzień sporządzania niniejszego tekstu nie trafił jeszcze do Sejmu), od 1.07.2021 r. zakłada się wprowadzenie następujących zmian w przepisach o VAT:

- 1) likwidację pojęć sprzedaży wysyłkowej „z” i „na” terytorium kraju;
- 2) zdefiniowanie pojęcia wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość i sprzedaży na odległość towarów importowanych z państw trzecich;
- 3) rozszerzenie i modyfikację procedury szczególnej dla usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych lub usług świadczonych drogą elektroniczną (tzw. Mini One Stop Shop);
- 4) wprowadzenie zwolnienia z VAT dla importu towarów w przesyłkach o wartości nieprzekraczającej 150 euro, jeżeli VAT będzie deklarowany i rozliczany w tzw. Import One Stop Shop (cel: opodatkowanie sprzedaży w kraju konsumpcji);
- 5) usunięcie zwolnienia z VAT dla importu towarów w przesyłkach o wartości nieprzekraczającej 22 euro;
- 6) nałożenie obowiązku poboru i zapłaty VAT na podatników ułatwiających dostawę towarów przy użyciu interfejsu elektronicznego (np. platformy handlowej).

Sprzedaż wysyłkowa na terytorium kraju

Przez sprzedaż wysyłkową na terytorium kraju rozumie się 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 ustawy o VAT, którzy nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 9 ustawy o VAT, lub
- b) innego niż wymieniony w lit. a podmiotu, niebędącego podatnikiem w rozumieniu art. 15 ustawy o VAT i niemającego obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 9 ustawy o VAT.

Sprzedaż wysyłkowa na terytorium kraju jest lustrzanym odbiciem sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju. Różnica sprowadza się do tego, że w przypadku sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju towar jest transportowany z innego państwa Unii Europejskiej do Polski (a nie z Polski do tego innego państwa).

W ramach pakietu zmian e-commerce (projekt ustawy na dzień sporządzania niniejszego tekstu nie trafił jeszcze do Sejmu), od 1.07.2021 r. zakłada się wprowadzenie następujących zmian w przepisach o VAT:

- 1) likwidację pojęć sprzedaży wysyłkowej „z” i „na” terytorium kraju;
- 2) zdefiniowanie pojęcia wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość i sprzedaży na odległość towarów importowanych z państw trzecich;
- 3) rozszerzenie i modyfikację procedury szczególnej dla usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych lub usług świadczonych drogą elektroniczną (tzw. Mini One Stop Shop);
- 4) wprowadzenie zwolnienia z VAT dla importu towarów w przesyłkach o wartości nieprzekraczającej 150 euro, jeżeli VAT będzie deklarowany i rozliczany w tzw. Import One Stop Shop (cel: opodatkowanie sprzedaży w kraju konsumpcji);
- 5) usunięcie zwolnienia z VAT dla importu towarów w przesyłkach o wartości nieprzekraczającej 22 euro;
- 6) nałożenie obowiązku poboru i zapłaty VAT na podatników ułatwiających dostawy towarów przy użyciu interfejsu elektronicznego (np. platformy handlowej).

Mały podatnik

Ileokroć ustawa o VAT powołuje się na pojęcie małego podatnika, należy przez to rozumieć podatnika podatku od towarów i usług:

- a) u którego wartość sprzedaży (wraz z kwotą podatku) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1 200 000 euro,

b) prowadzącego przedsiębiorstwo maklerskie, zarządzającego funduszami inwestycyjnymi, zarządzającego alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi, będącego agentem, zleceniobiorcą lub inną osobą świadczącą usługi o podobnym charakterze, 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.

W przypadku podatników wymienionych w lit. a powyżej (nieprowadzących przedsiębiorstwa maklerskiego, niezarządzających funduszami inwestycyjnymi, niezarządzających alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi, niebędących agentami, zleceniobiorcami lub innymi osobami świadczącymi usługi o podobnym charakterze, z wyjątkiem komisu) o statusie małego podatnika decyduje wartość sprzedaży netto z roku poprzedniego. Definicja sprzedaży znajduje się w słowniczku ustawowym (art. 2 pkt 22 ustawy o VAT). Oznacza to, że do limitu nie włącza się m.in. ani importu towarów, ani wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów nieuznawanych za sprzedaż.

Fakt bycia małym podatnikiem w rozumieniu przepisów o VAT wiąże się z możliwością korzystania z wielu preferencji lub rozwiązań adresowanych właśnie do tej grupy podatników (np. składanie deklaracji kwartalnych lub rozliczanie VAT na zasadzie kasowej).

Usługi telekomunikacyjne

Usługi telekomunikacyjne to usługi dotyczące transmisji, emisji i odbioru sygnałów, tekstów, obrazów i dźwięków lub wszelkiego rodzaju informacji drogą kablową, radiową, optyczną lub za pośrednictwem innych systemów elektromagnetycznych, w tym związane z nimi przeniesienie lub cesję praw do użytkowania środków dla zapewniania takiej transmisji, emisji i odbioru, wraz z zapewnieniem dostępu do ogólnosięciowych sieci informacyjnych, z uwzględnieniem art. 6a rozporządzenia 282/2011. Przepis ten stanowi implementację art. 24 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE, który stanowi, że usługi telekomunikacyjne to usługi dotyczące transmisji, emisji i odbioru sygnałów, tekstów, obrazów i dźwięków lub wszelkiego rodzaju informacji drogą kablową, radiową, optyczną lub za pośrednictwem innych systemów elektromagnetycznych, w tym związane z nimi przeniesienie lub cesja praw do użytkowania środków dla zapewniania takiej transmisji, emisji i odbioru, wraz z zapewnieniem dostępu do ogólnosięciowych sieci informacyjnych.

Doprecyzowanie tej definicji znajduje się we wspomnianym art. 6a rozporządzenia 282/2011. Rozporządzenie to jest bezpośrednio stosowane w Polsce i nie musi być już implementowane do krajowego porządku prawnego. Zgodnie z art. 6a rozporządzenia

282/2011 usługi telekomunikacyjne w rozumieniu art. 24 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE obejmują w szczególności następujące usługi:

- a) usługi telefonii stacjonarnej i komórkowej służące do przesyłania i przełączania komunikacji głosowej, danych i obrazu, łącznie z usługami telefonicznymi obejmującymi element obrazu, nazywane inaczej usługami wideotelefonicznymi;
- b) usługi telefoniczne świadczone przez Internet, łącznie z usługami telefonii internetowej (VoIP);
- c) poczta głosowa, oczekiwanie na połączenie, przekazywanie połączenia, identyfikacja dzwoniącego, telekonferencja i inne usługi obsługiwanego połączeń;
- d) usługi przywoływania;
- e) usługi „audiotekst”;
- f) faks, telegraf i teleks;
- g) dostęp do Internetu i stron World Wide Web;
- h) prywatne połączenia sieciowe oddające łącza telekomunikacyjne do wyłącznego użytku usługobiorcy.

Jednocześnie na mocy art. 6a ust. 2 rozporządzenia 282/2011 usługi telekomunikacyjne w rozumieniu art. 24 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE nie obejmują następujących usług:

- a) świadczonych drogą elektroniczną;
- b) nadawczych radiowych i telewizyjnych.

Zarówno usługi świadczone drogą elektroniczną (tzw. usługi elektroniczne), jak i usługi nadawcze, radiowe i telewizyjne zostały odrębnie zdefiniowane w krajowych i wspólnotowych przepisach o VAT.

Usługi nadawcze

Ustawa o VAT, definiując usługi nadawcze, odwołuje się wprost do art. 6b rozporządzenia 282/2011. Przepis ten, podobnie jak pozostałe regulacje rozporządzenia 282/2011, jest bezpośrednio stosowany i nie wymaga odrębnej implementacji do krajowego porządku prawnego. Zgodnie więc ze wspomnianym art. 6b ust. 1 rozporządzenia 282/2011 usługi nadawcze obejmują usługi zawierające treści audio i audiowizualne, takie jak programy radiowe lub telewizyjne dostarczane za pośrednictwem sieci komunikacyjnych, powszechnie udostępniane przez dostawcę usług medialnych i objęte jego odpowiedzialnością redakcyjną, przeznaczone do jednoczesnego słuchania lub oglądania zgodnie z zaplanowanym programem. Stosownie do art. 6b ust. 2 rozporządzenia 282/2011 usługi nadawcze obejmują w szczególności:

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

Nie będą uznawane za usługę nadawczą:

- a) usługi telekomunikacyjne (por. definicja powyżej);
- b) usługi świadczone drogą elektroniczną (por. definicja poniżej);
- c) podawanie informacji o wybranych programach na żądanie;
- d) przenoszenie praw do nadawania lub transmisji;
- e) dzierżawa sprzętu technicznego lub instalacji wykorzystywanych do odbioru nadawanych treści;
- f) programy radiowe lub telewizyjne rozpowszechniane za pośrednictwem Internetu lub podobnej sieci elektronicznej (streaming IP), chyba że są one nadawane jednocześnie z ich transmisją lub retransmisją za pośrednictwem sieci radiowych lub telewizyjnych.

Streaming treści audio lub audio-wideo, w zależności od tego, czy treści te są nadawane tylko przez Internet (lub inną podobną sieć), czy również jednocześnie są transmitowane (retransmitowane), będą stanowić odpowiednio albo usługi nadawcze, albo usługi elektroniczne⁷⁹.

Usługi elektroniczne

Usługi elektroniczne to usługi świadczone za pomocą środków komunikacji elektronicznej, o których mowa w art. 7 rozporządzenia 282/2011. Jak już wspomniano, rozporządzenie to jest bezpośrednio stosowalne i nie wymaga implementacji do krajowego porządku prawnego. Ustęp 1 art. 7 rozporządzenia 282/2011 stanowi, że usługi świadczone drogą elektroniczną to usługi świadczone za pomocą Internetu lub sieci elektronicznej, których świadczenie – ze względu na ich charakter – jest zasadniczo zautomatyzowane i wymaga minimalnego udziału człowieka, a ich wykonanie bez wykorzystania technologii informacyjnej jest niemożliwe.

Załącznik II do dyrektywy 2006/112/WE zawiera przykładowy wykaz usług świadczonych drogą elektroniczną, takich jak:

- 1) tworzenie i utrzymywanie witryn internetowych, zdalna konserwacja oprogramowania i sprzętu;
- 2) dostarczanie oprogramowania oraz jego uaktualnień;
- 3) dostarczanie obrazów, tekstu i informacji oraz udostępnianie baz danych;
- 4) dostarczanie muzyki, filmów i gier, w tym gier losowych i hazardowych, jak również przekazów lub wydarzeń o charakterze politycznym, kulturalnym, artystycznym, sportowym, naukowym lub rozrywkowym;
- 5) świadczenie usług kształcenia korespondencyjnego.

⁷⁹ Podobnie A. Bartosiewicz, VAT. *Komentarz*, Warszawa 2016, art. 2.

Artykuł 7 ust. 2 rozporządzenia 282/2011 wymienia przykłady usług świadczonych drogą elektroniczną, wskazując m.in.:

- a) ogólnie dostawy produktów w formie cyfrowej, łącznie z oprogramowaniem, jego modyfikacjami lub nowszymi wersjami;
- b) usługi umożliwiające lub wspomagające obecność przedsiębiorstw lub osób w sieci elektronicznej, takich jak witryna lub strona internetowa;
- c) usługi generowane automatycznie przez komputer i przesyłane przez Internet lub sieć elektroniczną w odpowiedzi na określone dane wprowadzone przez usługobiorcę;
- d) odpłatne przekazywanie prawa do wystawiania na aukcji towarów lub usług za pośrednictwem witryny internetowej działającej jako rynek *online*, na którym potencjalni kupujący przedstawiają swoje oferty przy wykorzystaniu automatycznych procedur oraz na którym strony są informowane o dokonaniu sprzedaży za pomocą poczty elektronicznej generowanej automatycznie przez komputer;
- e) pakiety usług internetowych oferujące dostęp do informacji, w których element telekomunikacyjny ma charakter pomocniczy i drugorzędny (to znaczy pakiety wykraczające poza oferowanie samego dostępu do Internetu i obejmujące inne elementy, takie jak strony, które umożliwiają dostęp do aktualnych wiadomości, informacji meteorologicznych lub turystycznych, gier, umożliwiają hosting witryn internetowych, dostęp do grup dyskusyjnych itp.);
- f) usługi wyszczególnione w załączniku I do rozporządzenia 282/2011, które z kolei odwołują się do wcześniej wspomnianego załącznika II do dyrektywy 2006/112/WE, tj.:

Załącznik I rozporządzenia 282/2011

Artykuł 7 rozporządzenia 282/2011

1. Punkt 1⁸⁰ załącznika II do dyrektywy 2006/112/WE:

- a) tworzenie i hosting witryn internetowych⁸¹;
- b) automatyczna konserwacja oprogramowania, zdalnie i *online*;
- c) zdalne zarządzanie systemami;
- d) hurtownie danych *online*, umożliwiające elektroniczne przechowywanie i wyszukiwanie konkretnych danych;
- e) dostarczanie *online* przestrzeni na dysku na żądanie.

⁸⁰ Tworzenie i utrzymywanie witryn internetowych, zdalna konserwacja oprogramowania i sprzętu.

⁸¹ W przypadku usług hostingu bardzo często za świadczenie pomocnicze opłacane w ramach jednej opłaty uznaje się usługi utrzymania domeny, w ramach których spółka przyjmuje od klientów zgłoszenia błędów w działaniu oprogramowania i usuwa błędy, do których usunięcia posiada wystarczające środki techniczne i umiejętności (por. interpretacja indywidualna DKIS z 3.01.2020 r., 0114-KDIP1-1.4012.521.2019.2.JO).

2. Punkt 2⁸² załącznika II do dyrektywy 2006/112/WE:

- a) uzyskiwanie dostępu *online* i pobieranie oprogramowania (w szczególności programy w zakresie zamówień publicznych/księgowości, programy antywirusowe) oraz jego uaktualnień;
- b) oprogramowanie blokujące pojawianie się banerów reklamowych;
- c) sterowniki do pobierania, takie jak programy ustawiające interfejsy komputera i urządzeń peryferyjnych (np. drukarek);
- d) automatyczna instalacja *online* filtrów na witrynach internetowych;
- e) automatyczna instalacja *online* zabezpieczeń typu *firewall*.

3. Punkt 3⁸³ załącznika II do dyrektywy 2006/112/WE:

- a) uzyskiwanie dostępu i pobieranie motywów pulpitów;
- b) uzyskiwanie dostępu i pobieranie obrazów, fotografii i wygaszaczy ekranu;
- c) zawartość książek w formie cyfrowej i innych publikacji elektronicznych;
- d) prenumerata gazet i czasopism publikowanych *online*;
- e) dzienniki logowania i statystyki odwiedzania stron internetowych;
- f) wiadomości, informacje o sytuacji na drogach oraz prognozy pogody *online*;
- g) informacje generowane automatycznie *online* przez oprogramowanie po wprowadzeniu przez klienta określonych danych, takich jak dane prawne lub finansowe (w szczególności stale uaktualniane kursy giełdowe);
- h) dostarczanie przestrzeni reklamowej, szczególnie banerów reklamowych na stronach lub witrynach internetowych;
- i) korzystanie z wyszukiwarek i katalogów internetowych.

4. Punkt 4⁸⁴ załącznika II do dyrektywy 2006/112/WE:

- a) uzyskiwanie dostępu i pobieranie muzyki na komputery i telefony komórkowe;
- b) uzyskiwanie dostępu i pobieranie sygnałów dźwiękowych, urywków nagrań, dzwonek i innych dźwięków;
- c) uzyskiwanie dostępu do filmów i ich pobieranie;
- d) pobieranie gier na komputery i telefony komórkowe;
- e) uzyskiwanie dostępu do automatycznych gier *online*, które wymagają użycia Internetu lub innych podobnych sieci elektronicznych, gdy gracze są od siebie oddaleni;
- f) odbieranie programów radiowych lub telewizyjnych rozpowszechnianych za pomocą sieci radiowej lub telewizyjnej, Internetu lub podobnej sieci elektronicznej, tj. słuchanie lub oglądanie programów w momencie wybranym przez użytkownika, na jego indywidualne życzenie, na podstawie katalogu programów wybranych przez dostawcę usług medialnych, np. telewizja lub wideo na życzenie;

⁸² Dostarczanie oprogramowania oraz jego uaktualnień.

⁸³ Dostarczanie obrazów, tekstu i informacji oraz udostępnianie baz danych.

⁸⁴ Dostarczanie muzyki, filmów i gier, w tym gier losowych i hazardowych, jak również przekazów lub wydażeń o charakterze politycznym, kulturalnym, artystycznym, sportowym, naukowym lub rozrywkowym.

- g) odbieranie programów radiowych lub telewizyjnych rozpowszechnianych za pomocą Internetu lub podobnej sieci elektronicznej (streaming IP), chyba że są one nadawane jednocześnie z ich transmisją lub retransmisją za pomocą sieci radiowych lub telewizyjnych;
- h) dostawa treści audio i audiowizualnych za pomocą sieci komunikacyjnych, które to treści nie są udostępniane przez dostawcę usług medialnych i nie są objęte jego odpowiedzialnością redakcyjną;
- i) dalsza dostawa treści audio i audiowizualnych należących do dostawcy usług medialnych, lecz dostarczanych przez inny podmiot za pomocą sieci komunikacyjnych.

5. Punkt 5⁸⁵ załącznika II do dyrektywy 2006/112/WE:

- a) automatyczne nauczanie na odległość, którego funkcjonowanie wymaga użycia Internetu lub podobnej sieci elektronicznej, wymagające niewielkiego bądź niewymagające żadnego udziału człowieka, łącznie z klasami wirtualnymi, z wyjątkiem sytuacji, gdzie Internet lub podobna sieć elektroniczna wykorzystywana jest jako proste narzędzie służące komunikowaniu się nauczyciela z uczniem;
- b) ćwiczenia wypełniane przez ucznia *online* i sprawdzane automatycznie, bez udziału człowieka.

Jednocześnie na mocy art. 7 ust. 3 rozporządzenia 282/2011 do usług elektronicznych nie zalicza się:

- a) usług nadawczych;
- b) usług telekomunikacyjnych;
- c) towarów, w przypadku których zamawianie i obsługa zamówienia odbywają się elektronicznie;
- d) płyt CD-ROM, dyskietek i podobnych nośników fizycznych;
- e) materiałów drukowanych, takich jak książki, biuletyny, gazety lub czasopisma;
- f) płyt CD i kaset magnetofonowych;
- g) kaset wideo i płyt DVD;
- h) gier na płytach CD-ROM;
- i) usług świadczonych przez specjalistów, takich jak prawnicy i doradcy finansowi, którzy udzielają swym klientom porad za pomocą poczty elektronicznej;
- j) usług edukacyjnych, w ramach których treść kursu przekazywana jest przez nauczyciela za pomocą Internetu lub sieci elektronicznej (tzn. przez zdalne połączenie);
- k) usług fizycznych *offline* naprawy sprzętu komputerowego;
- l) hurtowni danych *offline*;
- m) usług reklamowych, w szczególności w gazetach, na plakatach i w telewizji;
- n) usług centrum wsparcia telefonicznego;
- o) usług edukacyjnych obejmujących wyłącznie kursy korespondencyjne, takie jak kursy za pośrednictwem poczty;

⁸⁵ Świadczenie usług kształcenia korespondencyjnego.

- p) konwencjonalnych usług aukcyjnych, przy których niezbędny jest bezpośredni udział, niezależnie od sposobu składania ofert;
- r) biletów wstępu na imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne, zarezerwowanych *online*;
- s) zakwaterowania, wynajmu samochodów, usług restauracyjnych, przewozu osób lub podobnych usług zarezerwowanych *online*.

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 14.04.2015 r., ILPP1/4512-1-13/15-4/JSK, LEX nr 270523, uznał, że usługi zapewnienia dostępu do gotowych szkoleń e-learningowych świadczone przez wnioskodawcę w związku z umową zawartą z uczelnią są usługami elektronicznymi spełniającymi kryteria wskazane w poz. 5 załącznika nr I do rozporządzenia 282/2011. Interpretacja dotyczyła studiów podyplomowych prowadzonych poprzez zajęcia e-learningowe, w których wnioskodawca nie był odpowiedzialny za nauczanie, a jedynie za zapewnienie narzędzi uczelni, która dalej prowadziła proces edukacyjny. To właśnie brak kontaktu nauczyciela z uczniem, będącego bezpośrednim efektem relacji usługodawca (wnioskodawca) – usługobiorca (uczelnia) stał się powodem odmowy klasyfikacji przedmiotowej usługi jako edukacyjnej zwolnionej z VAT. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach zwrócił uwagę, że „do «usług świadczonych drogą elektroniczną» nie wlicza się jedynie usług edukacyjnych, w ramach których treść kursu przekazywana jest przez nauczyciela za pomocą Internetu lub sieci elektronicznej (tzn. przez zdalne połączenie), jak również usług edukacyjnych w sytuacji, gdzie Internet lub podobna sieć elektroniczna wykorzystywana jest jako proste narzędzie służące komunikowaniu się nauczyciela z uczniem.

Natomiast usługi edukacyjne w sytuacji automatycznego nauczania na odległość, którego funkcjonowanie wymaga użycia Internetu lub podobnej sieci elektronicznej, wymagające niewielkiego bądź niewymagające żadnego udziału człowieka (łącznie z klasami wirtualnymi), oraz gdy ćwiczenia wypełniane są przez ucznia *online* i sprawdzane są automatycznie, bez udziału człowieka, zaliczane są do usług świadczonych drogą elektroniczną.

Jak wynika z opisu sprawy usługa e-learningowa świadczona przez Wnioskodawcę polega na zaprojektowaniu i opracowaniu gotowych materiałów (szkoleń) e-learningowych zawierających materiały dydaktyczne w postaci interaktywnych ekranów szkoleniowych, zawierających materiały graficzne, video oraz ćwiczeniowe. W ramach usługi Wnioskodawca dokonuje opracowania metodycznego materiałów źródłowych polegającego na ułożeniu ścieżki dydaktycznej, dobraniu metod prezentacji oraz ćwiczeń interaktywnych oraz zaprojektowaniu układu całości materiału. Ponadto Wnioskodawca dokonuje opracowania graficznego i informatycznego materiału szkoleniowego. Usługa kończy się przygotowaniem kompletnego materiału (szkolenia) e-learningowego, które dostarczane jest Beneficjentowi. Beneficjent udostępnia materiały e-learningowe uczestnikom. W ramach usługi świadczonej przez Wnioskodawcę nie znajduje się więc komunikowanie się nauczyciela z uczniem. Komunikowanie się nauczyciela z uczniem jest jednak elementem

projektu e-learningowego prowadzonego przez Beneficjenta, a materiały dydaktyczne stworzone przez Wnioskodawcę pozwalają na kompletne przeprowadzenie zajęć w formule e-learningu (udział Beneficjenta w przeprowadzeniu zajęć dla studentów w formule e-learningu, ogranicza się do umieszczenia materiałów dydaktycznych na platformie e-learningowej Beneficjenta/Uczelni)”.

Nie będzie natomiast usługą elektroniczną kurs *online* za pomocą dedykowanej platformy, gdzie każda osoba, która zakupi kurs, ma prawo do skorzystania z indywidualnej pomocy autorów kursu i uzyskania wsparcia w zakresie poruszanych zagadnień. Nie można w takim przypadku mówić o minimalnym udziale człowieka, skoro to człowiek jest szkolącym i udzielającym porad⁸⁶.

System gazowy

Ustawa o VAT przez system gazowy rozumie:

- 1) system gazowy znajdujący się na terytorium Unii Europejskiej lub
- 2) jakąkolwiek sieć połączoną z systemem znajdującym się na terytorium Unii Europejskiej.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pr. energ. dostarczanie paliw gazowych lub energii odbywa się po uprzednim przyłączeniu do sieci, o którym mowa w art. 7 pr. energ., na podstawie umowy sprzedaży i umowy o świadczenie usług przesyłania lub dystrybucji albo umowy sprzedaży, umowy o świadczenie usług przesyłania lub dystrybucji i umowy o świadczenie usług magazynowania paliw gazowych lub umowy o świadczenie usług skraplania gazu.

Wyroby akcyzowe

Wyroby akcyzowe w rozumieniu przepisów o VAT zostały zdefiniowane w ustawie o podatku akcyzowym. Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.a. wyroby akcyzowe to wyroby energetyczne, energia elektryczna, napoje alkoholowe, wyroby tytoniowe oraz susz tytoniowy, określone w załączniku nr 1 do ustawy o podatku akcyzowym. Przygotowana w oparciu o rządowy projekt ustawa o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (ustawa z 12.12.2017 r. podpisana przez Prezydenta RP 4.01.2018 r., VIII kadencja, druk sejm. nr 1963) dodała do grupy wyrobów akcyzowych płyn do papierosów elektronicznych⁸⁷ oraz wyroby nowatorskie⁸⁸.

⁸⁶ Por. interpretacja indywidualna DKIS z 24.08.2020 r., 0114-KDIP1-2.4012.195.2020.2.KST, LEX nr 552554.

⁸⁷ Przez płyn do papierosów elektronicznych projekt rozumie roztwór przeznaczony do wykorzystania w papierosach elektronicznych zarówno z nikotyną, jak i bez nikotyny, w tym bazę do tego roztworu zawierającą glikol lub glicerynę.

⁸⁸ Przez wyroby nowatorskie projekt rozumie wyroby będące:

- a) mieszaninę, w której składzie znajduje się tytoń lub susz tytoniowy,
- b) mieszaninę, o której mowa w lit. a, oraz zawierające odrębnie płyn do papierosów elektronicznych – inne niż wyroby, o których mowa w art. 98 ust. 1 i art. 99a ust. 1 u.p.a., które dostarczają aerozol bez spalania mieszaniny.

Za wyrób akcyzowy w rozumieniu przepisów ustawy o VAT nie jest natomiast uznawany gaz dostarczany w systemie gazowym. Definicja systemu gazowego znajduje się w art. 2 pkt 26a ustawy o VAT.

Wykaz wyrobów akcyzowych

Poz.	Kod CN	Nazwa wyrobu (grupy wyrobów)
1	2	3
1	ex 1507	Olej sojowy i jego frakcje, nawet rafinowane, ale niemodyfikowane chemicznie – jeżeli są przeznaczone do celów opałowych lub napędowych
2	ex 1508	Olej z orzeszków ziemnych i jego frakcje, nawet rafinowane, ale niemodyfikowane chemicznie – jeżeli są przeznaczone do celów opałowych lub napędowych
3	ex 1509	Oliwa i jej frakcje, nawet rafinowane, ale niemodyfikowane chemicznie – jeżeli są przeznaczone do celów opałowych lub napędowych
4	ex 1510 00	Pozostałe oleje i ich frakcje, otrzymywane wyłącznie z oliwek, nawet rafinowane, ale niemodyfikowane chemicznie, włącznie z mieszaninami tych olejów lub ich frakcji z olejami lub frakcjami objętymi pozycją 1509 – jeżeli są przeznaczone do celów opałowych lub napędowych
5	ex 1511	Olej palmowy i jego frakcje, nawet rafinowany, ale niemodyfikowany chemicznie – jeżeli są przeznaczone do celów opałowych lub napędowych
6	ex 1512	Olej z nasion słonecznika, z krokosza balwierskiego lub z nasion bawełny i ich frakcje, nawet rafinowane, ale niemodyfikowane chemicznie – jeżeli są przeznaczone do celów opałowych lub napędowych
7	ex 1513	Olej kokosowy (z kopry), olej z ziaren palmowych lub olej babassu i ich frakcje, nawet rafinowane, ale niemodyfikowane chemicznie – jeżeli są przeznaczone do celów opałowych lub napędowych
8	ex 1514	Olej rzepakowy, rzepikowy lub gorczycowy oraz ich frakcje, nawet rafinowane, ale niemodyfikowane chemicznie – jeżeli są przeznaczone do celów opałowych lub napędowych
9	ex 1515	Pozostałe ciekłe tłuszcze i oleje roślinne (włącznie z olejem jojoba) i ich frakcje, nawet rafinowane, ale niemodyfikowane chemicznie – jeżeli są przeznaczone do celów opałowych lub napędowych
10	ex 1516	Tłuszcze i oleje, zwierzęce lub roślinne i ich frakcje, częściowo lub całkowicie uwodornione, estryfikowane wewnętrznie, reestryfikowane lub elaidynizowane, nawet rafinowane, ale dalej nieprzetworzone – jeżeli są przeznaczone do celów opałowych lub napędowych
11	ex 1517	Margaryna; jadalne mieszaniny lub produkty z tłuszczów lub olejów, zwierzęcych lub roślinnych, lub z frakcji różnych tłuszczów lub olejów, z działu 15 Nomenklatury Scalonej, inne niż jadalne tłuszcze lub oleje lub ich frakcje, objęte pozycją 1516 – jeżeli są przeznaczone do celów opałowych lub napędowych
12	ex 1518 00	Tłuszcze i oleje, zwierzęce lub roślinne i ich frakcje, gotowane, utlenione, odwodnione, siarkowane, napowietrzane, polimeryzowane przez ogrzewanie w próżni lub w gazie obojętnym, lub inaczej modyfikowane chemicznie, z wyłączeniem objętych pozycją 1516; niejadalne mieszaniny lub produkty z tłuszczów lub olejów, zwierzęcych lub roślinnych, lub z frakcji różnych tłuszczów lub olejów z działu 15 Nomenklatury Scalonej, gdzie indziej niewymienione ani niewłączone – jeżeli są przeznaczone do celów opałowych lub napędowych

Poz.	Kod CN	Nazwa wyrobu (grupy wyrobów)
13	2203 00	Piwo otrzymywane ze słodu
14	2204	Wino ze świeżych winogron, włącznie z winami wzmocnionymi; moszcz gro- nowy, inny niż ten objęty pozycją 2009
15	2205	Wermut i pozostałe wina ze świeżych winogron aromatyzowane roślinami lub substancjami aromatycznymi
16	2206 00	Pozostałe napoje fermentowane na przykład cydr (cidr), perry i miód pitny; mieszanki napojów fermentowanych oraz mieszanki napojów fermentowanych i napojów bezalkoholowych, gdzie indziej niewymienione ani niewłączone
17	2207	Alkohol etylowy nieskażony o objętościowej mocy alkoholu 80% obj. lub więk- szej; alkohol etylowy i pozostałe wyroby alkoholowe, o dowolnej mocy, skażone
18	2208	Alkohol etylowy nieskażony o objętościowej mocy alkoholu mniejszej niż 80% obj.; wódki, likiery i pozostałe napoje spirytusowe
19	ex 2701	Węgiel; brykiety, brykietki i podobne paliwa stałe wytwarzane z węgla – jeżeli są przeznaczone do celów opałowych
20	ex 2702	Węgiel brunatny (lignit), nawet aglomerowany, z wyłączeniem gagatu – jeżeli jest przeznaczony do celów opałowych
21	ex 2704 00	Koks i półkoks, z węgla, węgla brunatnego (lignitu) lub torfu, nawet aglomero- wany; węgiel retortowy – jeżeli są przeznaczone do celów opałowych
22	2705 00 00	Gaz węglowy, gaz wodny, gaz generatorowy i podobne gazy, inne niż gaz ziemny (mokry) i pozostałe węglowodory gazowe
23	2706 00 00	Smoła destylowana z węgla, z węgla brunatnego (lignitu) lub z torfu oraz pozo- stałe smoły mineralne, nawet odwodnione lub częściowo destylowane, włącznie ze smolami odzyskanymi
24	2707	Oleje i pozostałe produkty destylacji wysokotemperaturowej smoły węglowej; podobne produkty, w których masa składników aromatycznych jest większa niż składników niearomatycznych
25	2708	Pak i koks pakowy, otrzymywane ze smoły węglowej lub z pozostałych smół mineralnych
26	2709 00	Oleje ropy naftowej i oleje otrzymywane z minerałów bitumicznych, surowe
27	2710	Oleje ropy naftowej i oleje otrzymywane z minerałów bitumicznych, inne niż suro- we; preparaty gdzie indziej niewymienione ani niewłączone, zawierające 70% masy lub więcej olejów ropy naftowej lub olejów otrzymywanych z minerałów bitumicz- nych, których te oleje stanowią składniki zasadnicze preparatów; oleje odpadowe
28	2711	Gaz ziemny (mokry) i pozostałe węglowodory gazowe
29	2712	Wazelina; parafina, воск mikrokrystaliczny, gacz parafinowy, ozokeryt, воск montanowy, воск torfowy, pozostałe woski mineralne i podobne produkty otrzymywane w drodze syntezy lub innych procesów, nawet barwione
30	2713	Koks naftowy, bitum naftowy oraz inne pozostałości olejów ropy naftowej lub olejów otrzymywanych z minerałów bitumicznych
31	2714	Bitum i asfalt, naturalne; łupek bitumiczny lub naftowy i piaski bitumiczne; asfaltyty i skały asfaltowe
32	2715 00 00	Mieszanki bitumiczne na bazie naturalnego asfaltu, naturalnego bitumu, bi- tumu naftowego, smoły mineralnej lub na mineralnego paku smołowego (na przykład masy uszczelniające bitumiczne, fluksy)

Poz.	Kod CN	Nazwa wyrobu (grupy wyrobów)
33	2716 00 00	Energia elektryczna
34	2901	Węglowodory alifatyczne
35	2902	Węglowodory cykliczne
36	ex 2905 11 00	Metanol (alkohol metylowy) – niebędący pochodzenia syntetycznego – jeżeli jest przeznaczony do celów opałowych lub napędowych
37	3403	Preparaty smarowe (włącznie z cieczami chłodząco-smarującymi, preparatami do rozluźniania śrub i nakrętek, preparatami przeciwrdzewnymi i antykorozyjnymi, preparatami zapobiegającymi przyleganiu do formy opartymi na smarach) oraz preparaty w rodzaju stosowanych do natłuszczania materiałów włókienniczych, skóry wyprawionej, skór futerkowych lub pozostałych materiałów, z wyłączeniem preparatów zawierających, jako składnik zasadniczy, 70% masy lub więcej olejów ropy naftowej lub olejów otrzymanych z minerałów bitumicznych
38	3811	Środki przeciwstukowe, inhibitory utleniania, inhibitory tworzenia się żywic, dodatki zwiększające lepkość, preparaty antykorozyjne oraz pozostałe preparaty dodawane do olejów mineralnych (włącznie z benzyną) lub do innych cieczy, stosowanych do tych samych celów, co oleje mineralne
39	3817 00	Mieszane alkilobenzeny i mieszane alkilonaftaleny, inne niż te objęte pozycją 2707 lub 2902
40	ex 3826 00	Biodiesel i jego mieszaniny, niezawierające lub zawierające mniej niż 70% masy olejów ropy naftowej lub olejów otrzymywanych z minerałów bitumicznych – jeżeli są przeznaczone do celów opałowych lub napędowych
41	uchylona	
42	bez względu na kod CN	Papierosy, tytoń do palenia, cygara i cygaretki
43	bez względu na kod CN wyrobu zawierającego alkohol etylowy	Alkohol etylowy zawarty w wyrobach niebędących wyrobami akcyzowymi o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu przekraczającej 1,2% obj.
44	bez względu na kod CN	Pozostałe wyroby przeznaczone do użycia, oferowane na sprzedaż lub używane jako paliwa silnikowe lub paliwa opałowe albo jako dodatki lub domieszki do paliw silnikowych lub paliw opałowych
45	bez względu na kod CN	Susz tytoniowy
46	bez względu na kod CN	Płyn do papierosów elektronicznych
47	bez względu na kod CN	Wyroby nowatorskie

Objaśnienie: ex – dotyczy tylko danego wyrobu z danej pozycji lub kodu

System elektroenergetyczny

Ustawa o VAT, powołując się na pojęcie systemu elektroenergetycznego, odnosi się do przepisów ustawy – Prawo energetyczne. Zgodnie z art. 3 pkt 23 pr. energ. **system gazowy albo elektroenergetyczny** to sieci gazowe, instalacje magazynowe lub instalacje skroplo-nego gazu ziemnego albo sieci elektroenergetyczne oraz przyłączone do nich urządzenia i instalacje współpracujące z tymi sieciami lub instalacjami.

Wartość rynkowa

Wartość rynkowa to całkowita kwota, 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.

Wartość rynkowa, o której mowa, jest wartością brutto⁸⁹, o czym świadczy treść art. 83 ust. 11 ustawy o VAT⁹⁰, a także orzecznictwo dotyczące odszkodowań za wywłaszczenie nieruchomości⁹¹. Przed 1.01.2014 r. wartość rynkowa była podstawowym kryterium określającym podstawę opodatkowania w przypadku dostaw, za których należność określana była w naturze (np. zamiana nieruchomości). Obecnie, jeżeli wartość określona jest w naturze, to podstawą opodatkowania w VAT (zapłatą) jest właśnie ta wartość. Potwierdził to m.in. w odniesieniu do transakcji barterowych Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 11.12.2015 r., ITPP3/4512-512/15-1/APR, LEX nr 292363, gdzie uznał, że podstawą opodatkowania jest wartość świadczenia wzajemnego otrzymanego w zamian za udostępnienie infrastruktury.

⁸⁹ Podobnie T. Krywan, *VAT 2017. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 78.

⁹⁰ Zgodnie z tym przepisem, jeżeli towar, który powstał w wyniku czynności, o których mowa w art. 83 ust. 9 ustawy o VAT, został zbyty na terytorium kraju, podatnicy, którzy dokonali tych czynności, są obowiązani do zapłacenia podatku według stawki właściwej dla dostawy tego towaru, przy czym podatek ustala się od wartości rynkowej towaru pomniejszonej o kwotę podatku.

⁹¹ Por. wyroki NSA: z 18.01.2013 r., I OSK 1690/11, LEX nr 1341457, i z 21.06.2011 r., I FSK 1702/10, LEX nr 1095776.

Zorganizowana część przedsiębiorstwa

Zgodnie z art. 6 pkt 1 ustawy o VAT zbycie zorganizowanej części przedsiębiorstwa lub całego przedsiębiorstwa nie podlega opodatkowaniu VAT. Dodatkowo transakcja ta jest neutralna na gruncie przepisów o VAT, gdyż nie powoduje obowiązku korekty podatku naliczonego. Zgodnie z art. 91 ust. 9 ustawy o VAT w przypadku transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa korekta określona w art. 91 ust. 1–8 ustawy o VAT jest dokonywana przez nabywcę przedsiębiorstwa lub nabywcę zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Zbycie przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części powinno być neutralne na gruncie VAT (por. wyrok NSA z 28.10.2011 r., I FSK 1660/10, LEX nr 1102762). Z powyższych względów ważne jest, czy zespół przenoszonych składników stanowi sprzedaż/darowiznę poszczególnych aktywów⁹², czy zbycie tzw. zorganizowanej części przedsiębiorstwa, bo tylko do takiego zespołu składników majątkowych zastosowanie znajdzie art. 91 ust. 9 ustawy o VAT (por. wyrok NSA z 4.03.2015 r., I FSK 113/14, LEX nr 1666038).

Powyższe wyłączenie z opodatkowania zbycia majątku oparte jest na możliwości stworzonej przez art. 19 dyrektywy 2006/112/WE, który przewiduje, iż w przypadku gdy przedmiotem dostawy jest całość lub część majątku podatnika, państwa członkowskie mogą uznać, że czynność taka nie stanowi dostawy towarów i **w takim przypadku nabywca traktowany będzie jako następca prawny przekazującego**. W wyroku z 27.11.2003 r., C-497/01, Zita Modes Sàrl przeciwko Administration de l'enregistrement et des domaines, EU:C:2003:644, Trybunał Sprawiedliwości doprecyzował, iż pozornie szeroki zakres tego przepisu obejmuje – w odniesieniu do części majątku – jedynie zbycie elementów trwałych oraz ewentualnie wartości niematerialnych, które razem tworzą przedsiębiorstwo lub część przedsiębiorstwa zdolną do prowadzenia niezależnej działalności gospodarczej.

Regulacje polskiej ustawy o VAT nie wprowadzają analogicznego do dyrektywy 2006/112/WE zapisu umożliwiającego uznanie nabywcy przedsiębiorstwa za następcę zbywcy w zakresie pełnych rozliczeń podatku VAT. Niemniej jednak w celu uzyskania pełnej zgodności polskiej ustawy z prawem Unii Europejskiej uznaje się, iż takie następstwo ma miejsce. Oznacza to, iż nabywca posiada pełne prawo do odliczenia z tytułu zakupionych przez zbywcę towarów i usług na rzecz przedsiębiorstwa (jego zorganizowanej części), jeżeli wykorzystywane są one przez nabywcę do prowadzenia działalności opodatkowanej (wyrok TS z 29.04.2004 r., C-137/02, Finanzamt Offenbach am Main-Land przeciwko Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR, EU:C:2004:267; dalej wyrok C-137/02, Faxworld).

⁹² Por. nieprawomocny wyrok WSA w Białymstoku z 2.10.2019 r., I SA/Bk 320/19, LEX nr 2733199.

Zgodnie z art. 2 pkt 27e ustawy o VAT pojęcie zorganizowanej części przedsiębiorstwa rozumieć należy jako **organizacyjny 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**. W wyroku z 30.11.2017 r., I FSK 670/17, LEX nr 2442304, NSA uznał, że za zorganizowaną część przedsiębiorstwa może być uznana wystawa główna będąca podstawową ofertą programową muzeum, o ile oczywiście spełnia wszystkie pozostałe kryteria „samodzielności”, o których mowa w dalszej części komentarza do art. 2 pkt 27e ustawy o VAT. Ustawodawca założył współistnienie sześciu powyższych elementów warunkujących uznanie wyodrębnionych składników za zorganizowaną część przedsiębiorstwa. Na podkreślenie zasługuje przede wszystkim **wyodrębnienie organizacyjne i finansowe**. W uzasadnieniu projektu ustawy wprowadzającej definicję zorganizowanej części przedsiębiorstwa wskazano, że: „Proponuje się aby wyłączenie z opodatkowania transakcji zbycia przedsiębiorstwa, czy też zorganizowanej części przedsiębiorstwa było możliwe wówczas, gdy nabywca jest lub w wyniku tej transakcji stanie się podatnikiem podatku od towarów i usług, a zbywca przekazał mu dokumentację umożliwiającą dokonywanie stosownej korekty” (projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw⁹³). Jak już była o tym mowa, zgodnie z art. 91 ust. 9 ustawy o VAT, w przypadku transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa korekta określona w art. 91 ust. 1–8 ustawy o VAT jest dokonywana przez nabywcę przedsiębiorstwa lub nabywcę zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Transpozycja art. 19 dyrektywy 2006/112/WE, szczególnie w jej wersji angielskojęzycznej, wprowadzić nie w pełni odzwierciedla pierwotny zakres normowania zbycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa, niemniej wskazuje na kluczową zasadę, zgodnie z którą państwo członkowskie może odstąpić od opodatkowania zbycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Jest to możliwe, jeśli sprzedaż przedsiębiorstwa lub jego części nastąpi z zachowaniem ciągłości jego działalności (ang. *transfer of going concern*). Konsekwentnie zbycie przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, jeśli nie przerywa jego/jej działania, powinno być neutralne na gruncie VAT. Przeniesienie całości lub części majątku przedsiębiorstwa nie podlega opodatkowaniu VAT, na zbywcę i nabywcę zaś należy patrzeć pod kątem VAT transparentnie, tzn. zbywca ma prawo odliczyć VAT naliczony przy zakupie towarów i usług związanych z przenoszoną całością, o ile nabywca wykorzysta je do wykonywania czynności opodatkowanych (wyrok NSA z 28.10.2011 r., I FSK 1660/10, LEX nr 1102762 oraz wyrok TS z 22.02.2001 r., C-408/98, *Abbey National plc przeciwko Commissioners of Customs & Excise*, EU:C:2001:110; dalej wyrok C-408/98, *Abbey National*). Wskazując na „zbycie”, ustawodawca ma na myśli definitywne przeniesienie praw do rozporządzania zorganizowaną częścią przedsiębiorstwa, a nie czasowe korzystanie z niej np. na podstawie umowy najmu (por. wyrok TSUE z 19.12.2018 r., C-17/18, *Rumunia przeciwko Virgilowi Mailatowi, Delii Elenie Mailat, Apcom Select SA*, EU:C:2018:1038).

⁹³ VI kadencja, druk sejm. nr 819.

Z uwagi na fakt, iż ustawa o VAT nie precyzuje pojęcia przedsiębiorstwa, utrudnione jest precyzyjne określenie pojęcia jego „zorganizowanej części”. Zgodnie z powszechnie przyjętym przez organy skarbowe oraz sądy administracyjne stanowiskiem na gruncie przepisów o VAT należy posługiwać się definicją przedsiębiorstwa zawartą w art. 55¹ k.c. Stosownie do przywołanej regulacji, **za przedsiębiorstwo uznaje się zorganizowany zespół składników niematerialnych i materialnych przeznaczonych do prowadzenia działalności gospodarczej, który obejmuje w szczególności:**

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

Należy podkreślić, że powyższe wyliczenie ma charakter przykładowy (na co wskazuje użycie zwrotu „w szczególności”) i oddaje jedynie intencję ustawodawcy uznania za przedsiębiorstwo składników funkcjonalnie i organizacyjnie powiązanych tak, aby przy ich wykorzystaniu można było prowadzić określoną działalność. Możliwe jest, by w skład danego przedsiębiorstwa nie wchodziły np. koncesje czy majątkowe prawa autorskie, jeżeli specyfika prowadzonej działalności gospodarczej tego nie wymaga (zagadnienie poruszone m.in. w wyroku TS z 10.11.2011 r., C-444/10, Finanzamt Lüdenscheid przeciwko Christel Schriever, EU:C:2011:724; dalej wyrok C-444/10, Schriever). Inaczej jest w sytuacji, gdy w skład przedsiębiorstwa wchodzi np. firma, znaki towarowe oraz patenty niezbędne do funkcjonowania danego podmiotu, które na mocy porozumienia stron wyłączone są z transakcji. W takim przypadku brak powyższych składników indywidualizujących przedsiębiorstwo uniemożliwiłby jego dalszą działalność. Z punktu widzenia wyłączenia ustanowionego w art. 6 ustawy o VAT istotne jest jedynie to, czy w chwili zbycia określone składniki stanowią przedsiębiorstwo u zbywcy. To, czy mogą one stanowić przedsiębiorstwo u nabywcy, dla zastosowania art. 6 ustawy o VAT może mieć znaczenie poboczne, lecz nie decyduje o kwalifikacji transakcji na gruncie VAT.

W doktrynie przyjmuje się, że przedmiotem jednej czynności może być gospodarstwo rolne jako takie, z zastosowaniem wprost art. 55² k.c., co implikuje przyjęcie możliwości obrotu gospodarstwem rolnym jako zorganizowaną całością gospodarczą, na podobieństwo przedsiębiorstwa. Przedmiotem czynności prawnej musi być w takim przypadku

również ogół składników materialnych i niematerialnych składających się na istotę gospodarstwa⁹⁴. Podobny pogląd wyraził Naczelny Sąd Administracyjny w Gdańsku w wyroku z 15.03.1995 r., SA/Gd 3078/94, LEX nr 23859, a także Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacjach indywidualnych z 29.10.2015 r., ITPP2/4512-830/15/KK, LEX nr 303619, oraz ITPP2/4512-829/15/KK, LEX nr 328088, w których za zorganizowaną część przedsiębiorstwa uznał pieczarkarnie wraz z personelem, wierzytelnościami, zobowiązaniami itd., a także Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 27.03.2009 r., ILPP2/443-68/09-2/AD, LEX nr 91515, oraz Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 19.08.2014 r., ITPP2/443-531a/14/AW, LEX nr 241271.

Ustawa o VAT stanowi, iż zespół składników materialnych i niematerialnych składających się na zorganizowaną część przedsiębiorstwa musi być **organizacyjnie i finansowo wyodrębniony**. Nie wskazuje ona przy tym na rodzaj takiego wyodrębnienia. Ten fakt jest przedmiotem licznych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, w których organy skarbowe określają, na czym wyodrębnienie przedstawione w art. 2 pkt 27e ustawy o VAT polega. W uzasadnieniach stanowisk przez nie przyjętych dominuje pogląd, iż wyodrębnienie organizacyjne ma miejsce przede wszystkim wówczas, gdy w strukturze podatnika zbywane elementy mają swoją formę organizacyjną, taką jak m.in. dział, placówka handlowa, departament, **oddział**. Wymieniony katalog nie ma jednak charakteru zamkniętego oraz decydującego. **Fakt istnienia odrębności organizacyjnej warunkuje przede wszystkim „rola jaką składniki majątkowe odgrywają w funkcjonowaniu przedsiębiorstwa** (na ile stanowią w nim wyodrębnioną organizacyjnie i funkcjonalnie całość)” (interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 8.08.2014 r., IPPP3/443-684/14-2/RD, LEX nr 239493). Z kolei **w odniesieniu do kryterium, jakim jest odrębność finansowa, przyjmuje się, że wystarczająca jest sytuacja, w której określone transakcje finansowe oraz wszelkie należności czy zobowiązania możliwe są do porządkowania zbywanej zorganizowanej części przedsiębiorstwa**. Tak właśnie może być w przypadku oddziału, gdzie składniki majątkowe i niemajątkowe wyodrębnione w strukturze organizacyjnej przedsiębiorcy (spółki prawa handlowego) wraz z przypisanymi do niego pracownikami, należnościami, zobowiązaniami, aktywami, środkami trwałymi, zapasami, stanowią zorganizowaną część przedsiębiorstwa zdolną do bycia samodzielną strukturą umożliwiającą prowadzenie dotychczasowej działalności (por. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 5.05.2016 r., ILPP3/4512-1-60/16-4/JO, LEX nr 310129). Wyodrębnienie finansowe i organizacyjne przypisać będzie można, jeżeli następca prawny, podmiot nowy będzie kontynuował działalność gospodarczą na majątku, który mu został przekazany i ten majątek będzie się w pełni nadawał do takiej działalności gospodarczej (por. nieprawomocny wyrok WSA w Poznaniu z 11.12.2019 r., I SA/Po 747/19, LEX nr 2763305).

⁹⁴ Kodeks cywilny. Komentarz. Część ogólna, red. P. Księżak, M. Pyziak-Szafnicka, Warszawa 2014, art. 553.

Stanowisko to potwierdzają interpretacje indywidualne. Przykładowo w jednej z nich Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (interpretacja z 21.07.2014 r., IPPP2/443-529/14-2/MT/MM, LEX nr 239638) stwierdził, iż „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. **Organizacyjny aspekt wyodrębnienia oznacza, że składniki tworzące «część przedsiębiorstwa» powinny posiadać cechę zorganizowania. Cecha ta powinna występować w «istniejącym przedsiębiorstwie», a więc w ramach działalności prowadzonej przez Spółkę i dotyczyć określonego zespołu składników tworzących część tego przedsiębiorstwa.** 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”. Podobne stwierdzenia odnaleźć można m.in. w interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 21.07.2014 r., IPPP2/443-529/14-2/MT/MM, LEX nr 239638.

Pomimo zasadniczej jednolitości w przyjmowaniu przez organy skarbowe powyższych stwierdzeń zdarzają się sytuacje, w których interpretacje podkreślają niezbędność formalnego wyodrębnienia zorganizowanej części przedsiębiorstwa w ramach jednostek statutowych czy regulaminowych (zwłaszcza zakładów lub oddziałów). Takie stanowisko zajął Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 11.07.2014 r., IPPP1/443-589/14-2/EK, LEX nr 238688, który uznał, iż „wyodrębnienie finansowe najlepiej realizowane jest w przypadku zakładu lub oddziału osoby prawnej”. Z całą pewnością jednak fakt istnienia bądź nieistnienia oddziału lub zakładu wchodzących w skład zbywanego majątku nie jest warunkiem koniecznym uznania całości jako zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Podobne rozstrzygnięcia wydane z inicjatywy organów podatkowych spotkały się z dezaprobatą sądów administracyjnych. Nie można się zgodzić ze stanowiskiem, że warunkiem funkcjonalnego wyodrębnienia jest pełne wyodrębnienie majątku czy też konieczność przypisania wszelkich przychodów i kosztów, zobowiązań i należności spółki związanych z jej działalnością do zorganizowanej części przedsiębiorstwa (por. nieprawomocny wyrok WSA w Poznaniu z 18.12.2017 r., I SA/Po 465/17, LEX nr 2426797).

Powyższy pogląd potwierdza Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 25.06.2013 r., I FSK 955/12, LEX nr 1372709. Odwołując się do prawa Unii Europejskiej w zakresie podatku VAT, uznał on, iż „**wadliwe jest podzielenie przez ten Sąd stanowiska organu, że skoro zbywany zespół składników majątkowych nie jest ani zakładem, ani oddziałem samodzielnie sporządzającym bilans, brak było podstaw do zastosowania wyłączenia, o którym mowa w art. 6 pkt 1 u.p.t.u. [ustawy o VAT – przyp. aut.]**”. Naczelny Sąd Administracyjny uzasadnił przyjęte przez siebie stanowisko poprzez stwierdzenie, że „**sformułowanie zawarte w art. 6 pkt 1 u.p.t.u., zgodnie z którym przepisów ustawy nie**

stosuje się do transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub – do 30.11.2008 r. – zakładu (oddziału) samodzielnie sporządzającego bilans, a od 1.12.2008 r. – zorganizowanej części przedsiębiorstwa, **należy w aspekcie art. 19 Dyrektywy 2006/112/WE rozumieć w sposób funkcjonalny, a nie tylko werbalny, tzn. analizując, czy dany zespół aktywów (przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa), który jest przedmiotem zbycia, pozwalał na prowadzenie samodzielnej działalności gospodarczej, której służy**” (podtrzymał on tym samym swoje stanowisko wyrażone w wyroku z 5.04.2012 r., I FSK 1001/11, LEX nr 1135778). Przedsiębiorstwem może być np. galeria handlowa, w której nabywca prowadzi tę samą działalność gospodarczą i w tym samym rozmiarze jak dotychczasowy właściciel (por. wyrok NSA z 20.04.2018 r., I FSK 1113/16, LEX nr 2493865; wyrok NSA z 25.04.2018 r., I FSK 1204/16, LEX nr 2493489).

Odnosząc się do samych cech wydzielonych składników mających składać się na zorganizowaną część przedsiębiorstwa, zarówno sądy, jak i organy podkreślają zgodnie ich wzajemną spójność oraz funkcjonalność. W interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 29.08.2014 r., IBPP1/443-492/14/LSz, LEX nr 241730, podkreślone zostało, że: „aby w rozumieniu przepisów podatkowych, określony zespół składników majątkowych mógł zostać zakwalifikowany jako zorganizowana część przedsiębiorstwa, **nie jest wystarczające jakiekolwiek 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)”.

Odwołując się po raz kolejny do definicji zorganizowanej części przedsiębiorstwa określonej w art. 2 pkt 27e ustawy o VAT oraz porównując ją do definicji przedsiębiorstwa zawartej w art. 55¹ k.c., należy zwrócić uwagę na element odróżniający obie konstrukcje. Zgodnie bowiem z ustawą o VAT, aby dany zespół składników majątkowych i niemajątkowych można było uznać za zorganizowaną część przedsiębiorstwa, konieczne jest istnienie wśród nich także zobowiązań. Nie będzie zorganizowaną częścią przedsiębiorstwa nieruchomość nie umożliwiająca prowadzenia samodzielnego biznesu (por. wyrok NSA z 26.01.2018 r., I FSK 1127/17, LEX nr 2455031). O transferze zorganizowanej części przedsiębiorstwa w postaci np. budynku biurowego, hotelu czy galerii handlowej mogą świadczyć takie okoliczności, jak przejście kontraktów handlowych, personelu, zachowanie zarządzającego nieruchomością mającego kontynuować dotychczasowe zasady jej funkcjonowania (por. wyrok NSA z 24.11.2016 r., I FSK 1316/15, LEX nr 2180081; wyrok NSA z 20.05.2019 r., I FSK 826/17, LEX nr 2706481). W objaśnieniach podatkowych

z 11.12.2018 r. opublikowanych przez MF⁹⁵, pt. *Opodatkowanie podatkiem od towarów i usług transakcji zbycia nieruchomości komercyjnych*, podnosi się, że gdy konieczne dla kontynuowania działalności gospodarczej jest angażowanie przez nabywcę innych składników majątku, które nie są przedmiotem transakcji, lub podejmowanie dodatkowych działań, brak jest możliwości stwierdzenia, że w danym przypadku zespół składników majątkowych stanowi przedsiębiorstwo lub ZCP. Stwierdzić można zatem, iż **zorganizowaną część przedsiębiorstwa stanowi wydzielona z przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55¹ k.c., część, która samodzielnie także może stanowić takie przedsiębiorstwo i w której skład wchodzi zobowiązania związane z prowadzoną działalnością gospodarczą**. Jak wynika z powyższego, aby np. aport oddziału stanowił aport zorganizowanej części przedsiębiorstwa, powinien przewidywać przeniesienie związanych z tym **oddziałem zobowiązań**, w tym m.in. zobowiązań z tytułu dostaw mediów (woda, energia, ciepło) itd.

Z uwagi na zazwyczaj istotne wartości, jakich dotyczy zorganizowana część przedsiębiorstwa, podatnicy potwierdzają w drodze interpretacji indywidualnych, czy nabywana/zbywana struktura stanowi zorganizowaną część przedsiębiorstwa w rozumieniu przepisów o VAT. Z uwagi na fakt, że zasadniczo opinii zabezpieczających nie stosuje się do przepisów o VAT⁹⁶ (dotyczy ona ochrony przed zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania unormowanej w dziale IIIA Ordynacji podatkowej, podczas gdy do nadużyć w zakresie VAT stosuje się klauzulę nadużycia prawa określonej w art. 5 ust. 4–5 ustawy o VAT), najpewniejszym przewidzianym przez prawo podatkowe środkiem ochrony jest właśnie interpretacja indywidualna. Niepokojące natomiast są przykłady okoliczności dyskwalifikujących daną transakcję z kategorii zorganizowanej części przedsiębiorstwa, które to okoliczności podano w objaśnieniach podatkowych MF z 11.12.2018 r. opublikowanych przez MF, pt. *Opodatkowanie podatkiem od towarów i usług transakcji zbycia nieruchomości komercyjnych*. Ministerstwo Finansów wskazuje, że inny profil działalności kupującego ma świadczyć, że nie ma po jego stronie zamiaru kontynuowania działalności zbywcy, gdy tymczasem już sama możliwość kontynuowania bez konieczności angażowania dodatkowych aktywów powinna być wystarczająca do potraktowania transakcji jako zbycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Ustalenia, czy spełnione są przesłanki pozwalające uznać, że doszło do zbycia ZCP należy przecież dokonywać na moment zbycia (por. wyrok NSA z 28.01.2019 r., I FSK 293/17, LEX nr 2625930; wyrok NSA z 12.04.2019 r., I FSK 1831/17, LEX nr 2675530). Zbycia tej samej masy majątkowej, spełniającej kryteria zorganizowanej części przedsiębiorstwa, może dokonać ponownie do kolejnego nabywcy i nie wpłynie to na możliwość wyłączenia z opodatkowania obu transakcji, tj. pierwszej oraz drugiej dostawy (nieprawomocny wyrok WSA w Rzeszowie z 13.02.2020 r., I SA/Rz 919/19, LEX nr 2783899).

⁹⁵ www.mf.gov.pl (dostęp: 3.01.2019 r.).

⁹⁶ Por. *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT*, red. I. Ożóg, Warszawa 2017, s. 190.

Czasopisma regionalne / lokalne

Ustawa z 9.08.2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw⁹⁷ uchyla z dniem 1.11.2019 r. definicję czasopism specjalistycznych (art. 2 pkt 27f) i wprowadziła nową definicję (art. 2 pkt 27g ustawy o VAT) czasopism regionalnych lub lokalnych. Przez czasopisma regionalne lub lokalne rozumie się wydawnictwa periodyczne (ex CN 4902 i ex CN 4911) o tematyce regionalnej lub lokalnej, także przeznaczone dla osób niewidomych i niedowidzących, publikowane nie częściej niż raz w tygodniu w postaci odrębnych zeszytów (numerów) objętych wspólnym tytułem, których zakończenia nie przewiduje się, ukazujące się na ogół w regularnych odstępach czasu w nakładzie w wersji drukowanej nie wyższym niż 15 000 egzemplarzy, z wyjątkiem:

- a) periodyków o treści ogólnej, stanowiących podstawowe źródło informacji bieżącej o aktualnych wydarzeniach krajowych lub zagranicznych, przeznaczonych dla szerokiego kręgu czytelników,
- b) publikacji zawierających treści pornograficzne, publikacji zawierających treści nawołujące do nienawiści na tle różnic narodowościowych, etnicznych, rasowych, wyznaniowych albo ze względu na bezwyznaniowość lub znieważające z tych powodów grupę ludności lub poszczególne osoby oraz publikacji propagujących ustroje totalitarne,
- c) wydawnictw, które zawierają głównie kompletne: powieść, opowiadanie lub inne dzieło w formie tekstu ilustrowanego lub nie, albo w formie rysunków opatrzonych opisem lub nie,
- d) publikacji, w których więcej niż 20% powierzchni przeznacza się na krzyżówki, kryptogramy, zagadki oraz inne gry słowne lub rysunkowe,
- e) publikacji zawierających informacje popularne, w szczególności porady oraz informacje o znanych i sławnych postaciach z życia publicznego,
- f) czasopism w wersji drukowanej, na których nie zostanie uwidoczniona wysokość nakładu.

Ordynacja podatkowa

Ustawa o VAT odwołuje się do pojęcia Ordynacji podatkowej, przez które rozumie się ustawę z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa. Ordynacja normuje:

- 1) zobowiązania podatkowe;
- 2) informacje podatkowe;
- 3) postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową i czynności sprawdzające;
- 4) tajemnicę skarbową.

⁹⁷ Dz.U. poz. 1751.

PKWiU ex

Artykuł 2 pkt 30 ustawy o VAT podkreśla, że tam, gdzie ustawodawca zawęży zastosowanie PKWiU z 2008 r. poprzez dodanie oznaczenia „ex”, organy podatkowe oraz podatnicy nie powinni rozszerzać zastosowania tego przepisu. Ma to szczególne znaczenie w sprawach stawkowych, gdzie przepisy o VAT w wielu miejscach ograniczają możliwość zastosowania stawki preferencyjnej do wyraźnie oznaczonych towarów i usług wchodzących w skład danego grupowania. Potwierdzały to także wielokrotnie sądy administracyjne, np. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w prawomocnym wyroku z 9.05.2012 r., III SA/Wa 2343/11, LEX nr 1359478, podkreślał, że „Oznaczenie w załączniku danej grupy «ex» oznacza, że stawka podatku odnosi się tylko do danej usługi z danego grupowania”. W podobnym tonie wypowiedział się NSA w wyroku z 9.11.2017 r., I FSK 785/16, LEX nr 2417424, w którym odniósł się do 8% stawki VAT na dostawę kredy. W ocenie NSA w załączniku nr 3 do ustawy o VAT pod poz. 21 wskazano „Kreda i dolomit inny niż kalcynowany”, a sam ustawodawca wymienił towary o symbolu PKWiU ex 08.11.30.0, do których ma zastosowanie obniżona stawka 8%, zaznaczając, że są to wyłącznie: kreda mielona pastewna, kreda mielona nawozowa, mączka dolomitowa. Zgodnie z art. 2 pkt 30 ustawy o VAT przez PKWiU ex rozumie się zakres wyrobów lub usług węższy niż określony w danym grupowaniu PKWiU.

Od 1.04.2020 r. zamiast „PKWiU ex” przepis ten definiuje samo „ex”, przez które należy rozumieć zakres towarów i usług węższy niż określony odpowiednio w danym dziale, pozycji, podpozycji lub kodzie Nomenklatury scalonej (CN) lub danym grupowaniu klasyfikacji wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej.

Faktura / faktura elektroniczna

Z uwagi na ostatnią nowelizację przepisów prawa karnego⁹⁸ zastrzegając odpowiedzialność karną za przestępstwa podatkowe i typizując nowe przestępstwo fałszu intelektualnego faktury (dotychczas do przestępstw fakturowych stosowano regulacje dotyczące fałszu intelektualnego dokumentu, tj. art. 271 § 1 k.k.) zasadne jest uważne przestudiowanie przepisów regulujących zasady fakturowania. Analizę tę należy rozpocząć od definicji faktury oraz faktury elektronicznej zawartej w art. 2 pkt 31 i 32 ustawy o VAT, zwłaszcza że przepisy karne odwołują się wprost do regulacji o VAT.

Fakturą jest więc dokument w formie papierowej lub w formie elektronicznej zawierający dane wymagane ustawą i przepisami wydanymi na jej podstawie. Obligatoryjne dane, jakie powinna zawierać faktura, określa art. 106e ustawy o VAT, zaś terminy jej wystawienia – art. 106i ustawy o VAT. Fakturą elektroniczną jest natomiast faktura w formie elektronicznej wystawiona i otrzymana w dowolnym formacie elektronicznym (m.in. PDF,

⁹⁸ Chodzi o ustawę z 10.02.2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw.

CSV, faks otrzymany drogą elektroniczną). Faktura elektroniczna powinna być zarówno wystawiona, jak i otrzymana w wersji elektronicznej, co oznacza, że nie będzie fakturą elektroniczną np.: faktura wystawiona w formie elektronicznej, a następnie wydrukowana i przekazana w formie papierowej, a także wystawiona w formie papierowej, a następnie zeskanowana i przesłana w formie elektronicznej (skan w formie PDF).

Tereny budowlane

Zabudowanie jest kategorią obiektywną. Jeżeli na gruncie znajduje się budynek, to zwolnienie z art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT nie znajduje zastosowania i należy rozważyć możliwość/konieczność zwolnienia na podstawie regulacji art. 43 ust. 1 pkt 10–10a ustawy o VAT, które dotyczą nieruchomości zabudowanych (por. nieprawomocny wyrok WSA w Krakowie z 25.11.2019 r., I SA/Kr 1013/19, LEX nr 2768695). Od 1.04.2013 r. do ustawy o VAT wprowadzono definicję terenów budowlanych na mocy art. 1 pkt 1 lit. b z.u.p.t.u.2012. Za tereny budowlane uznaje się, zgodnie z art. 2 pkt 33 ustawy o VAT, grunty przeznaczone pod zabudowę zgodnie z miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego, a w przypadku braku takiego planu – zgodnie z decyzją o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, o których mowa w przepisach o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym. Przy ocenie, czy dana działka lub jej część jest terenem budowlanym, wiążąca jest analiza podstawowego jej przeznaczenia określonego w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego, np. jako terenu łąk i pastwisk oraz terenu upraw polowych. O przeznaczeniu pod zabudowę nie decyduje możliwość zabudowy o marginalnym znaczeniu, czy też uzupełniającym charakterze względem podstawowego przeznaczenia terenu, np. w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego oznaczono teren jako lasy z możliwością wzniesienia obiektów i urządzeń związanych z gospodarką leśną (wyrok NSA z 30.01.2019 r., I FSK 1829/16, LEX nr 2646336). Grunty, które przeznaczone są do zalania w celu utworzenia zbiornika wodnego, z możliwością postawienia drobnej infrastruktury dotyczącej obsługi zbiornika, nie są gruntami o przeznaczeniu pod zabudowę (por. wyrok NSA z 6.07.2017 r., I FSK 1883/15, LEX nr 2313155). Nie można opierać się na zapisach dotyczących przeznaczenia uzupełniającego, w którym dopuszczono możliwość lokalizacji ciągów i urządzeń uzbrojenia terenu, a także dojazdów niewydzielonych (por. wyrok NSA z 9.06.2017 r., I FSK 1650/15, LEX nr 2321228).

Wprowadzenie powyższej definicji związane jest z koniecznością dostosowania przepisów ustawy o VAT do art. 12 ust. 3 dyrektywy 2006/112/WE, zgodnie z którym państwo członkowskie powinno określić grunt uznawany przez nie za teren budowlany. Definicja ta umożliwi m.in. prawidłowe stosowanie zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT, w przypadku dostawy tych terenów. Nadmienić należy, iż od 1.04.2013 r. zmiana uległa również treść art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT.

Jeżeli grunt jest niezabudowany, a dla działki, w której obrębie się on znajduje, nie ma uchwalonego miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego i nie obowiązuje

decyzja o warunkach zabudowy, to taki teren nie jest uważany za budowlany w rozumieniu art. 2 pkt 33 ustawy o VAT. Nie zmienia tego fakt, że na działce znajdują się jakieś zabudowania (obiekty niebędące budynkami lub budowlami), np. powstałe bez wiedzy i woli właściciela, a przede wszystkim wbrew ww. aktom administracyjnym (por. nieprawomocny wyrok WSA w Warszawie z 9.08.2017 r., III SA/Wa 2789/16, LEX nr 2339737; wyrok NSA z 19.10.2018 r., I FSK 1992/16, LEX nr 2623099). Nie jest działką zabudowaną budynkiem działka, na której posadowione są jedynie ławy fundamentowe, bowiem budynku jeszcze nie postawiono. Niemniej jednak fakt, że została wydana decyzja o warunkach zabudowy oraz wykonano wspomniane ławy fundamentowe, świadczą obiektywnie o przeznaczeniu budowlanym, nawet jeżeli miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego wyłącza dla tego terenu możliwość zabudowy (por. nieprawomocny wyrok WSA w Krakowie z 21.11.2018 r., I SA/Kr 895/18, LEX nr 2599949).

Zgodnie z art. 4 ust. 2 ustawy z 27.03.2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym⁹⁹ decyzja o lokalizacji inwestycji celu publicznego mieści się w kategorii decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu. W interpretacji wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 14.10.2016 r., ITPP3/4512-459/16-1/AP, LEX nr 327272, potwierdzono, że podział działek objętych decyzją o warunkach zabudowy nie powoduje utraty jej obowiązywania, a co za tym idzie – wydzielone działki należy uznać za w dalszym ciągu objęte decyzją¹⁰⁰. Podobny pogląd wyrażono w interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 22.08.2016 r., IPPP2/4512-480/16-6/KOM, LEX nr 322403, w której powiązano kwalifikację działki powstałej po podziale jako terenu budowlanego z objęciem jej wcześniej wydaną decyzją o ustaleniu lokalizacji inwestycji celu publicznego. Powyższe potwierdził NSA w wyroku z 11.10.2018 r., I FSK 1396/16, LEX nr 2587670, a także NSA w wyroku z 17.05.2018 r., I FSK 1600/16, LEX nr 2557548. Może się jednak zdarzyć, że z treści inwestycji celu publicznego wynika, że dotyczy ona całej działki, a jej podział może w praktyce powodować, że decyzja upada (przestaje obowiązywać) (por. wyrok NSA z 6.07.2018 r., I FSK 1904/16, LEX nr 2523563). Oczywiście może być na odwrót, tj. decyzja o inwestycji celu publicznego może dotyczyć tylko części działki. Podobnie należy traktować sytuację, w której doszło do połączenia działek, dla których przed połączeniem wydano decyzje o warunkach zabudowy. „Jeżeli przepisy obok ustalenia warunków zabudowy dla działki dopuszczają ustalenie warunków zabudowy dla terenu – to przyjąć należy, że za taki teren można uznać część działki. Oczywiście, musi ona zostać wyodrębniona zgodnie z wymogami urbanistycznymi, w taki sposób, aby ustalenie warunków zabudowy było w ogóle możliwe” (wyrok NSA z 29.01.2016 r., I FSK 1726/14, LEX nr 2032524).

⁹⁹ Dz.U. z 2020 r. poz. 293 ze zm.

¹⁰⁰ Por. nieprawomocny wyrok WSA w Warszawie z 28.01.2020 r., III SA/Wa 1485/19, LEX nr 3010520, odnoszący się do statusu działek po ich wydzieleniu.

Za nieruchomości przeznaczone pod zabudowę należy w ocenie sądów administracyjnych uznawać nieruchomości wyłączone pod budowę drogi (por. nieprawomocne wyroki WSA w Opolu z 22.05.2015 r.: I SA/Op 162/15, LEX nr 1808955, i I SA/Op 163/15, LEX nr 1808956).

W interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 7.02.2012 r., IBPP2/443-1222/11/IK, LEX nr 139940) wskazano, że „objęcie jedną księgą wieczystą kilku działek gruntów nie oznacza, że można traktować transakcję sprzedaży tak określonej nieruchomości jako jedną dostawę. Każda działka gruntu wchodząca w skład nieruchomości objętej jedną księgą wieczystą stanowi samodzielnie wyodrębnioną całość, która może być przedmiotem odrębnej dostawy, opodatkowanej właściwą stawką podatkową. Uwzględniając powyższe, objęta jedną transakcją może być cała nieruchomość, składająca się z kilku działek gruntów, objętych jedną księgą wieczystą, lecz przedmiotem opodatkowania podatkiem VAT będzie każda z tych działek odrębnie”. Wyodrębnienie geodezyjne dwóch działek jest więc kluczowe z punktu widzenia VAT. Nie ma natomiast znaczenia, czy działki objęte są jedną księgą wieczystą. Przepisy ustawy o VAT ani przepisy wykonawcze do tej ustawy nie zawierają zapisu dotyczącego sposobu podziału nieruchomości gruntowej (prawa własności/prawa użytkowania wieczystego) i wyliczenia części opodatkowanej bądź zwolnionej od podatku od towarów i usług w sytuacji, gdy na gruncie tym posadowione są zarówno budynki (budowle), których dostawa jest opodatkowana stawką podstawową podatku VAT, oraz budynki (budowle), których sprzedaż korzysta z preferencyjnej stawki VAT lub ze zwolnienia. Wyżej wymienione przepisy nie wskazują też, iż działka gruntu (prawo własności/prawo użytkowania wieczystego) dla potrzeb podatku VAT nie może być dzielona. „Z uwagi na powyższe dopuszcza się, iż w celu wyliczenia tych części można przyjąć różne rozwiązania, np. wg klucza wartościowego, tj. proporcjonalnie do wartości sprzedawanych budynków i budowli przypisać do nich odpowiednio udział gruntu i zastosować właściwe stawki, lub wg klucza powierzchniowego, tj. podzielić powierzchnię gruntu proporcjonalnie do powierzchni zajmowanych przez poszczególne budynki i budowle” (interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 19.03.2012 r., IPPP2/443-1400/11-4/KG, LEX nr 130372).

Pojazdy samochodowe

Zgodnie z art. 2 pkt 34 ustawy o VAT przez „pojazdy samochodowe” rozumie się pojazdy samochodowe w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony. Aby więc do danego pojazdu samochodowego mogły mieć zastosowanie przepisy ograniczające prawo do odliczenia VAT naliczonego (art. 86a ustawy o VAT), w pierwszej kolejności musi to być pojazd samochodowy w rozumieniu przepisów Prawa o ruchu drogowym, a w dalszej kolejności jego dopuszczalna masa całkowita nie może przekraczać 3,5 tony. Jeżeli bowiem jego dopuszczalna masa całkowita przekracza 3,5 tony (np. samochód ciężarowy), to nie obejmują go ograniczenia w prawie do odliczenia, o których mowa w art. 86a ustawy o VAT. Zgodnie z art. 2 pkt 33 p.r.d.

pojazd samochodowy to pojazd silnikowy, którego konstrukcja umożliwia jazdę z prędkością przekraczającą 25 km/h; określenie to nie obejmuje ciągnika rolniczego. Pojazdem silnikowym są z kolei pojazdy wyposażone w silnik, z wyjątkiem motoroweru i pojazdu szynowego (art. 2 pkt 32 p.r.d.). Pojazdami są natomiast środki transportu przeznaczone do poruszania się po drodze oraz maszyny lub urządzenia do tego przystosowane (art. 2 pkt 31 p.r.d.). Pojazdy nieprzeznaczone do poruszania się po drodze (np. skutery śnieżne) nie będą więc pojazdami samochodowymi. Podobnie brak silnika (element konieczny w przypadku pojazdów silnikowych będących pojazdami samochodowymi) wyłącza możliwość uznania pojazdu za pojazd samochodowy (tak jest np. w przypadku rowerów).

Podmiot prowadzący skład podatkowy

Efektem wprowadzenia w życie tzw. pakietu paliwowego (ustawa z 7.07.2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw¹⁰¹) było także dodanie do słowniczka ustawowego przepisów o VAT definicji podmiotu prowadzącego skład podatkowy oraz zarejestrowanego odbiorcy. Obydwa podmioty funkcjonują w terminologii akcyzowej i kojarzone są z wewnątrzwspólnotowym nabywaniem m.in. paliw w procedurze zawieszenia poboru akcyzy. Podmiotem prowadzącym skład podatkowy jest podmiot, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 11 u.p.a. Zgodnie z tym przepisem, podmiotem prowadzącym skład podatkowy jest podmiot, dla którego wydano zezwolenie (w formie decyzji) na prowadzenie tego składu podatkowego. Składem podatkowym jest miejsce, w którym określone wyroby akcyzowe są: produkowane, magazynowane, przeładowywane lub do którego wyroby te są wprowadzane, lub z którego są wyprowadzane – z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy; w przypadku składu podatkowego znajdującego się na terytorium kraju miejsce to jest określone w zezwoleniu wydanym przez właściwego naczelnika urzędu skarbowego (art. 2 ust. 1 pkt 10 u.p.a.). Warto wskazać, że przed reformą Krajowej Administracji Skarbowej, tj. przed 1.03.2017 r., właściwy w sprawie zezwoleń był naczelnik urzędu celnego.

Zarejestrowany odbiorca

Zarejestrowany odbiorca to również pojęcie doskonale znane terminologii akcyzowej. Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 13 u.p.a. zarejestrowanym odbiorcą jest podmiot, któremu wydano zezwolenie na nabywanie wewnątrzwspólnotowe albo na jednorazowe nabycie wewnątrzwspólnotowe wyrobów akcyzowych wysłanych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy, w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Zezwolenie to może obejmować wielokrotne nabywanie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca albo jednorazowe nabycie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca.

¹⁰¹ Dz.U. poz. 1052 ze zm.

Rachunek VAT

Rachunek VAT to rachunek, o którym mowa w art. 62a ust. 1 pr. bank. oraz w art. 3b ust. 1 ustawy z 5.11.2009 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych¹⁰². Chodzi o rachunki w PLN tworzone m.in. dla rachunków rozliczeniowych przedsiębiorców mających status podatników VAT. Co istotne rachunki tworzy się także dla podatników zwolnionych podmiotowo z VAT (art. 113 ustawy o VAT), gdyż oni również mają obowiązek stosować przepisy o obligatoryjnej podzielonej płatności. Wskazane przepisy Prawa bankowego oraz ustawy o SKOK **nie zawierają** ograniczenia w zakresie tworzenia rachunków VAT wyłącznie dla podatników VAT czynnych.

Przedsiębiorstwo w spadku

Ustawą z 5.07.2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw uchwalono nowe regulacje dotyczące kontynuacji prowadzenia działalności gospodarczej prowadzonej w formie indywidualnego przedsiębiorstwa osoby fizycznej w przypadku jej śmierci. Większość z wprowadzonych zmian weszła w życie po upływie 3 miesięcy od ogłoszenia ww. ustawy, którą ogłoszono w Dzienniku Ustaw 24.08.2018 r. Uogólniając, można powiedzieć, że przedsiębiorstwem w spadku jest masa majątkowa pozostała w momencie śmierci przedsiębiorcy lub przedsiębiorstwo nabyte przez zarządcę sukcesyjnego albo na podstawie czynności, o których mowa w art. 13 ww. ustawy¹⁰³, w okresie od chwili śmierci przedsiębiorcy do dnia wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego, albo wygaśnięcia uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego.

Zarząd sukcesyjny

Zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy z 5.07.2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw zarząd sukcesyjny zostaje ustanowiony z chwilą:

- 1) śmierci przedsiębiorcy, w przypadku gdy przedsiębiorca złożył wniosek o wpis do CEIDG zarządcy sukcesyjnego;
- 2) dokonania wpisu do CEIDG zarządcy sukcesyjnego.

¹⁰² Dz.U. z 2020 r. poz. 1643 ze zm.

¹⁰³ Zgodnie z art. 13 ust. 1 ustawy o zarządzie sukcesyjnym w okresie od chwili śmierci przedsiębiorcy do dnia ustanowienia zarządu sukcesyjnego, a jeżeli zarząd sukcesyjny nie został ustanowiony – do dnia wygaśnięcia uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego, osoba uprawniona (o której mowa w art. 14 tej ustawy) może dokonywać czynności koniecznych do zachowania majątku lub możliwości prowadzenia przedsiębiorstwa w spadku, polegających w szczególności na:

- 1) zaspokajaniu wymagalnych roszczeń lub przyjmowaniu należności, które wynikają ze zobowiązań przedsiębiorcy związanych z wykonywaniem działalności gospodarczej, powstałych przed jego śmiercią;
- 2) zbywaniu rzeczowych aktywów obrotowych w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 19 ustawy z 29.09.1994 r. o rachunkowości.

Na zarządcę sukcesyjnego może być powołana osoba fizyczna, która ma pełną zdolność do czynności prawnych. Funkcję zarządcy sukcesyjnego w jednym czasie może pełnić tylko jedna osoba. Zgodnie z art. 12 ust. 1 ustawy o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej, jeżeli zarząd sukcesyjny nie został ustanowiony z chwilą śmierci przedsiębiorcy, po śmierci przedsiębiorcy zarządcę sukcesyjnego może powołać:

- 1) małżonek przedsiębiorcy, któremu przysługuje udział w przedsiębiorstwie w spadku, lub
- 2) spadkobierca ustawowy przedsiębiorcy, który przyjął spadek, albo
- 3) spadkobierca testamentowy przedsiębiorcy, który przyjął spadek, albo zapisobierca windykacyjny, który przyjął zapis windykacyjny, jeżeli zgodnie z ogłoszonym testamentem przysługuje mu udział w przedsiębiorstwie w spadku.

Bony

Ustawa z 22.11.2018 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług¹⁰⁴ wprowadza do słowniczka ustawowego terminy niezbędne do opodatkowania VAT bonów. Przepisy tej ustawy obowiązują od 1.01.2019 r. Zgodnie z dodanym art. 2 pkt 41 ustawy o VAT przez bon rozumie się instrument, z którym wiąże się obowiązek jego przyjęcia jako wynagrodzenia lub części wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług, w przypadku którego towary, które mają zostać dostarczone, lub usługi, które mają zostać wykonane, lub tożsamość potencjalnych dostawców lub usługodawców są wskazane w samym instrumencie lub określone w powiązanej dokumentacji, w tym w warunkach wykorzystania tego instrumentu. Definicja ta nie obejmuje kuponów zniżkowych czy rabatowych, które uprawniają do np. 40% zniżki przy zakupie towarów lub usług, jednakże same w sobie nie dają prawa do uzyskania towarów lub usług. Definicja może więc objąć system wynagradzania kafeteryjnego, pozwalający pracownikom w ramach określonego limitu dokonywać wyboru spośród oferowanych świadczeń. Pierwsze wprowadzenie bonu do obrotu to tzw. emisja bonu (art. 2 pkt 42 ustawy o VAT). Emisją bonu nie jest więc jego wytworzenie, a wprowadzenie do obrotu, np. oddanie nabywcy/uprawnionemu do skorzystania z bonu. Ustawodawca podzielił bony na:

- 1) bony jednego przeznaczenia (SPV), przez które rozumie się bony, w przypadku których miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których bony dotyczą, oraz kwota należnego podatku¹⁰⁵, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze z tytułu dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług są znane w chwili emisji tych bonów (art. 2 pkt 43 ustawy o VAT);
- 2) bony różnego przeznaczenia (MPV), przez które rozumie się bony inne niż bon jednego przeznaczenia (art. 2 pkt 44 ustawy o VAT).

Ustawa o VAT definiuje także transfer bonu jako emisję bonu oraz każde przekazanie tego bonu po jego emisji (art. 2 pkt 45 ustawy o VAT).

¹⁰⁴ Dz.U. poz. 2433.

¹⁰⁵ Por. interpretacja indywidualna DKIS z 1.10.2019 r., 0114-KDIP1-3.4012.288.2019.1.RMA, LEX nr 513814.

Bonem będzie również karta lojalnościowa, na której zainteresowany zbiera punkty, które w przyszłości może wymieniać na nagrody. Wspomnieć tu należy, że podmiot zarządzający takim programem lojalnościowym w imieniu organizatora świadczy na jego rzecz usługę (np. interpretacja indywidualna DKIS z 6.02.2018 r., 0111-KDIB3-1.4012.672.2017.2.SR, LEX nr 440780). W tym zakresie należy pamiętać, że doładowanie kart płatniczych uczestników konkursu środkami pieniężnymi, którymi mogą dowolnie dysponować nie podlega opodatkowaniu VAT i nie jest związane z czynnościami opodatkowanymi organizatora konkursu (por. nieprawomocny wyrok WSA w Szczecinie z 13.06.2019 r., I SA/Sz 85/19, LEX nr 2691858). Nie jest też opodatkowane wydanie pieniędzy jako nagroda w konkursie¹⁰⁶. Dopiero wymiana środków na towar realizuje świadczenie.

W sytuacji, gdy podatnik sprzedaje swoje usługi poprzez generowanie kodów uprawniających do odbioru usługi, nie mamy do czynienia ze sprzedażą bonu. Do takiej sytuacji odnosił się DKIS w interpretacji indywidualnej z 19.03.2020 r., 0114-KDIP1-3.4012.584.2019.2.ISK, LEX nr 533914, gdzie podmiot prowadzący wyciąg narciarski zwrócił się z pytaniem dotyczącym sprzedaży skipassu stanowiącego bilet na przewóz osób wyciągami narciarskimi, pobieranego z automatu na podstawie wygenerowanego przez sklep internetowy unikatowego kodu zamówienia.

System TAX FREE

Ustawa z 27.11.2020 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw wprowadza **od 1.01.2022 r.** istotne zmiany w zakresie procedury zwrotu VAT podróżnym. Mają one na celu wprowadzenie elektronicznego obiegu dokumentów TAX FREE oraz elektronicznego potwierdzania wywozu towarów. Unowocześnienie i zdigitalizowanie całego procesu wyeliminuje możliwość ręcznego wypełniania dokumentów TAX FREE, a także problemy z nieczytelnymi, zamazanymi, słabo odbitymi, częściowo widocznymi stemplami oraz różnego rodzaju błędy, np. w datach. Ustawa zakłada także wprowadzenie dla sprzedawców dokonujących dostaw towarów podróżnym obowiązku stosowania kas rejestrujących tzw. *online*. Zgodnie z nową definicją systemu TAX FREE będzie to system **teleinformatyczny** na Platformie Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych służący do obsługi dokumentów elektronicznych będących podstawą do dokonania zwrotu podatku podróżnym, w szczególności do wystawiania i obiegu dokumentów, oraz prowadzenia ewidencji.

Art. 2a. 1. W przypadku umów zawartych między Rzeczpospolitą Polską a państwem członkowskim lub państwem trzecim w sprawie budowy lub utrzymania mostów transgranicznych lub wspólnych odcinków dróg, za terytorium kraju uznaje się most lub wspólny odcinek drogi oraz miejsce ich budowy, położone poza terytorium kraju, za które, zgodnie z umową, jest odpowiedzialna Rzeczpospolita Polska,

¹⁰⁶ Por. interpretacja indywidualna DKIS z 16.03.2020 r., 0113-KDIPT1-2.4012.70.2020.1.KSI, LEX nr 533539.

jeżeli w odniesieniu do tej umowy została wydana decyzja Rady upoważniająca do stosowania środków stanowiących odstępstwo od art. 5 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.), zwanej dalej „dyrektywą 2006/112/WE”.

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

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

Powyższe przepisy ustawodawca wprowadził w 2011 r. na potrzeby określenia miejsca świadczenia przy dostawie towarów i świadczeniu usług oraz wewnątrzwspólnotowej dostawie (eksporcie) towarów i wewnątrzwspólnotowym nabyciu (importie) towarów związanych z budową i utrzymaniem mostów granicznych. Rezultatem wprowadzenia proponowanych przepisów było uproszczenie procedury pobierania podatku przy budowie i utrzymaniu mostów transgranicznych.

Przepisy art. 2a ustawy o VAT zostały zmienione od 1.04.2013 r. na mocy art. 1 pkt 2 z.u.p.t.u.2012. Przyjęta nowela zakłada uproszczenie procedury pobierania VAT w przypadku budowy i utrzymania wspólnych odcinków dróg transgranicznych (w związku z wnioskiem o derogację oraz umową między Polską i Czechami). W poprzednim stanie prawnym było to możliwe jedynie w odniesieniu do budowy i utrzymania mostów.

Most lub wspólny odcinek drogi oraz miejsce ich budowy położone poza terytorium kraju, za które jest odpowiedzialna Rzeczpospolita Polska, uznaje się za część terytorium kraju. Natomiast gdy most lub wspólny odcinek drogi oraz miejsce ich budowy położone są na terytorium kraju, za które jest odpowiedzialne państwo członkowskie lub państwo trzecie, uznaje się je odpowiednio za część terytorium tego państwa członkowskiego lub tego państwa trzeciego. Powyższe regulacje mają zastosowanie w przypadku wydania decyzji Rady Unii Europejskiej upoważniającej do stosowania środków stanowiących odstępstwo od art. 5 dyrektywy 2006/112/WE. Inaczej mówiąc, mosty znajdują się całkowicie

na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub państwa członkowskiego (państwa trzeciego) zgodnie z zawartą umową w sprawie podziału zakresu odpowiedzialności za budowę i utrzymanie tych mostów transgranicznych.

W rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw¹⁰⁷ zaproponowano dodanie art. 5 ust. 6 ustawy o VAT, który stanowi, że w przypadku umów zawartych między Rzeczpospolitą Polską a państwem trzecim w sprawie budowy lub utrzymania mostów transgranicznych lub wspólnych odcinków dróg podatkowi nie podlega import towarów na terytorium kraju z tego państwa trzeciego wykorzystywanych do budowy lub utrzymania mostów transgranicznych lub wspólnych odcinków dróg, jeżeli w odniesieniu do tej umowy została wydana decyzja Rady upoważniająca do stosowania środków stanowiących odstępstwo od art. 2 ust. 1 lit. d dyrektywy 2006/112/WE.

Art. 3. 1–2. (uchylone).

3. W przypadku podatników:

- 1) (uchylony);
- 2) nieposiadających siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju – właściwym organem podatkowym jest Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście, zwany dalej „naczelnikiem drugiego urzędu skarbowego”;
- 3) o których mowa w art. 130a pkt 2, i podmiotów zagranicznych, o których mowa w art. 131 pkt 2, zidentyfikowanych na potrzeby procedury szczególnej rozliczania VAT, o której mowa w dziale XII w rozdziałach 6a i 7, dla których państwem członkowskim konsumpcji jest Rzeczpospolita Polska – właściwym organem podatkowym jest Naczelnik Łódzkiego Urzędu Skarbowego.

3a–5. (uchylone).

6. W przypadku podatnika, o którym mowa w art. 15 ust. 1a i art. 17 ust. 1i, właściwym organem podatkowym jest organ podatkowy, który był właściwy dla zmarłego podatnika w dniu jego śmierci.

Z dniem 1.01.2016 r. zmianie uległa podstawowa zasada określania właściwości organów podatkowych w zakresie VAT. Według przepisów obowiązujących do końca 2015 r. właściwość organów podatkowych co do zasady określano ze względu na miejsce wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu. Tylko w przypadku gdy czynności te wykonywane były na terytorium objętym zakresem działania dwóch lub więcej urzędów skarbowych, właściwym organem był naczelnik urzędu skarbowego właściwy ze względu na siedzibę lub miejsce zamieszkania.

¹⁰⁷ VIII kadencja, druk sejm. nr 3499. Ustawa z 4.07.2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw.

W związku ze zmianą art. 3 ustawy o VAT (wprowadzoną ustawą z dnia 10.09.2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw) właściwość organów podatkowych jest co do zasady ustalana na ogólnych zasadach wynikających z Ordynacji podatkowej, tj. ze względu na siedzibę podatnika, jeżeli podatnik jest osobą prawną lub jednostką niemającą osobowości prawnej, oraz ze względu na miejsce zamieszkania, jeżeli podatnik jest osobą fizyczną. Zmiana właściwości organu podatkowego nastąpiła z urzędu. W związku z tą zmianą podatnicy nie mieli obowiązku składania aktualizacji zgłoszenia VAT-R¹⁰⁸. Od 1.01.2016 r. deklaracje, informacje podsumowujące oraz korekty tych dokumentów za okresy rozliczeniowe upływające przed tą datą, w tym za ostatni okres rozliczeniowy 2015 r., składa się do urzędu skarbowego właściwego po zmianie (art. 18a o.p.).

Szczególne regulacje dotyczące właściwości organów podatkowych dotyczą takich podatników, jak:

- nieposiadający siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju – właściwym organem podatkowym jest Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście;
- podmioty, o których mowa w art. 130a pkt 2 ustawy o VAT, i podmioty zagraniczne, o których mowa w art. 131 pkt 2 ustawy o VAT, zidentyfikowane na potrzeby procedury szczególnej rozliczania VAT, o której mowa w dziale XII w rozdziałach 6a i 7 ustawy o VAT, dla których państwem członkowskim konsumpcji jest Rzeczpospolita Polska – właściwym organem podatkowym jest Naczelnik Łódzkiego Urzędu Skarbowego.

Generalnie rzeczowo właściwi w sprawach VAT są naczelnicy urzędów skarbowych. Wyjątkowo część zadań związanych z prowadzeniem postępowań lub kontroli dotyczących m.in. wyłudzeń w VAT może prowadzić naczelnik urzędu celno-skarbowego. Zgodnie z art. 33 ust. 1 u.KAS do zadań naczelnika urzędu celno-skarbowego należy:

- 1) **wykonywanie kontroli celno-skarbowej**¹⁰⁹, z wyłączeniem kontroli, o której mowa w dziale IIB o.p. oraz art. 54 ust. 2 pkt 9 u.KAS;
- 2) ustalanie i określanie podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych oraz innych należności na podstawie odrębnych przepisów;
- 3) rozstrzyganie w drugiej instancji w sprawach, o których mowa w art. 83 ust. 1 u.KAS;
- 4) prowadzenie urzędowego sprawdzenia;
- 5) obejmowanie towarów procedurami celnymi oraz wykonywanie innych czynności przewidzianych przepisami prawa celnego;
- 6) wymiar należności celnych i podatkowych oraz innych opłat związanych z przywozem i wywozem towarów;

¹⁰⁸ Por. *Informacja w sprawie zmiany z dniem 1 stycznia 2016 r. właściwości organów podatkowych w zakresie podatku od towarów i usług (VAT)*, www.finanse.mf.gov.pl (dostęp: 22.07.2017 r.).

¹⁰⁹ Zgodnie z art. 54 ust. 1 pkt 1 u.KAS, kontroli celno-skarbowej podlega przestrzeganie szeroko pojmowanych przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 o.p.

- 7) prowadzenie w pierwszej instancji postępowań w sprawach celnych przewidzianych przepisami prawa celnego oraz w sprawach podatkowych związanych z przywozem lub wywozem towarów;
- 8) **rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, zapobieganie tym przestępstwom i wykroczeniom oraz ściganie ich sprawców w zakresie określonym w Kodeksie karnym skarbowym;**
- 9) rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw określonych w ustawie o rachunkowości, zapobieganie tym przestępstwom oraz ściganie ich sprawców;
- 10) rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw i wykroczeń określonych w:
- a) art. 53 ustawy z 14.07.1983 r. o narodowym zasobie archiwalnym i archiwach¹¹⁰,
 - b) art. 116–118 ustawy z 4.02.1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych¹¹¹,
 - c) art. 183 § 2 i 4–6 w przypadku czynów, o których mowa w art. 183 § 2, 4 i 5 k.k.,
 - d) art. 244 k.k. w zakresie niestosowania się do zakazu wstępu do ośrodków gier i uczestnictwa w grach hazardowych,
 - e) art. 305 ustawy z 30.06.2000 r. – Prawo własności przemysłowej¹¹²,
 - f) art. 33 ust. 1, 2 i 3 ustawy z 29.11.2000 r. o obrocie z zagranicą towarami, technologiami i usługami o znaczeniu strategicznym dla bezpieczeństwa państwa, a także dla utrzymania międzynarodowego pokoju i bezpieczeństwa¹¹³,
 - g) art. 12a, 13 i 14 ustawy z 2.03.2001 r. o wyrobie alkoholu etylowego oraz wytwarzaniu wyrobów tytoniowych¹¹⁴,
 - h) art. 109 ustawy z 23.07.2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami¹¹⁵,
 - i) art. 128 i 131 pkt 4 w zakresie, o którym mowa w art. 73 ust. 1 pkt 2, oraz art. 131 pkt 10 i 14 ustawy z 16.04.2004 r. o ochronie przyrody¹¹⁶,
 - j) art. 55, 57, 61 i 66 ustawy z 29.07.2005 r. o przeciwdziałaniu narkomanii¹¹⁷,
 - k) art. 41, 43 i 44 ustawy z 18.10.2006 r. o wyrobie napojów spirytusowych oraz o rejestracji i ochronie oznaczeń geograficznych napojów spirytusowych¹¹⁸,
 - l) art. 12 ustawy z 13.04.2016 r. o bezpieczeństwie obrotu prekursorami materiałów wybuchowych¹¹⁹
- oraz zapobieganie tym przestępstwom i wykroczeniom, a także ściganie ich sprawców, jeżeli zostały ujawnione przez Służbę Celno-Skarbową;
- 11) realizacja zadań, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 15 u.KAS;
- 12) wykonywanie czynności, o których mowa w art. 113–117, 118 ust. 1–17, art. 120 ust. 1–6, art. 122–126, 127 ust. 1–5, art. 128 ust. 1, art. 131 ust. 2 i 5 i art. 133 u.KAS;

¹¹⁰ Dz.U. z 2020 r. poz. 164.

¹¹¹ Dz.U. z 2019 r. poz. 1231 ze zm.

¹¹² Dz.U. z 2020 r. poz. 286 ze zm.

¹¹³ Dz.U. z 2020 r. poz. 509.

¹¹⁴ Dz.U. z 2018 r. poz. 2352.

¹¹⁵ Dz.U. z 2020 r. poz. 282 ze zm.

¹¹⁶ Dz.U. z 2020 r. poz. 55 ze zm.

¹¹⁷ Dz.U. z 2019 r. poz. 852 ze zm.

¹¹⁸ Dz.U. z 2020 r. poz. 1419.

¹¹⁹ Dz.U. z 2019 r. poz. 994.

- 13) współpraca w zakresie wymiany informacji podatkowych, celnych i finansowych z państwami członkowskimi Unii Europejskiej oraz z państwami trzecimi określonych przepisami prawa międzynarodowego;
- 14) prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej oraz analizy ryzyka dotyczącej zjawisk występujących w obszarze jego właściwości;
- 15) zapewnianie ochrony fizycznej i technicznej osobom zatrudnionym w jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej oraz funkcjonariuszom, a w uzasadnionych przypadkach także innym osobom, organom i instytucjom państwowym;
- 15a) współdziałanie z Szefem KAS przy realizacji zadań w ramach współdziałania, o którym mowa w dziale IIB o.p.;
- 16) wykonywanie innych zadań określonych w odrębnych przepisach.

W przypadku przedsiębiorstwa w spadku właściwym organem podatkowym będzie organ podatkowy, który był właściwy dla zmarłego podatnika w dniu jego śmierci.

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

Artykuł 4 ustawy o VAT statuuje zasadę odrębności VAT w stosunku do innych tytułów podatkowych. Ulgi i zwolnienia podatkowe udzielone na podstawie odrębnych ustaw nie mają zastosowania do 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 na terytorium kraju;
- 4) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju;
- 5) wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

2. Czynności określone w ust. 1 podlegają opodatkowaniu niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa.

3. Opodatkowaniu podatkiem podlegają również towary w przypadku, o którym mowa w art. 14. Przepis ust. 2 stosuje się odpowiednio.

4. W przypadku wystąpienia nadużycia prawa dokonane czynności, o których mowa w ust. 1, wywołują jedynie takie skutki podatkowe, jakie miałyby miejsce w przypadku odtworzenia sytuacji, która istniałaby w braku czynności stanowiących nadużycie prawa.

5. Przez nadużycie prawa rozumie się dokonanie czynności, o których mowa w ust. 1, w ramach transakcji, która pomimo spełnienia warunków formalnych ustanowionych w przepisach ustawy, miała zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą te przepisy.

6. W przypadku umów zawartych między Rzeczpospolitą Polską a państwem trzecim w sprawie budowy lub utrzymania mostów transgranicznych lub wspólnych odcinków dróg opodatkowaniu nie podlega import towarów wykorzystywanych do budowy lub utrzymania mostów transgranicznych lub wspólnych odcinków dróg z tego państwa

trzeciego na terytorium kraju, jeżeli w odniesieniu do tej umowy została wydana decyzja Rady upoważniająca do stosowania środków stanowiących odstępstwo od art. 2 ust. 1 lit. d dyrektywy 2006/112/WE.

Spis treści

Czynności opodatkowane – uwagi ogólne	106
Odpłatne świadczenie usług i odpłatna dostawa towarów	106
Transfer bonów MPV i SPV	117
Eksport towarów	118
Import towarów	118
Wewnątrzwspólnotowe nabycie towaru	119
Wewnątrzwspólnotowa dostawa towaru	119
Warunki formalne a VAT	120
Nadużycie prawa	120

Czynności opodatkowane – uwagi ogólne

Artykuł 5 ustawy o VAT określa wykaz czynności podlegających opodatkowaniu VAT. Przepis ten nie wyjaśnia, co konkretnie należy rozumieć przez np. odpłatną dostawę towarów. Definicje czynności wskazanych w art. 5 ustawy o VAT znajdują się w kolejnych przepisach ustawy o VAT, tj.:

- art. 7 i 8 definiują odpłatną dostawę towarów oraz odpłatne świadczenie usług;
- art. 2 pkt 7 definiuje import towarów;
- art. 2 pkt 8 definiuje eksport towarów;
- art. 9 definiuje wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów;
- art. 13 definiuje wewnątrzwspólnotową dostawę towarów.

Odpłatne świadczenie usług i odpłatna dostawa towarów

Dostawę towarów należy odróżnić od klasycznego pojęcia sprzedaży rzeczy. Dostawa towarów jest pojęciem szerszym. Do uznania, że doszło do dostawy, wystarczy, iż nabywca będzie miał możliwość dowolnego rozporządzania otrzymanym towarem, nawet gdy przy transakcji nie zachowano odpowiednich form prawnych, np. sprzedaż nieruchomości bez zachowania aktu notarialnego. Nie ma też znaczenia fizyczne przekazanie nieruchomości, skoro obiektywnie doszło do przeniesienia prawa do rozporządzania nią jak właściciel (por. wyrok NSA z 13.05.2020 r., I FSK 2072/19, LEX nr 3011380). Fakt uznania pewnych czynności za nieważne na gruncie prawa cywilnego nie przekłada się automatycznie na grunt ustawy o VAT. W nieprawomocnym wyroku z 11.04.2018 r., III SA/Wa 1811/17, LEX nr 2522337, WSA w Warszawie uznał, że naruszenie prawa przez spółkę wskazane w decyzji Prezesa UOKiK nie stanowi tego rodzaju naruszenia, które skutkowałoby zastosowaniem art. 6 pkt 2 ustawy o VAT i wyłączeniem z opodatkowania świadczenia, które

przed wydaniem decyzji przez Prezesa UOKiK stanowiło świadczenie usługi podlegającej opodatkowaniu VAT. Okoliczność, że obniżenie ceny zostało „wymuszone” na spółce decyzją niepodatkowego organu administracji (np. Prezesa UOKiK) nie wpływa na kwalifikację tej czynności. Dostawą są również inne czynności, jak np. zamiana rzeczy, zamiana rzeczy w zamian za wykonanie usługi itd.

Opodatkowaniu co do zasady podlegają dostawy odpłatne. Jednak ustawodawca wymienia wiele przekazanych nieodpłatnych, które na potrzeby opodatkowania podatkiem od towarów i usług są zrównane z dostawami odpłatnymi, np. darowizny, przekazanie lub zużycie towarów na potrzeby osobiste. Szersze wyjaśnienia na temat dostawy towarów – zob. komentarz do art. 7 ustawy o VAT.

Zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy o VAT w ślad za art. 24 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE usługą jest każde świadczenie, które nie stanowi dostawy towarów¹. Każda czynność niebędąca dostawą towarów, wykonana za wynagrodzeniem na rzecz innego podmiotu, stanowi świadczenie usług. Jak zatem widać, zakres świadczenia usług zdefiniowany został bardzo szeroko. Przykładowo usługą podlegającą opodatkowaniu VAT może być przejęcie pracowników za wynagrodzeniem w trybie art. 231 k.p., w przypadku gdy wynagrodzenie ma rekompensować przejęcie zobowiązań przez przejmującego (por. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 7.01.2015 r., IPPP1/443-1184/14-2/AP, LEX nr 256378). Opodatkowane VAT będzie refakturowanie przez dewelopera na mieszkańców kosztów utrzymania nieruchomości wspólnej, co najczęściej ma miejsce do czasu zawiązania się wspólnoty mieszkaniowej, która od momentu zawiązania rozlicza te koszty bezpośrednio (por. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 26.11.2012 r., ITPP1/443-987/12/BJ, LEX nr 162170). Co do usług świadczonych na rzecz wspólnoty/spółdzielni, praktyka jest jednoznaczna. Usługi te podlegają zwolnieniu z VAT na mocy § 3 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z 20.12.2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień. Stanowisko takie potwierdza interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 9.03.2018 r., 0114-KDIP1-1.4012.711.2017.3.KBR, LEX nr 448527:

„Odniesienie przedstawionego stanu prawnego do okoliczności analizowanej sprawy prowadzi do wniosku, że skoro przedmiotem realizowanych w ramach umowy świadczeń na rzecz spółdzielni/wspólnoty mieszkaniowej będzie usługa, na którą składają się wymienione we wniosku czynności, których zasadniczym celem jest zarządzanie nieruchomościami mieszkalnymi, a poszczególne czynności przyczyniają się do prawidłowego realizowania usługi podstawowej, to świadczenia te stanowią łącznie usługę złożoną, składającą się z różnych czynności. Opisane świadczenia są czynnościami, które Spółka jest zobowiązana wykonywać w ramach zawartej umowy o zarząd nieruchomościami mieszkalnymi.

¹ Por. nieprawomocny wyrok WSA we Wrocławiu z 31.08.2020 r., I SA/Wr 302/20, LEX nr 3061684.

[...] Z uwagi na powołane przepisy prawa, jak również przedstawiony we wniosku opis sprawy stwierdzić należy, że Usługi Zarządzania, polegające na kompleksowym zarządzaniu nieruchomościami mieszkalnymi świadczone na rzecz spółdzielni/wspólnot mieszkaniowych, sklasyfikowane w grupowaniu PKWiU ex 68.32.11.0 – Usługi zarządzania nieruchomościami mieszkalnymi świadczone na zlecenie, z wyłączeniem nieruchomości będących we współwłasności oraz symbolu 68.32.12.0 Usługi zarządzania nieruchomościami będącymi we współwłasności świadczone na zlecenie, korzystają/korzystać będą ze zwolnienia od podatku od towarów i usług, na podstawie § 3 ust. 1 pkt 3 rozporządzenia z dnia 20 grudnia 2013 r.”

Nie jest czynnością opodatkowaną VAT roczna korekta cen transferowych² w związku z dokonywaną bądź otrzymywaną płatnością wyrównawczą (tzw. *principal charge payment*) związaną z ogólną korektą dochodowości (tzw. *principal charge payment*) (por. interpretacja indywidualna DKIS z 9.10.2019 r., 0112-KDIL1-3.4012.429.2019.1.JN, LEX nr 515424; interpretacja indywidualna DKIS z 10.09.2019 r., 0115-KDIT1-2.4012.409.2019.1.AW, LEX nr 511301). Inaczej jednak należy traktować korektę wynagrodzenia za poszczególne usługi, której kalkulacja nie odnosi się do ogólnej dochodowości i rentowności, lecz bazuje na danych dotyczących konkretnej usługi (np. usługi licencji/sublicencji związanej z korzystaniem ze znaku towarowego) lub towaru.

Aby doszło do świadczenia usług, musi dojść do wykonania transakcji. Sama zapłata bez wykonania świadczenia nie może być uznana za świadczenie usług (por. nieprawomocny wyrok WSA w Warszawie z 10.08.2017 r., III SA/Wa 2814/16, LEX nr 2420894). Przykładem takiej sytuacji może być wypłata odszkodowania przez zakład ubezpieczeniowy z tytułu np. kradzieży ubezpieczonego samochodu lub zapłata przez jednego z kontrahentów kary umownej z tytułu niewykonania zawartej umowy lub niedotrzymania warunków wykonania umowy (por. prawomocny wyrok WSA w Krakowie z 23.06.2017 r., I SA/Kr 376/17, LEX nr 2337576, utrzymany w mocy wyrokiem NSA z 31.07.2020 r., I FSK 1799/17, LEX nr 3062232). Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w nieprawomocnym wyroku z 2.12.2015 r., III SA/Wa 493/15, LEX nr 2083966, uznał, że kara za pozostawienie pojazdu na terenie parkingu miejskiego po upływie doby parkingowej nie podlega opodatkowaniu VAT. Podobne stanowisko zajął także DKIS w interpretacji indywidualnej z 9.07.2019 r., 0111-KDIB3-1.4012.289.2019.1.ICZ, LEX nr 506631. Wyrok ten został jednak uchylony przez NSA wyrokiem z 21.06.2018 r., I FSK 954/16, LEX nr 2523759, który podkreślił, że opłaty za pozostawienie pojazdu na terenie parkingu po upływie doby parkingowej wadliwie w regulaminie nazwano karami, gdyż nie mają one charakteru karnego. W ocenie NSA tego typu opłaty podlegają VAT, gdyż stanowią wynagrodzenie za usługę świadczoną przez miasto. Opłata pobierana za zniszczenia w apartamencie, dodatkowe sprzątnięcie albo zgubione klucze hotelowe nie stanowi wynagrodzenia za usługę, lecz klasyczne odszkodowanie (por. prawomocny wyrok WSA

² E. Wilczyńska, *Korekty cen transferowych a VAT*, „Rzeczpospolita” z 1.12.2019 r.

w Krakowie z 17.11.2016 r., I SA/Kr 1019/16, LEX nr 2248938 utrzymany w mocy wyrokiem NSA z 29.05.2019 r., I FSK 672/17, LEX nr 2706488; nieprawomocny wyrok WSA we Wrocławiu z 24.08.2017 r., I SA/Wr 138/17, LEX nr 2371412). Podobnie należy traktować np. zwrot kosztów stałych poniesionych w związku z wydłużeniem terminu realizacji kontraktu, który ma charakter rekompensacyjny, a nie wynagrodzeniowy³. W ocenie organów interpretacyjnych nie podlega również VAT zwrot kosztów usunięcia usterek i wad, którymi wykonawca obciąża podmioty odpowiedzialne za określone prace. Otrzymana przez spółkę na podstawie art. 471 w zw. z art. 647 k.c. kwota stanowiąca zwrot kosztów stałych poniesionych w związku z wydłużeniem terminu realizacji inwestycji, spowodowanym z winy zamawiającego nie podlega opodatkowaniu VAT (por. nieprawomocny wyrok WSA w Warszawie z 15.05.2019 r., III SA/Wa 2690/18, LEX nr 2720453). Zwrot tych kosztów nie stanowi wynagrodzenia za usługę, lecz klasyczne odszkodowanie za nienałożenie wykonaną usługę. Skoro zwrot tych kosztów stanowi odszkodowanie, to nie znajduje do niego zastosowania mechanizm podzielonej płatności. Konsekwencją tego stanu rzeczy może być fakt, że organy podatkowe mogą zakwestionować prawo do odliczenia VAT naliczonego wykonawcy, który odliczy VAT z faktur dotyczących napraw finansowanych ostatecznie przez odpowiedzialnego za szkodę podwykonawcę (por. interpretacja indywidualna DKIS z 27.03.2018 r., 0111-KDIB3-1.4012.840.2017.1.ICz, LEX nr 450753). Nie stanowi również wynagrodzenia za jakąkolwiek usługę zapłata odszkodowania przez nabywcę, jeżeli zapłata ta stanowi swoistą rekompensatę szkody związanej z niezrealizowaniem określonego limitu zakupów, do którego zobowiązał się ten nabywca w umowie (por. nieprawomocny wyrok WSA we Wrocławiu z 24.05.2018 r., I SA/Wr 265/18, LEX nr 2517465). Dotychczas dominowało stanowisko, zgodnie z którym naliczenie odszkodowania w przypadku wcześniejszego rozwiązania umowy na świadczenie usług telekomunikacyjnych objętych promocją, nie stanowi odpłatności za czynność określoną w art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT (por. interpretacja indywidualna DIS w Warszawie z 23.04.2013 r., IPPP2/443-173/13-2/KG, LEX nr 176418). Podstawą do naliczania odszkodowania przez firmę telekomunikacyjną za wcześniejsze rozwiązanie umowy zawartej na czas określony na promocyjnych warunkach jest art. 57 ust. 6 ustawy z 16.07.2004 r. – Prawo telekomunikacyjne⁴. Zgodnie z tym przepisem „w przypadku zawarcia umowy o świadczenie usług telekomunikacyjnych, w tym o zapewnienie przyłączenia do publicznej sieci telekomunikacyjnej, związanego z ulgą przyznaną abonentowi, wysokość roszczenia z tytułu jednostronnego rozwiązania umowy przez abonenta lub przez dostawcę usług z winy abonenta przed upływem terminu, na jaki umowa została zawarta, nie może przekroczyć wartości ulgi przyznanej abonentowi pomniejszonej o proporcjonalną jej wartość za okres od dnia zawarcia umowy do dnia jej rozwiązania. Roszczenie nie przysługuje w przypadku rozwiązania przez konsumenta umowy przed rozpoczęciem świadczenia usług, chyba że przedmiotem ulgi jest telekomunikacyjne urządzenie końcowe”. Inaczej jednak do tego problemu podszedł TSUE w wyroku z 11.06.2020 r. w sprawie C-43/19

³ Por. interpretacja indywidualna DKIS z 19.10.2020 r., 0114-KDIP4-3.4012.374.2020.1.IG, LEX nr 562591.

⁴ Dz.U. z 2019 r. poz. 2460 ze zm.

Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais, SA przeciwko Autoridade Tributária e Aduaneira, EU:C:2020:465, w którym za podlegające opodatkowaniu VAT uznał zwrot kwot za przedterminowe rozwiązanie umowy w okresie promocyjnym z winy abonenta. Można się spodziewać, że wyrok odniesie skutek w stosunku do krajowych operatorów sieci komórkowych czy firm świadczących usługi telekomunikacyjne (np. w zakresie płatnej telewizji czy Internetu)⁵.

Podobnie będzie w przypadku kary umownej z tytułu nieosiągnięcia gwarantowanego wskaźnika z przyczyn leżących po stronie sprzedawcy usług lub produktów mającego status pracodawcy spełniającego szczególne warunki określone w art. 22 ust. 1 ustawy z 27.08.1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych⁶, co uniemożliwia kupującemu obniżenie wpłaty na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych w części zagwarantowanej w umowie ze sprzedającym. Zgodnie z art. 22 ust. 7 ww. ustawy sprzedający przekazuje nabywcy informację o kwocie obniżenia niezwłocznie po uregulowaniu należności w terminie określonym na fakturze, co pozwala obniżyć wpłatę na PFRON. Zgodnie z umowami zawieranimi w tego rodzaju sytuacjach, sprzedawca ma obowiązek zwrócić kupującemu nieodliczoną część wpłaty na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych. Należność powstaje więc ewidentnie z powodu niewywiązania się z obowiązków umownych przez sprzedawcę, a kupujący nie świadczy w tym miejscu żadnej usługi na rzecz sprzedawcy. Sprzedawca nie ma również tytułu do potraktowania płatności jako rabatu obniżającego podstawę opodatkowania świadczonej usługi. Kara umowna powinna więc być udokumentowana notą księgową – obciążeniową wystawioną przez kupującego albo uznaniową wystawioną przez sprzedającego.

Inaczej natomiast należy potraktować wynagrodzenie (nazwane przez spółkę odszkodowaniem stanowiącym zadośćuczynieniem za wyrządzoną szkodę – rekompensatą za powstałe straty i utracone korzyści), pobierane na podstawie art. 79 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych, na podstawie ugody sądowej czy też ugody pozasądowej. Takie wynagrodzenie bowiem podlega opodatkowaniu VAT (por. prawomocny wyrok WSA w Gdańsku z 9.02.2016 r., I SA/Gd 1549/15, LEX nr 1978468), a obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania odszkodowania, np. zaksięgowania na rachunku (por. nieprawomocny wyrok WSA w Warszawie z 14.06.2017 r., III SA/Wa 2495/16, LEX nr 2359920).

W innych przypadkach, quasi-odszkodowanie również może podlegać VAT. Taka sytuacja dotyczyć może odstępnego czy „odszkodowania” wypłaconego na podstawie porozumienia zawartego w związku z wcześniejszym rozwiązaniem umowy najmu, które – pomimo nazwy – nie ma wiele wspólnego z klasycznym odszkodowaniem, ponieważ w sprawie

⁵ Por. interpretacja indywidualna DKIS z 19.10.2020 r., 0111-KDIB3-3.4012.413.2020.1.MAZ, LEX nr 562680.

⁶ Dz.U. z 2020 r. poz. 426 ze zm.

tak naprawdę dochodzi do zawarcia kolejnej umowy, oprócz umowy najmu, w myśl której umowa najmu zostanie rozwiązana przed terminem, a w zamian za to podatnik (wynajmujący) otrzymał wynagrodzenie (por. wyroki NSA: z 22.03.2017 r., I FSK 1283/15, LEX nr 2288604, z 7.03.2018 r., I FSK 794/16, LEX nr 2495673, i z 21.06.2017 r., I FSK 1868/15, LEX nr 2340962; nieprawomocne wyroki WSA w Gliwicach: z 1.08.2018 r., III SA/Gl 324/18, LEX nr 2547590; z 28.08.2018 r., III SA/Gl 193/18, LEX nr 2552263). Objęcie VAT takiego świadczenia rodzi obowiązek w zakresie wystawienia faktury po stronie otrzymującego takie odstępnę. Płacący takie odstępnę – o ile istnieje związek z osiąganymi przychodami oraz sprzedażą opodatkowaną – może zaliczyć wydatek do kosztów uzyskania przychodów i odliczyć VAT naliczony (por. nieprawomocny wyrok WSA w Warszawie z 13.12.2017 r., III SA/Wa 3832/16, LEX nr 2447147). W wyroku z 22.11.2018 r., C-295/17, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA przeciwko Autoridade Tributária e Aduaneira, EU:C:2018:942, TSUE uznał, że art. 2 ust. 1 lit. c dyrektywy 2006/112/WE należy interpretować w ten sposób, że określoną z góry kwotę – otrzymaną przez podmiot gospodarczy w przypadku przedterminowego rozwiązania przez klienta lub z przyczyn leżących po stronie tego ostatniego umowy o świadczenie usług, w której wprowadzono minimalny okres obowiązywania – odpowiadającą kwocie, jaką podmiot ten uzyskiwałby przez pozostałą część tego okresu w przypadku braku rozwiązania tej umowy, co powinien zbadać sąd odsyłający, należy uznać za wynagrodzenie za odpłatne świadczenie usług podlegające jako takie opodatkowaniu tym podatkiem. Wynagrodzeniem za świadczenie usługi będzie odszkodowanie za ograniczenie korzystania z nieruchomości (nieprawomocny wyrok WSA w Warszawie z 29.01.2020 r., III SA/Wa 1358/19, LEX nr 301039).

Wynagrodzeniem za świadczenie usługi może być także premia otrzymana za przedłużenie lub zawarcie umowy, np. jako forma zachęty dla najemcy do pozostania w stosunku najmu (por. interpretacja indywidualna DKIS z 29.03.2019 r., 0114-KDIP1-2.4012.60.2019.1.IG, LEX nr 492305).

Kontrowersyjne jest natomiast, czy świadczenie wyrównawcze wypłacane na rzecz agenta na podstawie art. 764³ k.c. podlega VAT. Zgodnie bowiem z art. 764³ k.c., po rozwiązaniu umowy agencyjnej agent może żądać od dającego zlecenie świadczenia wyrównawczego, jeżeli w czasie trwania umowy agencyjnej pozyskał nowych klientów lub doprowadził do istotnego wzrostu obrotów z dotychczasowymi klientami, a dający zlecenie czerpie nadal znaczne korzyści z umów z tymi klientami. Roszczenie to przysługuje agentowi, jeżeli, biorąc pod uwagę wszystkie okoliczności, a zwłaszcza utratę przez agenta prowizji od umów zawartych przez dającego zlecenie z tymi klientami, przemawiają za tym względy słuszności. W normalnych okolicznościach agent uzyskiwałby za pozyskanie klientów wynagrodzenie prowizyjne, a świadczenie wyrównawcze jest już wypłacane po rozwiązaniu umowy agencyjnej. W interpretacji indywidualnej DKIS z 16.12.2020 r., 0111-KDIB3-1.4012.719.2020.1.KO, LEX nr 569286, uznał jednak, że takie świadczenie wyrównawcze wypłacone na mocy ugody sądowej nie jest wynagrodzeniem za żadne świadczenie (usługę) agenta, ma charakter odszkodowawczy i nie podlega VAT.

Jako wynagrodzenie podlegające VAT uznał DKIS w interpretacji indywidualnej z 31.10.2018 r., 0114-KDIP1-2.4012.540.2018.1.IG, LEX nr 481349, opłatę za zwrot uszkodzonego pojazdu zakupionego w systemie *buy-back*, skoro wartość tej opłaty wcale nie jest ekwiwalentem szkody. Kupujący uiszczając na rzecz sprzedawcy dodatkową opłatę, zwalnia się w istocie od wszelkich dalszych konsekwencji i roszczeń ze strony wnioskodawcy w związku z nienależytym wykonaniem umowy.

Nomenklatura wprowadzona do umowy nie może mieć wpływu na skutki podatkowe. Istotne jest bowiem to, co w istocie jest świadczone. Nie będzie dostawą towarów, lecz świadczeniem usług wydanie przez gminę kolektorów słonecznych (zestawów solarnych) na rzecz właścicieli nieruchomości budynkowych, na dachach których te kolektory zainstalowano, jeżeli dostawa ma miejsce po upływie określonego czasu (np. 5 lat) od zakończenia projektu polegającego na partycypowaniu właściciela nieruchomości w kosztach przedmiotowej instalacji w określonej części (pozostała wartość projektu jest finansowana ze środków unijnych). Takie stanowisko zajął Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji indywidualnej z 1.10.2015 r., IPTPP3/4512-275/15-3/MK, LEX nr 277308. Czynnością, jakiej gmina dokona na rzecz mieszkańca biorącego udział w projekcie, będzie wykonanie usługi polegającej na montażu zestawów solarnych na budynkach mieszkalnych, na poczet której gmina pobiera określoną w umowie wpłatę (procent udział wartości projektu), zgodnie z zawartą z mieszkańcem umową⁷. Warto dodać, że TSUE w wyroku z 19.10.2017 r. w sprawie C-303/16 *Solar Electric Martini-que* przeciwko *Ministre des Finances et des Comptes publics*, EU:C:2017:773, uznał się za niewłaściwy do dokonania klasyfikacji świadczenia polegającego na montażu paneli fotowoltaicznych na dachach domów. W sprawie tej sąd odsyłający dążył do ustalenia, czy sprzedaż i montaż paneli fotowoltaicznych i słonecznych podgrzewaczy wody na budynkach lub w celu zaopatrzenia budynków w energię elektryczną lub w ciepłą wodę stanowią jedną transakcję mającą charakter robót budowlanych w rozumieniu szóstej dyrektywy lub dyrektywy 2006/112/WE, zaznaczając przy tym, że prawo wewnętrzne francuskich terytoriów zamorskich stanowi transpozycję przepisów UE w tym zakresie oraz podnosząc, że pojęcia te mają to samo znaczenie w odniesieniu do departamentów zamorskich, będących terytoriami jednoznacznie wyłączonymi z zakresu stosowania rzeczonych dyrektyw. Trybunał Sprawiedliwości UE uznał się za niewłaściwy, skoro pytanie miało dotyczyć terytoriów zamorskich (Martyniki) wprost wyłączonych ze stosowania dyrektywy 2006/112/WE.

W przypadku gdy montaż instalacji solarnych będzie wykonany w/na budynkach mieszkalnych jednorodzinnych o powierzchni nieprzekraczającej 300 m² w ramach czynności wymienionych w art. 41 ust. 12 ustawy o VAT, a budynki te będą stanowiły obiekty budowlane zaliczone do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym

⁷ Por. nieprawomocny wyrok WSA w Gdańsku z 22.07.2020 r., I SA/Gd 52/20, LEX nr 3039765; nieprawomocny wyrok WSA w Warszawie z 10.07.2020 r., III SA/Wa 2252/19, LEX nr 3047766.

w rozumieniu art. 41 ust. 12a ustawy o VAT, to ww. czynności będą opodatkowane 8% stawką podatku, zgodnie z art. 41 ust. 2 w zw. z art. 146aa ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT. Natomiast w przypadku montażu przedmiotowych instalacji poza budynkiem mieszkalnym na budynkach gospodarczych lub na konstrukcji umieszczonej na gruncie działek⁸ zastosowania nie znajdzie 8% stawka VAT, o której mowa w art. 41 ust. 12 ustawy o VAT, lecz stawka podstawowa 23% zgodnie z art. 41 ust. 1 w zw. z art. 146aa ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT (por. interpretacja indywidualna DKIS z 30.01.2018 r., 0113-KDIPT1-2.4012.813.2017.2.AJB, LEX nr 440554). Co więcej, czynności nabywane przez gminę od podmiotu realizującego na jej zlecenie usługę montażu i uruchomienia instalacji mogły – jako mieszczące się w obowiązującym przed 1.11.2019 r. załączniku nr 14 do ustawy o VAT, np. PKWiU 43.22.12.0, podlegać opodatkowaniu według zasad wskazanych w art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy o VAT (por. nieprawomocny wyrok WSA w Gdańsku z 5.02.2019 r., I SA/Gd 1156/18, LEX nr 2628746)⁹. Wątpliwości budzi natomiast kwestia kwalifikacji dotacji pochodzącej ze środków funduszy europejskich umożliwiających taką inwestycję. W ocenie niektórych organów podatkowych ma ona bezpośredni wpływ na cenę i podlega opodatkowaniu VAT (takie stanowisko podzielił m.in. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie w nieprawomocnym wyroku z 11.05.2017 r., I SA/Rz 173/17, LEX nr 2303841, oraz Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej¹⁰). W nieprawomocnym wyroku z 21.08.2018 r., I SA/Bd 413/18, LEX nr 2569203, WSA w Bydgoszczy uznał, że podstawą opodatkowania dla świadczonych przez gminę usług w postaci montażu przydomowych oczyszczalni ścieków w zamian za określone wynagrodzenie wniesione przez właścicieli nieruchomości jest nie tylko kwota należna w postaci wpłat, którą uiszcza mieszkaniowiec biorący udział w projekcie zgodnie z zawartą umową, ale także środki otrzymane przez gminę od podmiotu trzeciego na realizację ww. projektu w części, w jakiej dofinansowują one cenę świadczonych na rzecz mieszkańców usług. Inaczej podszedł do tematu takiej dotacji NSA w wyroku z 24.06.2020 r., I FSK 74/18, LEX nr 3040721. W ocenie NSA: „Jeżeli warunki przyznania dotacji wskazują, że otrzymane dofinansowanie, pokrywające określoną część kosztów poniesionych w związku z realizacją Projektu, nie jest przyznawane jako dopłata do ceny usługi, a przeznaczone jest na pokrycie poniesionych kosztów kwalifikowanych w ramach realizowanego Projektu, oznacza to, że występuje dofinansowanie (dotacja) o charakterze zakupowym, a nie dofinansowanie (dotacja), mające na celu sfinansowanie ceny sprzedaży, podlegające opodatkowaniu VAT”¹¹.

⁸ Np.: parking zewnętrzny nie jest budynkiem, do którego można stosować stawkę preferencyjną (por. wyrok NSA z 26.02.2020 r., I FSK 1383/17, LEX nr 3026978). Stawki preferencyjnej nie należy stosować również do usługi montażu przyłącza wodno-kanalizacyjnego (por. interpretacja indywidualna DKIS z 30.03.2020 r., 0112-KDIL3.4012.49.2020.2.EW, LEX nr 534452).

⁹ W tym zakresie jednak istotna jest analiza warunków dofinansowania i odpowiedź na pytanie: Czy gmina jest inwestorem, czy wykonawcą, a firma wykonująca prace budowlane – podwykonawcą?

¹⁰ M. Maj, *Dopłaty na inwestycje solarne od gminy z VAT*, „Rzeczpospolita” z 30.06.2017 r.

¹¹ Wyrok NSA z 24.06.2020 r., I FSK 74/18, LEX nr 3040721.

Wydaje się jednak, że sama kwota dotacji dla gminy na pokrycie kosztów zakupu i montażu instalacji kolektorów słonecznych nie powinna podlegać VAT¹². W związku z wątpliwościami w tym zakresie, postanowieniem z 26.11.2020 r., I FSK 1454/18, NSA przedstawił składowi 7 sędziów NSA do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości:

„Czy otrzymane przez gminę dofinansowanie ze środków europejskich (Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego) na realizację projektów dotyczących odnawialnych źródeł energii (kolektorów słonecznych) wchodzi w skład podstawy opodatkowania, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT, z tytułu świadczonej przez gminę usługi montażu kolektorów słonecznych na rzecz mieszkańców?”.

Jako czynność niepodlegająca opodatkowaniu jest traktowane dokonywanie okazjonalnego obrotu papierami wartościowymi. O ile działania te nie są podejmowane zawodowo (np. przez brokera), to wygenerowany w ich wyniku przychód nie jest wynagrodzeniem z tytułu świadczenia usług, lecz jedynie sposobem inwestowania czy też sposobem na zmianę struktury portfela aktywów finansowych. Tak wypowiadał się Trybunał Sprawiedliwości w wyroku z 6.02.1997 r., C-80/95, Harnas & Helm CV przeciwko Staatssecretaris van Financiën, EU:C:1997:56, dalej C-80/95, Harnas Helm CV. Jeszcze jednym przykładem jest odszkodowanie za bezumowne korzystanie z rzeczy. Jeżeli właściciel rzeczy nie ma wiedzy, że jego rzecz jest używana przez inny podmiot, bądź też nie wyraża na to zgody, a nie może przeszkodzić korzystaniu z rzeczy przez kogoś innego, powoduje, że nie można mówić o świadczeniu¹³. Otrzymane pieniądze stanowią tylko i wyłącznie odszkodowanie. Podobnie jest w przypadku odszkodowania za nielegalny pobór energii/ciepła, gdzie spółka energetyczna nie oczekuje od nielegalnie pobierającego prąd wynagrodzenia, bowiem nie toleruje bezumownego poboru. Skutkiem otrzymania sankcyjnej opłaty ma być jedynie rekompensata z tytułu poniesionej szkody za nielegalny pobór energii/ciepła (por. nieprawomocny wyrok WSA w Warszawie z 20.02.2019 r., III SA/Wa 1255/18, LEX nr 2656776). W pewnych jednak przypadkach, zwłaszcza gdy bezumowne korzystanie odpowiada w istocie klasycznym umowom regulowanym przez prawo zobowiązań (np. dzierżawie lub najmowi), takie odszkodowanie może podlegać VAT, co każdorazowo należy dokładnie ustalać, oceniając elementy stanu faktycznego, takie jak m.in. świadomość i wpływ właściciela na zajmowanie lokalu przez korzystającego (por. nieprawomocny wyrok WSA w Gliwicach z 2.06.2016 r., III SA/GI 95/16, LEX nr 2078396; nieprawomocny wyrok WSA w Warszawie z 23.01.2017 r., III SA/Wa 3144/15, LEX nr 2195631; interpretacja indywidualna DKIS z 28.07.2017 r., 0114-KDIP1-3.4012.124.2017.2.KC; nieprawomocny wyrok WSA w Warszawie z 11.07.2018 r., III SA/Wa 3355/17, LEX nr 3003222; nieprawomocny wyrok WSA w Gliwicach z 25.09.2019 r., I SA/GI 541/19, LEX nr 2731526).

¹² Por. nieprawomocny wyrok WSA w Kielcach z 14.11.2019 r., I SA/Ke 351/19, LEX nr 2746813.

¹³ Por. nieprawomocny wyrok WSA w Krakowie z 19.09.2019 r., I SA/Kr 125/19, LEX nr 2751379.

I odwrotnie, jeżeli nie ma warunku odpłatności przy wykonywaniu świadczenia, nie można mówić o odpłatnym świadczeniu usług¹⁴. Doskonałym przykładem usługi, która nie podlega VAT właśnie ze względu na brak odpłatności, są czynności wykonywane przez muzyków i artystów ulicznych. Usługą jest, gdy muzyk lub artysta umila czas przechodniom. Ponieważ jednak dostarcza im wrażeń artystycznych niezależnie od tego, czy wrzucą kilka monet do wystawionego pojemnika lub kapelusza, trudno jest mówić, że usługa ma charakter odpłatny. Warto dodać, że powyższy przykład ma bardzo mocne uzasadnienie w orzecznictwie, gdyż właśnie ulicznego kataryniarza – pana R.J. Tolsmy – i jego sporu z urzędem skarbowym w Leeuwarden w Holandii, domagającym się VAT od otrzymanych datków, dotyczył wyrok TS z 3.03.1994 r., C-16/93, R.J. Tolsma przeciwko Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden, EU:C:1994:80 (dalej wyrok C-16/93, Tolsma). Trybunał Sprawiedliwości zauważył, że aby można było w ogóle mówić o usługach odpłatnych, to musi istnieć bezpośredni związek prawny między wykonywaną usługą i wynagrodzeniem. Innymi słowy, bez relacji prawnej między usługodawcą i usługobiorcą, zakładającej wypłatę wynagrodzenia (obojętne w jakiej formie), nie można mówić o usłudze odpłatnej podlegającej VAT. Tak samo w orzeczeniu z 5.02.1981 r., C-154/80, Staatssecretaris van Financiën przeciwko Association coopérative „Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA”, EU:C:1981:38, Trybunał stwierdził, że świadczenie podlega opodatkowaniu jedynie w przypadku, gdy podstawę opodatkowania stanowi świadczenie wzajemne otrzymane przez świadczącego usługę. Musi również istnieć możliwość wyrażenia w pieniądzu wartości tego świadczenia wzajemnego. Może się więc okazać, że przykładowo otrzymana nagroda w konkursie będzie wynagrodzeniem za świadczenie beneficjenta, jeżeli np. warunkiem wcześniejszego udziału w tym konkursie było przeniesienie na organizatora pewnych praw autorskich (por. nieprawomocny wyrok WSA w Łodzi z 12.06.2019 r., I SA/Łd 297/19, LEX nr 2700375). Nie będzie czynnością opodatkowaną VAT zwrot zdeponowanego towaru lub towaru innego niż zdeponowany (depozyt nieprawidłowy). Zwrot w zamian za zdeponowane towary środków pieniężnych lub innych towarów służy tylko i wyłącznie wywiązaniu się z konieczności zwrotu towaru depozytowego, a nie chęci dostarczenia towaru innego. Nie może być zatem kwalifikowany jako odpłatna dostawa towarów (por. wyrok NSA z 20.02.2017 r., I FSK 751/15, LEX nr 2216209).

Abyśmy zidentyfikowali usługę podlegającą opodatkowaniu VAT potencjalnemu usługodawcy należy przypisać jakieś świadczenie lub zaniechanie, które może być przedmiotem opodatkowania VAT. Przykładowo uczestnicy systemu *cash pooling*, w związku tylko z uczestnictwem w tym systemie, zasadniczo nie będą wykonywać żadnych czynności podlegających opodatkowaniu VAT. W konsekwencji, odsetki otrzymywane przez uczestników od nadwyżek nie będą stanowiły wynagrodzenia za świadczenie usług, a zatem nie będą podlegały opodatkowaniu VAT (por. interpretacja indywidualna DKIS z 13.04.2018 r., 0114-KDIP1-3.4012.74.2018.4.JF, LEX nr 457854). Odmienne należy ocenić ewentualnie świadczenie banku obsługującego system *cash pooling* lub podmiot,

¹⁴ Por. nieprawomocny wyrok WSA w Warszawie z 28.01.2020 r., III SA/Wa 1612/19, LEX nr 3010630.

który udziela finansowania (np. pożyczki) i otrzymuje w zamian za to wynagrodzenie w postaci odsetek.

Równie kontrowersyjne i sporne jest opodatkowanie VAT zwrotów kosztów pomocy prawnej na podstawie wyroku sądowego dokonywanego przez stronę przegrywającą proces lub wypłacanego na podstawie ugody sądowej. DIS w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 24.09.2015 r., IBPP2/4512-630/15/KO, LEX nr 275494, podniósł, że „(...) zasądzone przez Sąd koszty zastępstwa procesowego od pozwanego winny być opodatkowane podatkiem VAT w stawce 23%. Powyższe wynika z faktu, że uzyskiwanie kosztów zastępstwa procesowego we wskazanych wyżej przypadkach związane jest bezpośrednio z umownym stosunkiem zlecenia z Klientem. Wnioskodawca występuje w imieniu klienta do organu egzekucyjnego w celu egzekucji zasądzzonego zobowiązania. Wnioskodawca otrzymując przedmiotowe kwoty nie świadczy usługi na rzecz pozwanego (przeciwnika procesowego) lecz Klienta, z którym zawarł umowę o zastępstwo procesowe. Kwoty orzeczone przez Sąd stanowią dodatkowy składnik wynagrodzenia dla Wnioskodawcy, niejako obok wynagrodzenia (jeżeli takie zostało ustalone) określonego przez Strony (Klienta i Wnioskodawcy) w umowie o zastępstwo procesowe. W takim kształcie sprawy Wnioskodawca świadczy usługi, o których mowa w art. 8 ust. 1 ustawy, tylko i wyłącznie względem Klienta. Skutkiem powyższego zasądzone kwoty kosztów zastępstwa jest czynnością określoną w art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy, podlegającą opodatkowaniu – na podstawie art. 41 ust. 1 w zw. z art. 146a pkt 1 ustawy – obowiązującą stawką podatku VAT, tj. 23%”. Potwierdził to także m.in. WSA w Bydgoszczy w nieprawomocnym wyroku z 8.05.2019 r., I SA/Bd 183/19, LEX nr 2694748, odnosząc się do fundacji reprezentującej podopiecznego, która otrzymała zasądzony zwrot kosztów zastępstwa procesowego. Opodatkowanie VAT już nie będzie takie oczywiste, jeżeli zwrot kosztów należny przecież stronie, a nie jej pełnomocnikowi, nie będzie dochodzony przez pełnomocnika, lecz bezpośrednio przez stronę. Wówczas taki zwrot kosztów procesu nie stanowi wynagrodzenia za jakiekolwiek świadczenie opodatkowane VAT, a jest jedynie zwrotem kosztów poniesionych, rodzajem naprawienia szkody (por. interpretację indywidualną DIS w Poznaniu: z 27.12.2012 r., ILPP2/443-1020/12-2/SJ, LEX nr 169643, oraz z 5.02.2014 r., ILPP1/443-1020/13-2/MK, LEX nr 218820). Nie budzi wątpliwości, że zwrot tych kosztów jest przychodem wygrywającego proces. Wątpliwa jest natomiast możliwość zaliczenia tych wydatków dokonanych na podstawie wyroku/ugody do kosztów podatkowych, choć w niektórych przypadkach organy podatkowe przyznają, że takie wydatki mogą pomniejszyć przychody (por. interpretacja indywidualna DIS w Warszawie z 4.01.2017 r., 1462-IPPB3.4510.1041.2016.1.DP, LEX nr 331688). Bardziej uzasadnione wydaje się opodatkowanie i podwyższenie o VAT wynagrodzenia pełnomocnika strony wygrywającej zasądzzonego od strony przegrywającej proces za pomoc prawną świadczoną z urzędu (por. uchwała SN (3) z 3.12.2015 r., III CZP 90/15, LEX nr 1928532).

Podobnie jak w przypadku dostaw towarów, w ustawie o VAT wymienione są świadczenia nieodpłatne zrównane z odpłatnym świadczeniem usług, np. nieodpłatne świadczenie usług na cele osobiste podatnika, zob. komentarz do art. 8 ustawy o VAT.

Transfer bonów MPV i SPV

Zmiany w zakresie opodatkowania bonów, w związku z koniecznością implementacji dyrektywy Rady (UE) 2016/1065 z 27.06.2016 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do bonów na towary lub usługi¹⁵, wprowadziła ustawa z 22.11.2018 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług. Zgodnie z dodawanym art. 8a ust. 1 ustawy o VAT transfer bonu jednego przeznaczenia dokonany przez podatnika działającego we własnym imieniu uznaje się za dostawę towarów lub świadczenie usług, których ten bon dotyczy. W zależności więc od tego, czy bon obejmuje usługę czy towar, tak też kwalifikuje się bon jednego przeznaczenia (SPV). W przypadku bonów wielokrotnego przeznaczenia (MPV) również decydujące o kwalifikacji będzie to, czy bon obejmuje towar, czy usługę.

Oznacza to, że emitent bonu jednego przeznaczenia ma obowiązek odprowadzenia podatku VAT od pierwszego wprowadzenia bonu do obrotu, tak jakby towary objęte bonem zostały dostarczone lub usługi objęte bonem zostały wykonane. Analogicznie będzie w przypadku dystrybutorów, którzy w imieniu własnym i na rachunek własny sprzedają (odsprzedają) bony jednego przeznaczenia. Tacy dystrybutorzy będą mieli obowiązek odprowadzenia VAT od sprzedaży tych bonów, tak jakby otrzymane przez nich wynagrodzenie za te bony było wynagrodzeniem za towary lub usługi objęte bonem. Faktyczne przekazanie towarów lub faktyczne wyświadczenie usługi, przy skorzystaniu z bonu jednego przeznaczenia (SPV), nie będzie uważane za czynność autonomiczną, co oznacza, że opodatkowany jest transfer bonu, a nie faktyczna czynność zrealizowana na podstawie bonu. W dodanym art. 8a ust. 4 do ustawy o VAT uregulowano sytuację, w której faktyczny dostawca towarów lub usługodawca nie wyemitował bonu jednego przeznaczenia. W przypadku gdy dostawca towarów lub usługodawca nie będzie podatnikiem, który – działając we własnym imieniu – wyemitował bon jednego przeznaczenia, przyjmować się będzie, że ten dostawca lub usługodawca dokonał odpowiednio dostawy towarów lub świadczenia usług, których ten bon dotyczy, na rzecz podatnika, który wyemitował ten bon. Wobec braku odmiennego uregulowania tej kwestii w ustawie zmieniającej obowiązek podatkowy z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług przez dostawcę towarów lub usługodawcę na rzecz podatnika, który działając w imieniu własnym, wyemitował bon SPV, będzie powstawał na ogólnych zasadach określonych w art. 19a ustawy o VAT.

W przypadku bonów różnego przeznaczenia konieczne jest doprecyzowanie, że VAT powinien zostać pobrany, gdy zostaną dostarczone towary lub wykonane usługi, których dany bon dotyczy. W tym kontekście ewentualny wcześniejszy transfer bonów różnego przeznaczenia nie powinien podlegać VAT¹⁶.

¹⁵ Dz.Urz. UE L 177, s. 9.

¹⁶ Por. interpretacja indywidualna DKIS z 27.05.2020 r., 0111-KDIB3-2.4012.218.2019.2.AZ, LEX nr 542587.

Niezależnie opodatkowane będą natomiast usługi pośredników/dystrybutorów bonów (por. interpretacja indywidualna DKIS z 27.09.2019 r., 0114-KDIP1-3.4012.285.2019.1.RMA, LEX nr 513665).

Eksport towarów

Ustawa o VAT przez eksport towarów rozumie dostawę towarów wysłanych lub transportowanych z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej przez:

- a) dostawcę lub na jego rzecz (eksport bezpośredni) lub
 - b) nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju lub na jego rzecz (eksport pośredni), z wyłączeniem towarów wywożonych przez samego nabywcę do celów wyposażenia lub zaopatrzenia statków rekreacyjnych oraz turystycznych statków powietrznych lub innych środków transportu służących do celów prywatnych
- jeżeli wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej jest potwierdzony przez właściwy organ celny określony w przepisach celnych.

Szerzej na temat eksportu towarów w komentarzu do art. 2 pkt 8 ustawy o VAT.

Import towarów

Przez import towarów ustawa o VAT rozumie przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium Unii Europejskiej. Czynnością podlegającą opodatkowaniu jest import towarów na terytorium kraju. Od samego importu należy odróżnić zaimportowanie towaru, tj. sytuację, w której dokonano importu towaru na terytorium innego państwa członkowskiego, przewiezonego na terytorium Polski (np. zaimportowanie towaru ze Szwajcarii, gdzie podatnik najpierw dokonuje importu towaru i odprawy celnej na terytorium Niemiec, a następnie dokonuje wewnątrzwspólnotowego nietransakcyjnego nabycia towaru¹⁷). Do interesujących, aczkolwiek kontrowersyjnych wniosków doszedł DKIS w interpretacji indywidualnej z 27.02.2018 r., 0112-KDIL1-3.4012.602.2017.1.KB, LEX nr 443194, stwierdzając, że zaliczka na poczet importowanej w przyszłości maszyny podlega opodatkowaniu VAT na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT. W ocenie organu podatkowego, wbrew twierdzeniu podatnika, późniejsze opodatkowanie nabycia przedmiotowej maszyny w ramach dokonanego importu towarów nie upoważnia jej do zastosowania art. 30c ust. 2 ustawy o VAT w stosunku do wpłaconych zaliczek. Artykuł 30c ust. 2 ustawy o VAT stanowi, że: „Podstawy opodatkowania przy dostawie towarów, dla których zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 podatnikiem jest nabywca tych towarów, nie ustala się, w przypadku gdy podatek od towarów, które są na terytorium kraju instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, został w całości z tytułu

¹⁷ Por. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 3.08.2011 r., IPTPP2/443-134/11-2/IR, LEX nr 81024.

ich importu pobrany od podatnika dokonującego nabycia tych towarów”. Przepis dotyczy więc sytuacji, w której montaż następuje po imporcie, co nie może objąć zaliczki, którą dostawca otrzymuje przed dostawą.

Szerzej na temat importu towarów w komentarzu do art. 2 pkt 7 ustawy o VAT.

Wewnątrzwspólnotowe nabycie towaru

Na terytorium Wspólnoty nie występują granice celne między państwami członkowskimi, w związku z tym transakcje między państwami członkowskimi nie mogą być traktowane jak eksport i import. Stąd też w dyrektywie 2006/112/WE znajdują się przepisy dotyczące obrotu towarowego między różnymi państwami Unii. Rozwiązania te znajdują się także w ustawie o VAT i są w zasadzie podobne do rozliczeń eksportu i importu. Bazują na zasadzie opodatkowania towaru w kraju, do którego przywożone są towary, w związku z tym przy wewnątrzwspólnotowym nabyciu towaru (który jest odpowiednikiem importu) obowiązany do rozliczenia podatku jest jego nabywca. Nabywca oblicza podatek należny z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów i jednocześnie traktuje ten podatek jako naliczony (pod warunkiem, że nabycie towarów związane jest ze sprzedażą opodatkowaną i nie ma on innych ograniczeń w odliczeniu VAT). Zarówno podatek należny, jak i naliczony nabywca rozlicza w tej samej deklaracji VAT. Powoduje to, iż transakcja wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów jest dla nabywcy neutralna, a koszt podatku przerzucony jest na ostatecznego konsumenta.

Wewnątrzwspólnotowa dostawa towaru

Wewnątrzwspólnotowa dostawa towaru jest konstrukcją zastępującą eksport na terenie Wspólnoty. Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów jest, tak samo jak eksport, opodatkowana stawką 0% (przy zachowaniu odpowiednich warunków), a obowiązek rozliczenia podatku występuje na terytorium państwa członkowskiego, do którego jest wprowadzony towar i gdzie następuje rozliczenie wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Stawka 0% powoduje brak opodatkowania wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów przy jednoczesnym zachowaniu prawa do odliczenia podatku naliczonego związanego z nabyciem towarów, które są przedmiotem tej dostawy. Aby doszło do wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów powinno dojść do przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel. Przeniesienie prawa do rozporządzenia rzeczą jak właściciel nie wymaga, aby strona, na rzecz której ta rzecz zostaje przeniesiona, musiała ją posiadać fizycznie, ani że owa rzecz musiałaby fizycznie zostać przetransportowana do tej osoby lub że musiałaby ona ją fizycznie otrzymać (por. postanowienie TSUE z 15.07.2015 r. w sprawie C-123/14 Itales, EU:C:2015:511; wyrok TSUE z 19.12.2018 r. w sprawie C-414/17 AREX CZ, EU:C:2018:1027; wyrok TSUE z 23.04.2020 r. w sprawie C-401/18 Herst s.r.o. przeciwko Odvolací finanční ředitelství, EU:C:2020:295).

Warunki formalne a VAT

Zgodnie z art. 5 ust. 2 ustawy o VAT czynności określone w ust. 1 tego artykułu podlegają opodatkowaniu niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa. W przeciwieństwie do art. 6 pkt 2 ustawy o VAT artykuł ten odnosi się do czynności skutecznych, a nie takich, które nie wywołują skutku prawnego. Brak zachowania formy czynności prawnej nie ma znaczenia, o ile zostają spełnione przesłanki zaistnienia skutków tych czynności. Przepis ten dotyczy sytuacji, gdy dana czynność jest dozwolona, ale została wykonana bez zachowania warunków oraz form przewidzianych przepisami prawa. Przykładem może być np. brak prawnej rejestracji podatnika, wykonywanie określonych czynności bez wymaganych zezwoleń, uprawnień lub koncesji, zawarcie umowy bez zachowania wymaganej formy. Uchybienie tym wymogom prawnym nie ma żadnego wpływu na powstanie obowiązku podatkowego z tytułu wykonywania tych czynności. Może mieć natomiast wpływ np. na prawo do odliczenia VAT naliczonego, jeżeli tak stanowi przepis szczególny (np. niezachowanie odpowiedniej formy umowy sprzedaży nieruchomości skutkujące nieważnością czynności prawnej).

Nadużycie prawa

Z dniem 15.07.2016 r. na mocy ustawy z 13.05.2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw¹⁸ ustawodawca wprowadził do ustawy o VAT klauzulę nadużycia prawa pozwalającą kwestionować „fikcyjne” lub „pozorne” zdarzenia gospodarcze dokonane w rzeczywistości wyłącznie dla korzyści podatkowej. Klauzula ta funkcjonowała w praktyce stosowania przepisów o VAT już wcześniej, tj. przed 15.07.2016 r., a jej źródłem były orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości. Projektodawca, uzasadniając wejście w życie klauzuli, zwrócił uwagę na zatrważające dane statystyczne, z których wynika, że walka z oszustami podatkowymi jest nieefektywna. Zgodnie z art. 5 ust. 4 ustawy o VAT w przypadku wystąpienia nadużycia prawa dokonane czynności, o których mowa w art. 5 ust. 1 ustawy o VAT (np. odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju), wywołują jedynie takie skutki podatkowe, jakie miałyby miejsce w przypadku odtworzenia sytuacji, która istniałaby w braku czynności stanowiących nadużycie prawa. W art. 5 ust. 5 ustawy o VAT ustawodawca precyzuje, co należy rozumieć przez nadużycie prawa. Zgodnie z tym przepisem przez nadużycie prawa rozumie się dokonanie czynności, o których mowa w art. 5 ust. 1 ustawy o VAT, w ramach transakcji, która pomimo spełnienia warunków formalnych ustanowionych w przepisach ustawy o VAT miała zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą te przepisy. W wyroku z 21.02.2006 r., C-255/02, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd przeciwko Commissioners of Customs & Excise, EU:C:2006:121 (dalej wyrok C-255/02, Halifax i in.), Trybunał Sprawiedliwości uznał, że jeżeli stwierdzono istnienie nadużycia,

¹⁸ Dz.U. poz. 846 ze zm.

to przeprowadzone transakcje powinny zostać zdefiniowane w taki sposób, aby odtworzyć sytuację, która istniałaby, gdyby nie dokonano transakcji stanowiących nadużycie. Organy podatkowe mogą więc kwestionować prawo do odliczenia VAT naliczonego. Nie mogą natomiast uznawać dokonanych czynności podlegających opodatkowaniu VAT za niebyłe tylko dlatego, że zostały dokonane wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej i nie mają żadnego innego celu gospodarczego. Kwestia, czy dana transakcja była dokonana wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej, jest bez znaczenia dla stwierdzenia, czy stanowi ona dostawę towarów lub świadczenie usług oraz działalność gospodarczą (por. wyrok TS z 21.02.2006 r., C-223/03, University of Huddersfield Higher Education Corporation przeciwko Commissioners of Customs & Excise, EU:C:2006:124). W większości orzeczeń dotyczących nadużycia prawa Trybunał Sprawiedliwości podkreśla jednak, że dążenie do oszczędności podatkowych jest naturalną konsekwencją prowadzenia biznesu, ponieważ racjonalnie działający przedsiębiorcy, tj. funkcjonujący z założenia w celu osiągnięcia zysku, muszą minimalizować koszty prowadzenia swojej działalności, w tym koszty podatkowe. Nie jest to zabronione i nie powinno być piętnowane przez aparat skarbowy.

Transakcja skutkująca przeniesieniem działalności z jednego kraju do drugiego, o niższym VAT, nie jest sama w sobie nadużyciem. O nadużyciu może być mowa wówczas, gdy działania są pozorne i mają na celu wyłącznie uniknięcie opodatkowania. Potwierdził to Trybunał Sprawiedliwości w wyroku z 17.12.2015 r., C-419/14, WebMindLicenses kft przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság, EU:C:2015:832, w którym odniósł się do kwestii licencji na *know-how*, jak prowadzić erotyczny portal.

Nie wystarczy do zastosowania klauzuli nadużycia prawa podatkowego stwierdzenie, że do nabycia towarów doszło w ramach łańcucha kolejnych transakcji sprzedaży pomiędzy kilkoma osobami oraz że podatnik wszedł w posiadanie danych towarów w magazynie osoby uczestniczącej w tym łańcuchu, innej niż osoba wskazana na fakturze jako dostawca. Organ podatkowy jest zobowiązany do wykazania istnienia nienależnej korzyści podatkowej, jaką uzyskali ów podatnik lub owe pozostałe osoby (por. wyrok TSUE z 10.07.2019 r., C-273/18, SIA „Kuršu zeme” przeciwko Valsts ieņēmumu dienests, EU:C:2019:588)¹⁹.

Ustalenie przez organy podatkowe w ramach postępowania wymiarowego w zakresie VAT, że podatnik nabył towar (np. nieruchomości) w ramach nadużycia prawa i że nie przysługuje mu prawo do odliczenia VAT naliczonego, może mieć także negatywne implikacje w innych podatkach. Podatek VAT niepodlegający odliczeniu z uwagi na nadużycie prawa

¹⁹ W ocenie TSUE samo tylko istnienie łańcucha transakcji oraz okoliczność, że Kuršu zeme fizycznie wszedł w posiadanie omawianych towarów w magazynie spółki litewskiej, bez ich rzeczywistego otrzymania od spółki wykazanej na fakturze jako dostawca tych towarów, nie może uzasadniać wniosku, że podmiot wykazany na fakturze jako dostawca nie dokonał dostawy na rzecz Kuršu zeme.

nie powinien być również kosztem uzyskania przychodu, zarówno jednorazowo, jak i poprzez odpisy amortyzacyjne (tak orzekł m.in. WSA w Gdańsku w nieprawomocnym wyroku z 17.10.2018 r., I SA/Gd 846/18, LEX nr 2576835).

Organy podatkowe odmawiają wszczęcia postępowania interpretacyjnego w sprawie, w której potencjalnie zastosowanie znajduje art. 5 ust. 4–5 ustawy o VAT. Jak wskazał WSA w Krakowie w prawomocnym wyroku z 15.01.2019 r., I SA/Kr 1200/18, LEX nr 2614302, nie można wydać interpretacji indywidualnej w sprawie, w której spółka utworzona przez kościelną osobę prawną pyta o prawo do odliczenia VAT naliczonego w związku z wydatkami inwestycyjnymi finansowanymi w istocie przez tę kościelną osobę prawną. Analogicznie można by się zastanowić, czy np. spółka komunalna zarządzająca mieniem komunalnym może składać wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej prawa do odliczenia VAT naliczonego dotyczącego wydatków związanych z działalnością kwalifikowaną jako zadania własne gminy/powiatu/województwa. W ocenie autora zbyt daleko idące są tezy płynące z wielu postanowień DKIS odmawiających wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji z powodu rzekomej niedozwolonej korzyści podatkowej, jaką ma być odliczenie VAT naliczonego. Mowa tu przecież o prawie podatnika wynikającym z zasady neutralności VAT, która ze swojej istoty nie jest żadnym nadużyciem prawa podatkowego (por. nieprawomocny wyrok WSA we Wrocławiu z 22.01.2019 r., I SA/Wr 821/18, LEX nr 2705708).

Kształtowanie cen w sposób sztuczny może być podstawą do zastosowania klauzuli nadużycia prawa, o której mowa w art. 5 ust. 4–5 ustawy o VAT²⁰.

Art. 5a. Towary i usługi będące przedmiotem czynności, o których mowa w art. 5, wymienione w klasyfikacji w układzie odpowiadającym Nomenklaturze scalonej (CN) zgodnej z rozporządzeniem Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz. Urz. WE L 256 z 07.09.1987, str. 1, z późn. zm. – Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 2, str. 382, z późn. zm.) lub w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, są klasyfikowane według Nomenklatury scalonej (CN) lub klasyfikacji wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, jeżeli dla tych towarów lub usług przepisy ustawy lub przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie powołują działy, pozycje, podpozycje lub kody Nomenklatury scalonej (CN) lub symbole klasyfikacji statystycznych.

Zgodnie z art. 40 ust. 2 ustawy z 29.06.1995 r. o statystyce publicznej²¹ standardowe klasyfikacje i nomenklatury wprowadza Rada Ministrów w drodze rozporządzenia. Wydane na podstawie tego przepisu rozporządzenie Rady Ministrów z 4.09.2015 r. w sprawie Polskiej

²⁰ Por. wyrok NSA z 23.08.2019 r., I FSK 1434/17.

²¹ Dz.U. z 2020 r. poz. 443 ze zm.

Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU)²² przez długi czas nie miało jednak zastosowania do przepisów o VAT. Stosownie bowiem do § 3 ww. rozporządzenia, do celów:

- 1) opodatkowania podatkiem od towarów i usług – do 30.06.2020 r.,
 - 2) opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, podatkiem dochodowym od osób fizycznych oraz zryczałtowanym podatkiem dochodowym w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych oraz karty podatkowej – do 31.12.2020 r.
- stosuje się Polską Klasyfikację Wyrobów i Usług wprowadzoną rozporządzeniem z 29.10.2008 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU)²³.

Jednocześnie, zgodnie z dodanym rozporządzeniem Rady Ministrów z 27.03.2020 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU)²⁴ § 3a, w zakresie przypadków, o których mowa w:

- art. 113 ust. 13 pkt 1 lit. f²⁵ i lit. g²⁶ ustawy o VAT;
 - załączniku nr 15 do ustawy o VAT (podzielona płatność w wersji obligatoryjnej);
 - przepisach wykonawczych wydanych na podstawie art. 111 ust. 8 ustawy o VAT²⁷
- do końca 2020 r. stosowało się PKWiU z 2008 r.

Klasyfikacje i nomenklatury, o których mowa w art. 40 ust. 2 ustawy o statystyce publicznej, to nie tylko PKWiU z 2008 r. Na podstawie wspomnianego przepisu wydane zostały także:

- 1) rozporządzenie Rady Ministrów z 3.10.2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT)²⁸ oraz stosowane m.in. do celów podatkowych jeszcze do końca 2017 r. rozporządzenie Rady Ministrów z 10.12.2010 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT)²⁹;
- 2) rozporządzenie Rady Ministrów z 24.12.2010 r. w sprawie Nomenklatury Scalonej³⁰;
- 3) rozporządzenie Rady Ministrów z 24.12.2007 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD)³¹;
- 4) rozporządzenie Rady Ministrów z 30.12.1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB)³²;

²² Dz.U. poz. 1676 ze zm.

²³ Zgodnie z § 1 rozporządzenia Rady Ministrów z 30.12.2019 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz.U. poz. 2554).

²⁴ Dz.U. poz. 556.

²⁵ Chodzi o zorganizowaną sprzedaż przez Internet: preparatów kosmetycznych i toaletowych (PKWiU 20.42.1), komputerów, wyrobów elektronicznych i optycznych (PKWiU 26), urządzeń elektrycznych i nieelektrycznego sprzętu gospodarstwa domowego (PKWiU 27), maszyn i urządzeń, gdzie indziej niesklasyfikowanych (PKWiU 28).

²⁶ Chodzi o części do pojazdów samochodowych (PKWiU 45.3), a także motocykli (PKWiU 45.4).

²⁷ Rozporządzenie Ministra Finansów z 28.12.2018 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz.U. poz. 2519 ze zm.).

²⁸ Dz.U. poz. 1864.

²⁹ Dz.U. poz. 1622.

³⁰ Dz.U. poz. 1749.

³¹ Dz.U. poz. 1885 ze zm.

³² Dz.U. poz. 1316 ze zm.

- 5) rozporządzenie Rady Ministrów z 14.11.2007 r. w sprawie wprowadzenia Nomenklatury Jednostek Terytorialnych do Celów Statystycznych (NTS)³³ – akt uchylony;
- 6) rozporządzenie Rady Ministrów z 6.05.2003 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Edukacji³⁴;
- 7) rozporządzenie Rady Ministrów z 29.01.1999 r. w sprawie Klasyfikacji Wyrobów Obronnych (KWO)³⁵ – akt uchylony;
- 8) rozporządzenie Rady Ministrów z 2.03.1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Statystycznej Dotyczącej Działalności i Urządzeń Związanych z Ochroną Środowiska³⁶.

Obowiązek dokonania prawidłowej klasyfikacji towaru czy usługi ciąży na podatniku, który dla realizacji tego celu ma do dyspozycji odpowiedni tryb postępowania i może korzystać z pomocy wyspecjalizowanych jednostek³⁷. Zasadą jest więc, że przedsiębiorca sam klasyfikuje prowadzoną działalność, swoje produkty (wyroby i usługi), środki trwałe i obiekty budowlane według zasad określonych w poszczególnych klasyfikacjach i nomenklaturach, wprowadzonych przepisami prawa. W przypadku trudności w ustaleniu właściwego grupowania zainteresowany podmiot może zwrócić się z wnioskiem o wskazanie zaklasyfikowania rodzaju prowadzonej działalności, wyrobu lub usługi, środka trwałego lub obiektu budowlanego i wydanie informacji do Ośrodka Klasyfikacji i Nomenklatur Urzędu Statystycznego w Łodzi³⁸. Ośrodek ten wydaje opinie klasyfikacyjne w zakresie m.in. klasyfikacji pod określoną pozycję PKWiU z 2008 r., PKWiU z 2015 r.³⁹ lub kod Nomenklatury Scalonej CN.

Możliwość posługiwania się klasyfikacjami statystycznymi przewiduje art. 98 ust. 3 dyrektywy 2006/112/WE, który stanowi, iż przy stosowaniu stawek obniżonych do poszczególnych kategorii towarów państwa członkowskie mogą stosować Nomenklaturę Scaloną, aby precyzyjnie określić zakres danej kategorii. Należy jednak pamiętać, że prawo Unii Europejskiej zezwala na stosowanie Nomenklatury Scalonej wspólnej dla wszystkich państw członkowskich, co oznacza, że różnice między polskimi klasyfikacjami statystycznymi a Nomenklaturą Scaloną powinny być interpretowane na korzyść podatnika.

Przepis art. 5a został wprowadzony do ustawy o VAT 1.01.2011 r. i jego treść w znaczący sposób ograniczyła zakres stosowania w ustawie o VAT odniesień do klasyfikacji statystycznych. W wielu przypadkach ustawodawca zastąpił odniesienia do PKWiU dokładnymi opisami towarów i usług. Przykładem może być zastąpienie załącznika nr 4,

³³ Dz.U. poz. 1573 ze zm.

³⁴ Dz.U. poz. 895.

³⁵ Dz.U. poz. 231.

³⁶ Dz.U. poz. 218.

³⁷ Prawomocny wyrok WSA we Wrocławiu z 24.01.2006 r., I SA/Wr 1018/04, LEX nr 807483.

³⁸ Adres: ul. Suwalska 29, 93-176 Łódź.

³⁹ Rozporządzenie RM z 4.09.2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz.U. poz. 1676 ze zm.).

wymieniającego usługi zwolnione z VAT w powiązaniu z symbolami PKWiU, dokładnymi opisami tych usług w znowelizowanym art. 43 ustawy o VAT.

Dodanie art. 5a ustawy o VAT miało na celu wyeliminowanie przypadków, gdy usługa identyfikowana za pomocą klasyfikacji statystycznych nie jest tożsama przedmiotowo z usługą, o której mowa w dyrektywie 2006/112/WE, z uwzględnieniem orzecznictwa europejskiego. Z drugiej strony pojawiło się wiele problemów związanych z identyfikacją tych towarów i usług, które nie są w ustawie o VAT oznaczone symbolami PKWiU (np. usługi zwolnione z VAT).

Załączniki prezentowane są w tabelach co do zasady według kolejności symboli występujących w PKWiU z 2008 r. W sytuacjach gdy nie ma możliwości przypisania konkretnego symbolu PKWiU do danej pozycji, zastosowane są specjalne określenia przybliżające zakres, jaki obejmuje ta pozycja, np. „bez względu na symbol”, „wyłącznie” bądź „z wyłączeniem”. W załącznikach występuje też termin „ex”, którego użycie oznacza, że zakres wyrobów i usług jest węższy niż określony w danym grupowaniu PKWiU (pojęcie to zdefiniowano w art. 2 pkt 30 ustawy o VAT).

Równocześnie od 1.01.2011 r. zmianie uległa definicja towarów zawarta w art. 2 pkt 6 ustawy o VAT. Do 31.12.2010 r. za towary uznawano 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. Definicja powyższa jasno wskazywała, iż towarami są tylko te, które znajdują się w powyższych klasyfikacjach. Należy zatem uznać, iż to właśnie normy zawarte w klasyfikacjach statystycznych przesądzały o stawkach podatku VAT czy też o prawie do zwolnienia z podatku. Od 1.01.2011 r. za towary uznaje się rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii, czyli aby rzecz uznać za towar, nie musi być ona wymieniona w klasyfikacjach statystycznych. Jednak pomimo zmiany definicji towarów nadal przy ich identyfikacji trzeba korzystać z klasyfikacji statystycznej. Towary i usługi trzeba identyfikować przy użyciu PKWiU z 2008 r. wtedy, gdy dla tych towarów lub usług przepisy ustawy lub przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie powołują się na symbole statystyczne. Dlatego też jeśli w przepisach VAT pojawi się odwołanie do klasyfikacji statystycznej, to taką klasyfikację trzeba zastosować.

Począwszy od 1.01.2011 r. postanowiono także uchylić art. 8 ust. 3 i 4 ustawy o VAT, które zmuszały polskich podatników do odwoływania się do regulacji statystycznych w celu właściwego sklasyfikowania świadczonych przez nie usług.

Warto podkreślić, że 1.01.2011 r. na mocy przepisu art. 1 pkt 7 ustawy z 29.10.2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług⁴⁰ uchylony został art. 41 ust. 14 ustawy

⁴⁰ Dz.U. poz. 1476.

o VAT, zgodnie z którym zmiany w klasyfikacjach statystycznych wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej oraz w kluczach powiązań między tymi klasyfikacjami wprowadzone po dniu wejścia w życie ustawy o VAT nie powodują zmian w opodatkowaniu podatkiem, jeżeli nie zostały określone w ustawie. Jednak w art. 2 ustawy zmieniającej dodano przepis, zgodnie z którym zmiany w obowiązujących w dniu ogłoszenia niniejszej ustawy klasyfikacjach statystycznych, wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, oraz w kluczach powiązań między tymi klasyfikacjami, wprowadzone po tym dniu, nie powodują zmian w opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, jeżeli nie zostały określone w ustawie. Regulacja art. 2 ww. ustawy wiąże się z przejściem przy identyfikowaniu towarów i usług z PKWiU z 1997 r. na PKWiU z 2008 r. i daje gwarancję, iż zmiany w przepisach statystycznych, które nastąpią po 1.01.2011 r., nie będą miały wpływu na zakres opodatkowania towarów czy też usług podatkiem VAT.

W kontekście znaczenia klasyfikacji statystycznych i obowiązku ich przyporządkowania warto zwrócić uwagę na nieprawomocny wyrok WSA w Krakowie z 11.04.2017 r., I SA/Kr 71/17, LEX nr 2270289, w którym sąd ten uznał, że w przypadku, gdy podatnik zwraca się do organu interpretacyjnego z wnioskiem o pomoc w sklasyfikowaniu towaru lub usługi w kontekście określenia właściwej stawki VAT, to organ nie może odmówić wydania takiej interpretacji, powołując się na fakt, że to podatnik ma obowiązek dokonać takiej klasyfikacji. Sprawa dotyczyła producenta klusek na parze produkowanych w trzech rodzajach: z nadzieniem o smaku czekoladowym, z nadzieniem owocowym oraz bez nadzienia. Każdy z nich był produktem chłodzonym, pakowanym w atmosferze ochronnej. Kluski na parze były produktami mącznymi, zawierającymi co najmniej 58% mąki (kluski nadziewane), a nawet 63% przy nienadziewanych. Przed spożyciem produkt należało jedynie podgrzać na parze przez około 3 minuty. Podatnik (spółka) złożył wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej, w której wyraził swoje stanowisko, zgodnie z którym kluski na parze powinny być sklasyfikowane w grupowaniu PKWiU z 2008 r. 10.85.14.0 – gotowe posiłki i dania na bazie wyrobów mącznych lub ewentualnie 10.73.11.0 – makarony, pierogi, kluski i podobne wyroby mączne. Podatnik zadał pytanie, czy taka klasyfikacja jest prawidłowa, a w konsekwencji czy dostawa klusek na parze podlega opodatkowaniu stawką VAT 5%⁴¹. Organ interpretacyjny wezwał podatnika do uzupełnienia wniosku, tj. do jednoznacznego wskazania symbolu PKWiU z 2008 r., odrębnie dla każdego produktu. Organ zażądał także przedstawienia własnego stanowiska spółki w sposób adekwatny do sformułowanego pytania, tzn. jaką stawką VAT powinna być opodatkowana sprzedaż każdego produktu. W ocenie urzędników sposób, w jaki podatnik uzupełnił wniosek, zmusił do pozostawienia go bez rozpatrzenia. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w powyższym wyroku uwzględnił skargę⁴², co daje światło nadziei w walce z sytuacjami, w których urzędnicy nadużywają swoich uprawnień i pozostawiają wnioski bez rozpatrzenia lub odmawiają wydania interpretacji z czystej ludzkiej

⁴¹ Por. także nieprawomocny wyrok WSA w Krakowie z 10.09.2020 r., I SA/Kr 371/20, LEX nr 3082037.

⁴² A. Tarka, *Podatnik może pytać o PKWiU, gdy od tego zależy opodatkowanie*, „Rzeczpospolita” z 31.05.2017 r.

złośliwości. Stanowisko WSA w Krakowie w innej sprawie (dotyczącej suplementów diety)⁴³ potwierdził także NSA w wyroku z 29.11.2017 r., I FSK 179/16, LEX nr 2461412, w którym wskazał, że nie można zobowiązywać podatnika w ramach wezwania do uzupełnienia stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego wniosku o interpretację do wskazania kodu PKWiU, skoro podatnik we wniosku o wydanie interpretacji bardzo szczegółowo opisał istotne (decydujące) dla kwalifikacji cechy produktu, takie jak m.in. formę, w jakiej produkty mają zostać wprowadzone do obrotu (kapsułki, tabletki, drażetki, płyny i proszki w opakowaniach jednostkowych), skład (wymienione we wniosku witaminy, minerały i dodatkowe składniki), formalności związane z wprowadzaniem do obrotu (procedura powiadomienia Głównego Inspektora Sanitarnego), zawartość alkoholu powyżej 1,2%. Nie można zgodzić się z argumentacją, że statystyka i klasyfikacja statystyczna są poza regulacją prawa podatkowego. Organ interpretacyjny ma obowiązek dokonać oceny podanego przez wnioskodawcę w stanie faktycznym symbolu PKWiU (por. także wyrok NSA z 26.04.2018 r., I FSK 938/16, LEX nr 2521992; nieprawomocny wyrok WSA w Gliwicach z 4.11.2019 r., I SA/Gl 588/19, LEX nr 2750541).

W ocenie autora powyższe wyroki nie oznaczają jednak (bo oznaczać nie mogą), że ciężar klasyfikacyjny został przerzucony na organy interpretacyjne (obecnie Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej). Wnioskiem z 28.08.2019 r., RMSP-387/2019/WIP, Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców przedstawił składowi 7 sędziów NSA do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne (I FPS 3/19, LEX nr 2766824) budzące poważne wątpliwości:

„Czy w świetle art. 14b § 3 w zw. z art. 14c § 1 o.p. wskazana przez składającego we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej klasyfikacja statystyczna (PKWiU) stanowi element stanu faktycznego, a w konsekwencji czy organ interpretacyjny związany jest powołaną klasyfikacją statystyczną (PKWiU) i nie jest uprawniony do jej weryfikacji, czy też klasyfikacja statystyczna (PKWiU) stanowi element normy prawnej, w konsekwencji czego organ interpretacyjny zobowiązany jest w toku prowadzonego postępowania do zweryfikowania jej prawidłowości?”.

W dniu 20.01.2020 r. NSA wydał postanowienie, I FPS 3/19, w którym odmówił podjęcia uchwały. W ocenie NSA, jeżeli wnioskodawca podaje klasyfikację jako element stanu faktycznego, to podejmuje pewne ryzyko związane z brakiem ochrony wynikającej z interpretacji, która nie odnosi się do sytuacji wnioskodawcy. Oczywiście nie oznacza to, że organ interpretacyjny ma prawo przerzucać ciężar interpretacyjny na wnioskodawcę wzywając go do podania kodu PKWiU/CN jako elementu stanu faktycznego.

W związku ze stosowaniem od 1.04.2020 r. kodów CN do klasyfikacji towarowej oraz PKWiU 2015 r. do klasyfikacji usług, zmianie uległo również brzmienie art. 5a ustawy o VAT. Komentowany przepis stanowi, że „towary i usługi będące przedmiotem czynności,

⁴³ Prawomocny wyrok WSA w Krakowie z 10.09.2015 r., I SA/Kr 1206/15, LEX nr 1806001.

o których mowa w art. 5, wymienione w klasyfikacji w układzie odpowiadającym Nomenklaturze scalonej (CN) zgodnej z rozporządzeniem Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz.Urz. WE L 256 z 07.09.1987, str. 1, ze zm. – Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 2, str. 382, ze zm.) lub w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, są klasyfikowane według Nomenklatury scalonej (CN) lub klasyfikacji wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, jeżeli dla tych towarów lub usług przepisy ustawy lub przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie powołują działy, pozycje, podpozycje lub kody Nomenklatury scalonej (CN) lub symbole klasyfikacji statystycznych”.

Art. 6. Przepisów ustawy nie stosuje się do:

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

Spis treści

Czynności wyłączone z opodatkowania VAT – uwagi ogólne	128
Zbycie przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części	128
Czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy	133

•

Czynności wyłączone z opodatkowania VAT – uwagi ogólne

Przepisy art. 6 ustawy o VAT wyłączają określone czynności spod zakresu działania ustawy o VAT. Są to czynności, które co do zasady podlegają opodatkowaniu, jednak na mocy przepisów szczególnych są z tego opodatkowania wyłączone. Wyłączenie z opodatkowania tych czynności powoduje, że podatnik nie powinien dokumentować ich fakturami (ewentualnie na żądanie nabywcy może wystawić rachunek). Należy nadmienić, iż w przypadku udokumentowania takiej transakcji fakturą z wykazanym podatkiem należnym spowoduje to konieczność odprowadzenia tego podatku do urzędu skarbowego (art. 108 ustawy o VAT). Z drugiej strony nabywca nie będzie miał prawa do odliczenia podatku VAT z faktury dokumentującej transakcję niepodlegającą opodatkowaniu (art. 88 ust. 3a pkt 2 ustawy o VAT). Jak więc widać, skutki nieprawidłowego udokumentowania czynności wyłączonych spod działania ustawy o VAT są bardzo dotkliwe zarówno dla sprzedającego, jak i dla nabywcy.

Zbycie przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części

Definicja zorganizowanej części przedsiębiorstwa została wprowadzona do art. 2 pkt 27e ustawy o VAT. Na wyłączenie z opodatkowania zbycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części pozwalają przepisy art. 19 dyrektywy 2006/112/WE, zgodnie z którym

w przypadku przekazania, odpłatnie lub nieodpłatnie, lub jako aportu do spółki, całości lub części majątku państwa członkowskie mogą uznać, że dostawa towarów nie miała miejsca i że w takim przypadku osoba, której przekazano towary, będzie traktowana jako następca prawny przekazującego. Regulacja art. 19 dyrektywy 2006/112/WE jest dosyć ogólna. Nie precyzuje ona, co dokładnie należy rozumieć przez pojęcie całości lub części majątku, i zostawia tę kwestię do rozstrzygnięcia państwom członkowskim. Artykuł 19 dyrektywy 2006/112/WE zawiera jednak warunek, aby nabywca został następcą prawnym przekazującego przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część. Ponieważ zapisy ustawy o VAT nie zawierają zapisu uznającego nabywcę za prawnego następcę zbywcy, należy odwołać się bezpośrednio do przepisów dyrektywy 2006/112/WE i na ich podstawie uznawać nabywcę jako następcę na potrzeby rozliczenia podatku VAT. Stanowisko to potwierdza Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 28.10.2011 r., I FSK 1660/10, LEX nr 1102762. Zgodnie ze stanowiskiem tego sądu: „na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług, istnieje szczególne rozwiązanie, niezależne od unormowań zawartych w o.p., regulujące prawa i obowiązki następców prawnych, w sytuacji darowania osobie fizycznej firmy dotąd prowadzonej przez inną osobę fizyczną. Unormowanie to, zawarte w art. 6 pkt 1 u.p.t.u., stanowi *lex specialis* wobec rozwiązań zawartych w o.p. W konsekwencji podatnik, który nabył przedsiębiorstwo i nadal je prowadzi, może korzystać z uprawnień służących zbywcy tego przedsiębiorstwa, a w szczególności nadal może dokonywać odliczeń podatku naliczonego z faktur wystawionych przez zbywcę”. Takie samo stanowisko zajął Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w prawomocnym wyroku z 13.03.2012 r., I SA/Wr 1767/11, LEX nr 1126932. Sąd ten uznał, że „przyjęta w art. 6 pkt 1 ustawy o VAT opcja wyłączenia z opodatkowania zbycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części wymaga uznania, że w przypadku zbycia tak określonego przedmiotu, jego nabywca traktowany jest jako następca prawny podatnika dokonującego zbycia. W takiej sytuacji dochodzi do sukcesji prawnopodatkowej, następuje przeniesienie na nabywcę zasad dotyczących opodatkowania VAT w odniesieniu do czynności związanych z nabytym mieniem na warunkach identycznych, jakie obowiązywały zbywcę, gdyby do zbycia nie doszło”. Ustawa o VAT reguluje jedynie konieczność dokonywania przez nabywcę korekty VAT naliczonego od zakupów towarów i usług (dokonanych przez zbywcę), które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych, oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji. Samo zbycie przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części już obowiązku takiej korekty nie powoduje (art. 91 ust. 9 ustawy o VAT). Dopiero zmiana sposobu wykorzystania tych składników u kolejnego przedsiębiorcy rodzi skutki w VAT⁴⁴.

Obowiązująca ustawa o VAT stanowi, że przepisów ustawy nie stosuje się do transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. Ustawodawca posłużył się pojęciem zbycia, które nie jest w ustawie zdefiniowane. Zgodnie z interpretacją indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 10.01.2011 r., ILPP1/443-1126/10-2/NS, LEX

⁴⁴ Por. wyrok TSUE z 26.11.2020 r., C-787/18, Sögarð Fastigheter AB, EU:C:2020:964.

nr 185383: „Uwzględniając zakres przedmiotowy ustawy o podatku od towarów i usług pojęcie to należy rozumieć w sposób zbliżony do pojęcia «dostawy towarów» w ujęciu art. 7 ust. 1 ustawy o VAT, tzn. zbycie przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa obejmuje wszelkie czynności, w ramach których następuje przeniesienie prawa do rozporządzania przedmiotem tych czynności, jak właściciel np. sprzedaż, zamianę, darowiznę, nieodpłatne przekazanie, przeniesienie własności w formie wkładu niepieniężnego (aport)”. Takie samo stanowisko zajął Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 15.06.2012 r., IBPP1/443-286/12/AZb, LEX nr 151228. Zaprezentowane podejście jest również akceptowane w orzecznictwie sądowym. Przykładowo w prawomocnym orzeczeniu WSA w Warszawie z 12.08.2008 r., III SA/Wa 666/08, LEX nr 412185, sąd wskazał wprost, że „transakcją zbycia, o której mowa w art. 6 ust. 1 ustawy o VAT jest każda czynność, w świetle obowiązujących przepisów skutkująca przeniesieniem własności przedsiębiorstwa”. Również Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wskazał, że „wyłączone spod opodatkowania jest zarówno odpłatne, jak i nieodpłatne zbycie przedsiębiorstwa. Nie ma znaczenia także forma zbycia – podatkowi nie będzie podlegać sprzedaż przedsiębiorstwa, a także aport, zamiana i darowizna, jeśli mają za przedmiot przedsiębiorstwo” – prawomocny wyrok z 6.10.2009 r., III SA/Wa 368/09, LEX nr 549233. Za zbycie zorganizowanej części przedsiębiorstwa będzie mogło być uznane np. przekazanie składników majątkowych i niemajątkowych występującemu ze spółki wspólnikowi w ramach spłacenia mu udziału kapitałowego (por. interpretacja indywidualna DKIS z 19.10.2017 r., 0112-KDIL2-1.4012.351.2017.2.AWA, LEX nr 413161).

Zespół składników majątkowych powinien być zdolny do prowadzenia samodzielnej działalności gospodarczej w składzie takim, w jakim jest zbywany na rzecz drugiego podmiotu. Oznacza to, że zbywany zespół składników majątkowych musi sam w sobie być zdolny do prowadzenia samodzielnej działalności, a nie dopiero po połączeniu z przedsiębiorstwem nabywcy czy też po uzupełnieniu go o inne składniki majątkowe (wyrok NSA z 24.11.2016 r., I FSK 1316/15, LEX nr 2180081). Autor nie do końca zgadza się z poglądem, zgodnie z którym jeśli dany składnik nigdy nie był wykorzystywany do prowadzenia działalności gospodarczej, to z założenia nie jest możliwa kontynuacja tej działalności z wykorzystaniem tego składnika w rozumieniu art. 6 pkt 1 ustawy o VAT (tak m.in. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w nieprawomocnym wyroku z 28.11.2016 r., III SA/Wa 2496/16, LEX nr 2155291). Można sobie bowiem wyobrazić, że zbywca czynił już przygotowania do prowadzenia biznesu, poniósł określone nakłady, lecz nie zdążył z tym biznesem wystartować, ponieważ zbyt wszystkie składniki majątkowe i niemajątkowe z tym związane. Oczywiście chodzi o działalność, której prowadzenie było chociaż możliwe przez zbywcę. Nie można bowiem mówić o zbyciu przedsiębiorstwa (lub jego zorganizowanej części), jeżeli nabywca rozpocznie zupełnie inny rodzaj działalności, w istocie w ogóle niezwiązany z przejmowanym (nabywanym) majątkiem (por. nieprawomocny wyrok WSA w Łodzi z 19.04.2017 r., I SA/Łd 78/17, LEX nr 2284528; nieprawomocny wyrok WSA w Gdańsku z 15.11.2017 r., I SA/Gd 1225/17, LEX nr 2407697). Działalność ta nie musi być jednak tożsama, gdyż jej zakres może np. ulec rozszerzeniu

wskutek naturalnego rozwoju itd. (por. wyroki NSA: z 1.03.2013 r., I FSK 375/12, LEX nr 1339482; z 27.08.2019 r., I FSK 1265/17, LEX nr 2751973). Nie będzie przedsiębiorstwem (jego zorganizowaną częścią) np. udział w znaku towarowym i jeden pracownik obsługujący ten znak, jeżeli substraty (elementy) te nie wystarczają do samodzielnego prowadzenia działalności gospodarczej (por. nieprawomocny wyrok WSA w Rzeszowie z 23.02.2016 r., I SA/Rz 19/16, LEX nr 2014022). Okoliczność wcześniejszego przejścia pracowników w trybie art. 23¹ k.p.⁴⁵ na nabywcę zorganizowanej części przedsiębiorstwa (wcześniej dzierżawioną temu nabywcy) nie skutkuje uznaniem, że wnoszony aportem zespół składników nie spełnia przesłanki funkcjonalnego wyodrębnienia (por. wyrok NSA z 23.11.2017 r., I FSK 327/16, LEX nr 2411694). Brak substratu ludzkiego (brak pracowników) sam w sobie nie przesądza, że zespół składników majątkowych i niemajątkowych nie stanowi zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

O tym, co ostatecznie jest przedmiotem transakcji (aportu, sprzedaży itd.), decydują strony. Organy podatkowe nie mogą domniemywać, że skoro strona zbywa większość aktywów potrzebnych do prowadzenia stacji benzynowej, to na pewno zbywa przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część (por. wyrok NSA z 1.02.2017 r., I FSK 999/15, LEX nr 2267898).

Ustawa o VAT nie zawiera definicji przedsiębiorstwa. Jak już była o tym mowa, jedynie w art. 2 pkt 27e tej ustawy ustawodawca zdefiniował zorganizowaną część przedsiębiorstwa jako 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 (zob. komentarz do art. 2 pkt 27e ustawy o VAT). Zgodnie z ogólnie przyjętym poglądem na potrzeby ustawy o VAT należy posługiwać się definicją przedsiębiorstwa zawartą w Kodeksie cywilnym. Zgodnie z art. 55¹ k.c. przedsiębiorstwo jest zorganizowanym zespołem składników niematerialnych i materialnych przeznaczonym do prowadzenia działalności gospodarczej. Obejmuje ono w szczególności:

- 1) oznaczenie indywidualizujące przedsiębiorstwo lub jego wyodrębnione części (nazwa przedsiębiorstwa);
- 2) własność nieruchomości lub ruchomości, w tym urządzeń, materiałów, towarów i wyrobów, oraz inne prawa rzeczowe do nieruchomości lub ruchomości;
- 3) prawa wynikające z umów najmu i dzierżawy nieruchomości lub ruchomości oraz prawa do korzystania z nieruchomości lub ruchomości wynikające z innych stosunków prawnych;
- 4) wierzytelności, prawa z papierów wartościowych i środki pieniężne;
- 5) koncesje, licencje i zezwolenia;
- 6) patenty i inne prawa własności przemysłowej;

⁴⁵ Zgodnie z art. 231 § 1 k.p.: „W razie przejścia zakładu pracy lub jego części na innego pracodawcę staje się on z mocy prawa stroną w dotychczasowych stosunkach pracy”.

- 7) majątkowe prawa autorskie i majątkowe prawa pokrewne;
- 8) tajemnice przedsiębiorstwa;
- 9) księgi i dokumenty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Wyliczenie zawarte w art. 55¹ k.c. ma charakter przykładowy. Istotne jest, aby ten zespół składników mógł samodzielnie funkcjonować jako przedsiębiorstwo. Składniki materialne i niematerialne wchodzące w skład przedsiębiorstwa powinny pozostawać ze sobą we wzajemnych relacjach w ten sposób, iż można mówić o nich jako o zespole, a nie o zbiorze pewnych elementów. Istotne jest, aby w zbywanym przedsiębiorstwie zachowane zostały funkcjonalne związki między poszczególnymi składnikami, tak żeby przekazana masa mogła posłużyć kontynuowaniu określonej działalności gospodarczej. Jest to kluczowa kwestia przy ocenie, czy chodzi o przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część, których zbycie jest wyłączone spod działania ustawy o VAT (por. nieprawomocny wyrok WSA w Rzeszowie z 7.11.2017 r., I SA/Rz 611/17, LEX nr 2398919). Kwestia ta została poruszona w wyroku z 10.11.2011 r., C-444/10, Schriever. W sprawie tej podatkniczka niemiecka prowadziła sklep odzieżowy w lokalu stanowiącym jej własność. Cały towar oraz wyposażenie sprzedała spółce – nabywcy, natomiast lokal wydzierżawiła na czas nieokreślony. Podatkniczka nie wykazała przychodu ze sprzedaży w deklaracji VAT. Trybunał Sprawiedliwości stwierdził: „Jak z tego wynika, stwierdzenie, iż nastąpiło przekazanie przedsiębiorstwa lub jego samodzielnej części w rozumieniu art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy, wymaga, aby całość przekazanych składników pozwalała na prowadzenie samodzielnej działalności gospodarczej. Kwestię, czy całość ta musi obejmować określone dobra, zarówno ruchome, jak nieruchome, należy rozpatrywać z punktu widzenia charakteru prowadzonej działalności gospodarczej. Jeżeli działalność gospodarcza nie wymaga użytkowania konkretnych pomieszczeń lub pomieszczeń wyposażonych w stałe instalacje konieczne do jej prowadzenia, przekazanie aktywów w rozumieniu art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy może mieć miejsce również bez przekazania prawa własności nieruchomości [...]. Każda inna wykładnia skutkowałaby arbitralnym rozróżnieniem między przekazaniem przez zbywców będących właścicielami lokali, w których mieści się przekazywane przedsiębiorstwo lub jego część, z jednej strony, a przekazaniem przez zbywców będących jedynie dzierżawcami tych lokali z drugiej. Ani bowiem brzmienie art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy, ani jego cel nie pozwalają przypuszczać, aby ci ostatni nie mogli przekazać aktywów w rozumieniu tego przepisu”. Jak wynika ze stanowiska prezentowanego przez Trybunał Sprawiedliwości, nie należy w kwestii sprzedaży przedsiębiorstwa opierać się na przesłance zupełności (wszystkie elementy muszą być przedmiotem transferu), lecz istotne jest to, czy elementy będące przedmiotem transferu pozwolą kontynuować działalność gospodarczą przez nabywcę. Zatem nawet gdy, przykładowo, zbywca przedsiębiorstwa (lub jego części) nie przeniósł w ramach transakcji na nabywcę prawa własności lokalu, w którym prowadził działalność, ale umożliwił jednocześnie nabywcy korzystanie z tego lokalu na podstawie innego stosunku prawnego (np. dzierżawa, najem), nie można twierdzić, że przedmiotem transferu nie było przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, i nakazywać opodatkowanie takiej transakcji. Wyrok powyższy porusza jeszcze jedną ważną kwestię, a mianowicie

zamiar kontynuowania działalności przez nabywcę. Trybunał Sprawiedliwości stwierdził: „Zastosowanie art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy wymaga również, aby nabywca miał zamiar prowadzić przekazane przedsiębiorstwo lub jego część, a nie natychmiast zlikwidować działalność i ewentualnie sprzedać zapasy”. Z wyroku wynika, że zamiar nabywcy powinien być brany pod uwagę przy całościowej ocenie okoliczności transakcji, o ile można go ustalić na podstawie obiektywnych wskazówek.

Polskie sądy administracyjne podobnie zapatrują się na kwestię oceny, czy zespół zbywanych składników majątkowych i niemajątkowych stanowi przedsiębiorstwo. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 10.03.2011 r., I FSK 1062/10, LEX nr 784851, uznał, że można mówić o transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części również wówczas, gdy zbywany zestaw składników majątkowych nie zawiera w sobie prawa do nieruchomości, jeżeli ten zorganizowany kompleks majątkowy umożliwia samodzielne prowadzenie określonej działalności (np. w nieruchomości dzierżawionej). Z kolei w wyroku NSA z 27.09.2011 r., I FSK 1383/10, LEX nr 1053441, uznano, że jeżeli składniki majątku będące przedmiotem aportu są przeznaczone do realizacji konkretnego zadania gospodarczego oraz składniki te są wyodrębnione pod względem organizacyjnym i finansowym ze spółki w taki sposób, że przedmiotowa działalność może być realizowana samodzielnie, to zespół tych składników należy uznać za zorganizowaną część przedsiębiorstwa także wówczas, gdy w zakresie kadr, usług informatycznych i finansowych wyodrębniony podmiot będzie korzystać z usług zewnętrznych.

Czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy

Celem omawianego przepisu jest wyeliminowanie z opodatkowania zachowań sprzecznych z prawem. Chodzi o to, aby poprzez ich opodatkowanie nie doszło do ich legalizacji. Chodzi o takie czynności, jak m.in. dostawa podrabianych towarów, dostawa towarów pochodzących z przemytu, które nie mogłyby być przedmiotem legalnego obrotu (np. narkotyków), czy nierząd (prostyucja). Trybunał Sprawiedliwości dopuszcza w swoich orzeczeniach, że opodatkowanie powinno obejmować te czynności, które co prawda były niezgodne z prawem, jednakże mogłyby one być dokonane jako legalne (por. wyrok TSUE w sprawie C-455/98 z 29.06.2000 r., Tullihallitus przeciwko Kaupo Salumets i innym, EU:C:2000:352; wyrok TSUE w sprawie C-289/86 z 5.07.1988 r., Vereniging Happy Family Rustenburgerstat przeciwko Inspecteur der Omzetbelasting, EU:C:1988:360). Przykładowo sprzedaż przemycanego alkoholu mogłaby być legalna, gdyby zostały dopełnione formalności celne, podczas gdy sprzedaż narkotyków, kobiet czy ludzkich organów już nie byłaby dozwolona. Czyn zabroniony w aspekcie prawa karnego (nielegalna sprzedaż leków na potencję) nie jest pojęciem tożsamym z czynnością, która nie może być przedmiotem prawnie skutecznej umowy na gruncie prawa podatkowego (por. wyrok NSA z 26.04.2019 r., I FSK 837/17, LEX nr 2657736). Przykładowo udział w nieruchomości wspólnej z pominięciem lokalu, do którego jest przypisany, nie może być przedmiotem

odrębnego obrotu prawnego, a tym samym przedmiotem dostawy na gruncie VAT (por. nieprawomocny wyrok WSA w Krakowie z 24.11.2016 r., I SA/Kr 1176/16, LEX nr 2190482). Przepis odwołuje się do skuteczności umowy, a więc nie dotyczy on jej ważności. Czynność nieważna, dokonana bez zachowania warunków formalnych niezbędnych dla jej ważności (np. sprzedaż nieruchomości na podstawie umowy w zwykłej formie pisemnej), może podlegać opodatkowaniu VAT. Artykuł 6 pkt 2 ustawy o VAT nie wyłącza z opodatkowania z VAT czynności wykonywanych na podstawie umów nieważnych z powodu niezachowania określonej prawnie formy dla ich dokonania (por. wyrok NSA z 2.07.2014 r., I FSK 1132/13, LEX nr 1517638). Jak już była o tym mowa, stosownie do art. 5 ust. 2 ustawy o VAT, czynności takie, jak np. dostawa towarów, podlegają opodatkowaniu **niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa.**

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 komisu: między komitentem a komisantem, jak również wydanie towarów przez komisanta osobie trzeciej;
- 4) wydanie towarów komitentowi przez komisanta na podstawie umowy komisu, jeżeli komisant zobowiązany był do nabycia rzeczy na rachunek komitenta;
- 5) ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego, ustanowienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu oraz przekształcenie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, a także ustanowienie na rzecz członka spółdzielni mieszkaniowej odrębnej własności lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu oraz przeniesienie na rzecz członka spółdzielni własności lokalu lub własności domu jednorodzinnego;
- 6) oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste;
- 7) zbycie praw, o których mowa w pkt 5 i 6.

2. Przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się również przekazanie nieodpłatnie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa, w szczególności:

- 1) przekazanie lub zużycie towarów na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia,
- 2) wszelkie inne darowizny

– jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych.

3. Przepisu ust. 2 nie stosuje się do przekazywanych prezentów o małej wartości i próbek, jeżeli przekazanie to następuje na cele związane z działalnością gospodarczą podatnika.

4. Przez prezenty o małej wartości, o których mowa w ust. 3, rozumie się przekazywane przez podatnika jednej osobie towary:

- 1) o łącznej wartości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 100 zł (bez podatku), 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 20 zł.

5–6. (uchylone).

7. Przez próbkę, o której mowa w ust. 3, rozumie się identyfikowalne jako próbka egzemplarz towaru lub jego niewielką ilość, które pozwalają na ocenę cech i właściwości towaru w jego końcowej postaci, przy czym ich przekazanie (wręczenie) przez podatnika:

- 1) ma na celu promocję tego towaru oraz
- 2) nie służy zasadniczo zaspokojeniu potrzeb odbiorcy końcowego w zakresie danego towaru, chyba że zaspokojenie potrzeb tego odbiorcy jest nieodłącznym elementem promocji tego towaru i ma skłaniać tego odbiorcę do zakupu promowanego towaru.

8. (uchylony).

9. Przez umowy dzierżawy, najmu, leasingu lub inne umowy o podobnym charakterze, o których mowa w ust. 1 pkt 2, rozumie się umowy w wyniku których, zgodnie z przepisami o podatku dochodowym, odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający oraz umowy leasingu w rozumieniu tych przepisów, których przedmiotami są grunty.

 Spis treści

Dostawa towarów – uwagi ogólne	136
Zwrot nakładów na cudzym gruncie	139
Przeniesienie własności z nakazu władzy publicznej	142
Umowa na korzystanie z rzeczy wraz z przeniesieniem prawa własności	146
Umowa komis	147
Spółdzielcze prawa do lokalu	148
Oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste	149
Czynności nieodpłatne uznawane za dostawy	151
Przekazanie majątku na cele osobiste	155
Prezenty o małej wartości	157
Przekazanie próbek	160
Dostawy łańcuchowe	162

•

Dostawa towarów – uwagi ogólne

Przez dostawę towarów ustawa o VAT rozumie przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Nie należy utożsamiać prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel z przeniesieniem własności na gruncie prawa cywilnego. Za przykład można uznać wyrok TS z 8.02.1990 r., C-320/88, Staatssecretaris van Financiën przeciwko Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, EU:C:1990:61, w którym Trybunał stwierdził, że za dostawę towaru należy uznać transakcję, na podstawie której dochodzi do przeniesienia prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel, nawet jeżeli nie dochodzi do przeniesienia własności na gruncie prawa cywilnego. Przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel jest więc także pojęciem szerszym niż sprzedaż. Definicję towarów zawarto w art. 2 pkt 6 ustawy o VAT.

Czasowe wydanie towarów, np. materiałów wspierających sprzedaż (ang. *Point of Sale*, POS), takich jak standy, ekspozytory, stojaki, banery, neony, kiwaki, nie będzie dostawą towarów, skoro po zakończeniu promocji właściciel zabiera te materiały ze sklepu lub niszczy je na miejscu (por. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 29.05.2008 r., IPPP1/443-568/08-2/SM, LEX nr 74390; interpretacja indywidualna DKIS z 11.03.2020 r., 0111-KDIB3-1.4012.793.2019.2.ICZ, LEX nr 532679). Nie będzie również dostawą towarów wstawienie do sklepu lodówek z logo producenta, którego produkty w tej lodówce mają być składowane, jeżeli właścicielem i dysponentem lodówki pozostaje producent tychże towarów (por. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 4.11.2011 r., IPPP3/443-1133/11-2/JF, LEX nr 117094). Chodzi tu o sytuacje, w których spółka wstawiająca te towary do sklepu/punktu gastronomicznego nie tylko pozostaje właścicielem tych materiałów w sensie prawnym, lecz zachowuje nad nimi faktyczną kontrolę przez cały okres, w którym są one umieszczone w sklepie lub lokalu gastronomicznym.

Za dostawę towarów nie powinna być uważana konsumpcja w pracy, np. poczęstunek pracowników lub klientów ciastkami, wodą mineralną, herbatą lub cukrem⁴⁶. Ustawodawca odróżnia czynność przekazania od czynności zużycia towarów. W interpretacji indywidualnej Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie z 29.04.2014 r., IPPP1/443-362/14-3/IGo, LEX nr 230190, uznał, że „nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług zwyczajowe zużycie (spożycie) przez pracowników udostępnianych na spotkaniach roboczych przez Wnioskodawcę pozostałych artykułów spożywczych (np. soków, napojów gazowanych, ciastek i owoców) oraz zużycie (spożycia) artykułów spożywczych na spotkaniach biznesowych Wnioskodawcy z kontrahentami, gdyż wskazane czynności związane są z działalnością gospodarczą (opodatkowaną) Wnioskodawcy. Ponadto zużycie przedmiotowych towarów nie jest zużyciem przez podmioty wskazane w art. 7 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT”.

Definicja dostawy towarów obejmuje zarówno wszelkie (z pewnymi wyjątkami omówionymi poniżej) przypadki, gdy dochodzi do przeniesienia własności rzeczy, jak i sytuacje, gdy bez przeniesienia prawa własności następuje przejście władztwa ekonomicznego nad rzeczą. Istotne tu jest faktyczne dysponowanie towarem, a nie tytuł prawny do niego. I tak może się zdarzyć, że pomimo prawnego przeniesienia rzeczy nie dojdzie do dostawy towarów w świetle ustawy o VAT. Przykładem może być przewłaszczenie na zabezpieczenie. Zawarcie umowy przewłaszczenia na zabezpieczenie nie rodzi konsekwencji w VAT, wierzyciel nie włada bowiem przedmiotem umowy, który pozostaje u dłużnika. Zwrotne przeniesienie własności przez instytucję finansową na dłużnika po spłacie zadłużenia nie podlega opodatkowaniu VAT jako dostawa towaru (por. wyrok NSA z 5.06.2008 r., I FSK 760/07, LEX nr 468861). Jeżeli dłużnik nie spłaci zabezpieczonej wierzytelności, nastąpi wydanie rzeczy wierzycielowi. Dopiero w tym momencie wierzyciel definitywnie przejmuje ekonomiczne władztwo nad rzeczą, co skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego. Wynika to z art. 19a ust. 1 ustawy o VAT. Stanowisko to potwierdzone jest np. w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 7.02.2011 r., ITPP1/443-1087/10/MN, LEX nr 54154, który stwierdził, że „samo zawarcie umowy przewłaszczenia na zabezpieczenie wierzytelności nie jest czynnością skutkującą powstaniem obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług i obowiązku wystawienia faktury. Jednakże moment przekazania przedmiotu przewłaszczenia wierzycielowi skutkuje powstaniem czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT. Zatem w dniu wydania towarów nastąpi dostawa w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, czyli uzyskania przez wierzyciela prawa do swobodnego rozporządzania przedmiotowym towarem”.

Nie będzie stanowiło dostawy towarów zniesienie współwłasności, chyba że dochodzi do zniesienia współwłasności poprzez spłatę udziałów⁴⁷. Zniesienie współwłasności nieruchomości, w wyniku którego każdy ze współwłaścicieli stanie się wyłącznym właścicielem

⁴⁶ Por. interpretacja indywidualna DKIS z 8.05.2020 r., 0114-KDIP4-2.4012.41.2020.3.MC, LEX nr 541366.

⁴⁷ Por. nieprawomocny wyrok WSA w Krakowie z 25.11.2019 r., I SA/Kr 1166/19, LEX nr 2866046.

stosownej części użytkowania wieczystego gruntu, nie stanowi dostawy towarów, ponieważ każdy ze współwłaścicieli jest uprawniony do dysponowania towarem tak jak właściciel już przed zniesieniem współwłasności (por. prawomocny wyrok WSA w Gliwicach z 19.10.2015 r., III SA/GI 492/15, LEX nr 1959187; nieprawomocny wyrok WSA w Gliwicach z 14.05.2018 r., III SA/GI 982/17, LEX nr 2506430). Jeżeli jednak czynność ta będzie miała charakter odpłatny, a więc strony postanowią, że w wyniku zniesienia współwłasności jeden ze współników uzyska własność nowej rzeczy o wartości niższej od wartości jego udziałów, jak i własności wspólnej rzeczy, a drugi ze współników zostanie zobowiązany do wyrównania tej wartości przez dopłatę pieniężną z uwagi na to, że wartość jego nowej rzeczy jest wyższa od wartości przysługującego mu uprzednio udziału, na gruncie VAT będzie miała miejsce odpłatna dostawa w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy o VAT, której odpłatność wyznacza wielkość poczynionej opłaty (por. wyrok NSA z 6.10.2016 r., I FSK 386/16, LEX nr 2118543; wyrok NSA z 10.03.2020 r., I FSK 826/19, LEX nr 3056587). Jednakże, można spotkać się z poglądem, że gdy z okoliczności sprawy wynika, że strony tej transakcji nie działały jako podatnicy VAT, lecz wykonywały jedynie swoje uprawnienia właścicielskie transakcją zniesienia współwłasności nieruchomości i otrzymana w jej ramach dopłata nie podlegają opodatkowaniu VAT (por. nieprawomocny wyrok WSA w Krakowie z 29.10.2018 r., I SA/Kr 917/18, LEX nr 2599722⁴⁸).

Wynagrodzenie za dostarczany towar może być wypłacone zarówno przez bezpośredniego odbiorcę, jak i przez podmiot trzeci. Zdarza się, że sam dostawca towarów nie jest świadomy, że wykonał czynność podlegającą opodatkowaniu VAT. Tak – w ocenie niektórych ekspertów – było w przypadku producentów i grup producenckich owoców i warzyw, którzy otrzymali wsparcie finansowe w postaci unijnych rekompensat rozdzielanych przez Agencję Rynku Rolnego w zamian za nadwyżki polskich jabłek i gruszek przekazywanych do organizacji pożytku publicznego i potrzebujących⁴⁹. Zdaje się, że obawy te potwierdził TSUE w wyroku z 9.10.2019 r. w połączonych sprawach C GmbH & Co. KG (C-573/18, EU:C:2019:847) oraz C-eG (C-574/18) przeciwko Finanzamt Z, wskazując, że organizacja producencka, która dokonuje zakupu towarów od poddostawców, dostarcza te towary zrzeszonym w niej członkom i otrzymuje od nich płatność niepokrywającą ceny zakupu, pełni rolę podatnika, który otrzymuje dotację mającą wpływ na cenę w postaci kwoty, jaką fundusz operacyjny wypłaca tej organizacji producentów za dostawę tych towarów na rzecz producentów.

Jak dostawę towarów traktuje się wydanie leasingobiorcy przedmiotu leasingu finansowego (por. nieprawomocny wyrok WSA w Poznaniu z 28.06.2017 r., I SA/Po 23/17, LEX nr 2324101). Nie jest dostawą towarów realizacja umowy leasingu operacyjnego, który na gruncie przepisów o VAT traktowany jest jak usługa. W tym jednak kontekście warto pamiętać o wyroku TSUE z 4.10.2017 r. w sprawie C-164/16 Commissioners for Her Majesty's

⁴⁸ Wyrok ten został jednak uchylony wskazanym wcześniej wyrokiem NSA z 10.03.2020 r., I FSK 826/19, który wskazał, że skoro gmina z takich czynności uzyskuje przychody (otrzymuje wynagrodzenie) i nie robi tego sporadycznie, mieści się to w granicach działalności gospodarczej gminy, tak jak dostawa nieruchomości.

⁴⁹ Por. M. Szulc, *Rolnicy muszą zapłacić podatek od unijnej pomocy*, DGP z 26.10.2015 r.

Revenue & Customs przeciwko Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd, EU:C:2017:734, w którym Trybunał uznał za dostawę towaru brytyjską umowę bardzo zbliżoną do znanej z polskich realiów gospodarczych umowy leasingu operacyjnego. Zgodnie z tym wyrokiem wyrażenie „umow[a] najmu [...], która zawiera klauzulę o przeniesieniu własności w następstwie normalnych zdarzeń nie później niż z chwilą zapłaty ostatniej raty”, użyte w art. 14 ust. 2 lit. b dyrektywy 2006/112/WE, należy interpretować w ten sposób, że znajduje ono zastosowanie do umowy wzorcowej najmu z opcją wykupu, jeżeli z warunków finansowych umowy można wywnioskować, że **skorzystanie z opcji jawi się jako jedyny gospodarczo racjonalny wybór**, którego leasingobiorca może dokonać w odpowiednim czasie, jeżeli umowa została do końca wykonana, czego zbadanie należy do sądu krajowego.

Z kolei w jednej z interpretacji indywidualnych, DKIS uznał, że straty powstałe przy produkcji i dystrybucji piwa nie wypełniają dyspozycji art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT i nie dochodzi tu do dostawy towarów w rozumieniu art. 7 tej ustawy, gdyż w przedmiotowym przypadku nie dojdzie do przeniesienia na inny podmiot prawa do rozporządzania towarem, tj. piwem, jak właściciel (por. interpretacja indywidualna DKIS z 13.10.2017 r., 0112-KDIL1-2.4012.302.2017.1.AW, LEX nr 412163).

Zwrot nakładów na cudzym gruncie

Nie uznaje się za dostawę towarów rozliczenia między właścicielem a inwestorem (np. najemcą) w ramach tzw. zwrotu nakładów. Dokonywanie przez spółkę nakładów na wydzierżawionej od właściciela nieruchomości jest świadczeniem, czyli usługą na rzecz właściciela (wyrok NSA z 22.04.2016 r., I FSK 1720/14, LEX nr 2022542). Zapłata za nakłady (ich zwrot) przyjmuje wówczas postać quasi-wynagrodzenia za wykonane prace/usługi budowlane na rzecz właściciela. Coraz częściej pojawiają się jednak orzeczenia, w których sądy administracyjne uznają zwrot przez wydzierżawiającego na rzecz dzierżawcy wartości nakładów poczynionych w związku z wybudowaniem budynku za dostawę towaru w myśl art. 7 ust. 1 ustawy o VAT⁵⁰. Taka klasyfikacja pozwala stosować np. zwolnienie dotyczące nieruchomości zabudowanych (por. komentarz do art. 43 ust. 1 pkt 10–10a ustawy o VAT).

Nakład w przypadku najmu (dzierżawy) dzieli się na nakłady konieczne oraz ulepszenia. W przypadku ulepszeń to właściciel decyduje, czy te ulepszenia zatrzyma (za wynagrodzeniem), czy też nie. Jeżeli ich nie zatrzyma, a dzierżawca wbrew umowie ich nie usunie, to wydzierżawiającemu przysługuje odszkodowanie niepodlegające VAT związane np. z usunięciem ulepszeń na koszt dzierżawcy (por. nieprawomocny wyrok WSA w Warszawie z 26.04.2019 r., III SA/Wa 2254/18, LEX nr 2714406). Nakłady należy także odróżnić od wydatków niezbędnych dla utrzymania rzeczy w nienaruszonym stanie/stanie używalności⁵¹.

⁵⁰ Por. nieprawomocny wyrok WSA w Poznaniu z 27.08.2020 r., I SA/Po 98/20, LEX nr 3054804.

⁵¹ M. Michta, *Przedawnienie roszczeń z umowy użyczenia*, „Monitor Prawniczy” 2018/21, s. 1169–1171.

Zgodnie z zasadą *superficies solo cedit* budynki i budowle dzierżą los prawny gruntu, na którym zostały usadowione. Zgodnie z art. 191 k.c. własność nieruchomości rozciąga się na rzecz ruchomą, która została połączona z nieruchomością w taki sposób, że stała się jej częścią składową. Nie oznacza to jednak, że właściciel może te nakłady zbyć wraz z gruntem, jeżeli wcześniej nie rozliczył ich z inwestorem (ponoszącym nakłady). Takie stanowisko zajął m.in. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w nieprawomocnym wyroku z 15.03.2016 r., III SA/GI 2159/15, LEX nr 2017279. Moment powstania obowiązku podatkowego z tytułu rozliczenia poniesionych nakładów inwestycyjnych wyznacza art. 19a ust. 1 ustawy o VAT, który stanowi, że obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wykonania usługi, tj. w momencie wymagalności rozszczenia o zwrot nakładów. Oznacza to, że właściciel może z czyniącym nakłady zawrzeć umowę, na podstawie której spłata nakładów zostanie odroczone w czasie (rozłożona na raty). Takie stanowisko zajął także WSA w Gdańsku w nieprawomocnym wyroku z 22.05.2018 r., I SA/Gd 275/18, LEX nr 2517502.

Wyjątkiem od zasady związania prawa własności gruntu z prawem własności rzeczy ruchomych będących częścią składową tego gruntu jest wzniesienie budynku przez użytkownika wieczystego. Budynki wzniesione przez użytkownika wieczystego na gruncie oddanym w użytkowanie wieczyste są jego własnością, jednakże mają one charakter akcesoryjny względem samego użytkowania wieczystego, tj. są związane z samym użytkowaniem wieczystym (art. 235 k.c.). Oznacza to, że użytkownik wieczysty nie może zachować prawa własności wybudowanych na użytkowanym wieczystym gruncie po wygaśnięciu prawa użytkowania wieczystego lub w przypadku zbycia użytkowania wieczystego. Zbycie prawa użytkowania wieczystego wraz z własnością budynków należy traktować jak dostawę towarów. W przypadku wygaśnięcia użytkowania wieczystego pojawia się problem rozliczenia nakładów na cudzej rzeczy, które traktuje się co do zasady jak usługę (por. nieprawomocny wyrok WSA w Warszawie z 19.02.2019 r., III SA/Wa 1247/18, LEX nr 2656810). W sytuacji gdy to nie użytkownik wieczysty wybudował na gruncie znajdującym się w użytkowaniu wieczystym budowlę, lecz inny podmiot, np. dzierżawca, to w przypadku zbycia prawa użytkowania wieczystego przez tego użytkownika możliwe jest także zbycie prawa własności tej budowli. Przepis art. 235 § 1 k.c. należy bowiem interpretować w ten sposób, że w takim wypadku właścicielem budowli wybudowanej na gruncie znajdującym się w użytkowaniu wieczystym przez inny podmiot niż użytkownik wieczysty za jego zgodą, jest ten użytkownik wieczysty (por. nieprawomocny wyrok WSA w Warszawie z 11.07.2017 r., III SA/Wa 2557/16, LEX nr 2423220).

W wyroku z 10.08.2011 r., I FSK 1232/10, LEX nr 1095747, Naczelny Sąd Administracyjny rozstrzygał o możliwości skompensowania wzajemnych roszczeń dzierżawcy i wydierżawiającego przy sprzedaży dzierżawionego gruntu poprzez niezwracanie nakładów w zamian za przeniesienie własności znajdujących się na gruncie budynków. W rozstrzyganej przez ten sąd sprawie gmina zbywała grunt wraz z zabudowaniami wzniesionymi przez nabywcę. Budynki znajdujące się na przedmiotowym gruncie stanowiły w istocie nakłady nabywcy (inwestycja dokonana przez dzierżawcę na gruncie stanowiącym własność

wydzierżawiającego). Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że jeżeli np. strony ustaliły, iż cena zostanie obniżona o wartość poniesionych nakładów odpowiadającą wartości budynku, to i tak „przedmiotem opodatkowania dostawy zabudowanego gruntu [...] będzie wartość całej transakcji, mimo że ekonomicznie odpowiadać będzie jedynie wartości gruntu”. Podobnie orzekł NSA w wyroku z 10.10.2019 r., I FSK 1871/17, LEX nr 2744511. Z kolei w wyroku z 10.01.2013 r., I FSK 310/12, LEX nr 1278099, Naczelny Sąd Administracyjny przyjął, że jeżeli strony ustaliły cenę wyłącznie za grunt (bo budynek został wybudowany ze środków kupującego), to fakt prawnego przypisania do sprzedawanego gruntu zabudowanego na nim budynku nie oznacza automatycznie, że grunt będzie zwolniony z VAT, mimo że zwolniona byłaby odrębna sprzedaż tego budynku. Do kwestii rozliczenia nakładów w postaci budynku wzniesionego przez dzierżawcę odniósł się także NSA w wyroku z 4.09.2018 r., I FSK 1274/16, LEX nr 2570944. W sprawie rozpoznawanej przez NSA chodziło o sprzedaż przez miasto (wydzierżawiającego) na rzecz dzierżawcy gruntu, na którym dzierżawca wznosił pawilon handlowy. Naczelny Sąd Administracyjny zwrócił uwagę, że z uwagi na fakt, że budynek stanowił ekonomiczną własność dzierżawcy, wydzierżawiający nie mógł dokonać dostawy tego budynku⁵². Miasto jako właściciel gruntu mogło przenieść prawo do rozporządzania nim jak właściciel. W takiej sytuacji przedmiotem dostawy jest jedynie grunt, lecz grunt ten należy na potrzeby określenia stawki VAT traktować jako grunt zabudowany⁵³.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 4.03.2015 r., I FSK 740/14, LEX nr 1666060, uznał natomiast, że sprzedaż działek w trybie art. 209a u.g.n., na których znajdują się fragmenty budynków (np. schody, ganki) wybudowane przez nabywcę tych działek (nakłady na cudzym gruncie), podlega zwolnieniu z art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT. Wskazany już art. 209a ust. 1 u.g.n. stanowi, że jeżeli przy wyodrębnianiu własności lokali w budynku wydzielono dla tego budynku działkę gruntu niespełniającą wymogów działki budowlanej, właścicielom lokali przysługuje w stosunku do Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego roszczenie o zawarcie umowy przeniesienia własności lub oddania w użytkowanie wieczyste przyległej nieruchomości gruntowej lub jej części, która wraz z dotychczas wydzieloną działką gruntu będzie spełniać wymogi działki budowlanej, pod warunkiem, że roszczenie to zostało zgłoszone łącznie przez właścicieli wszystkich lokali; w razie braku zgody stosuje się przepisy art. 199 k.c.⁵⁴ Podobnie NSA uznał w sprawie zbycia infrastruktury kolejowej przez województwo (w drodze sprzedaży lub aportu) na rzecz spółki, której jest jedynym akcjonariuszem. W ocenie NSA, mimo zabudowań wzniesionych na cudzym gruncie przez tę spółkę, województwo zbywa nieruchomość niezabudowaną (por. wyrok NSA z 8.05.2019 r., I FSK 79/17, LEX nr 2706424).

⁵² W nieprawomocnym wyroku WSA w Gdańsku z 22.01.2020 r., I SA/Gd 1533/19, LEX nr 3046873, uznał, że wniesienie aportu przez miasto w postaci zabudowanego gruntu, gdy budynek pozostawał własnością dzierżawcy, stanowi dostawę nieruchomości niezabudowanej (budynek nie przechodzi na spółkę, do której miasto wniosło aport).

⁵³ Podobnie m.in. WSA w Łodzi w nieprawomocnym wyroku z 28.02.2019 r., I SA/Łd 671/18, LEX nr 2636079.

⁵⁴ Por. także nieprawomocny wyrok WSA we Wrocławiu z 9.06.2017 r., I SA/Wr 175/17, LEX nr 2326441.

Przeniesienie własności z nakazu władzy publicznej

Dostawą towarów opodatkowaną podatkiem VAT jest przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej. W wyroku NSA z 21.06.2011 r., I FSK 1702/10, LEX nr 1095776, podkreślono, że na gruncie ustawy o VAT organ władzy publicznej, którym jest również jednostka samorządu terytorialnego, może występować w dwojakim charakterze. Jeżeli wykonuje czynności prawa publicznego, to jest wyłączony z grona podatników VAT. Gdy jednak dany organ dokonuje czynności na podstawie umowy cywilnoprawnej, czyli działa w sferze prawa prywatnego, staje się podatnikiem VAT. Wątpliwości budzi, czy tak właśnie jest, gdy gmina otrzymuje odszkodowanie za przymusowe wywłaszczenie gruntu. Ustawodawca uznał jednak, że takie odszkodowanie jest wynagrodzeniem za przejmowaną nieruchomość. Skoro gmina byłaby podatnikiem VAT, gdyby sprzedawała grunt, to ma taki sam status, gdy jest z niego wywłaszczana. Zdaniem sądu przemawia za tym ochrona zasady konkurencji. W świetle uchwały NSA (7) z 12.10.2015 r., I FPS 1/15, LEX nr 1805937, należy przyjąć, że choć w przypadku przeniesienia przez gminę własności gruntu na rzecz Skarbu Państwa w zamian za odszkodowanie nie mamy do czynienia z czynnością cywilnoprawną, to jednak przedmiotową transakcję należy uznać za podlegającą opodatkowaniu VAT dostawę towaru w rozumieniu ustawy o VAT (podobnie prawomocny wyrok WSA w Lublinie z 5.10.2016 r., I SA/Lu 276/16, LEX nr 2150819; wyrok NSA z 22.01.2019 r., I FSK 1934/16, LEX nr 2630771; wyrok NSA z 28.11.2019 r., I FSK 306/15, LEX nr 2778201; wyrok NSA z 17.09.2020 r., I FSK 82/18, LEX nr 3090713). Podobnie na odwrót – przeniesienie własności nieruchomości należących do Skarbu Państwa, a przeznaczonych pod budowę dróg gminnych, na gminę w formie wywłaszczenia w zamian za odszkodowanie, stanowi odpłatną dostawę towarów (por. prawomocne wyroki WSA w Gliwicach: z 18.08.2015 r., III SA/Gl 1145/15, LEX nr 1803682, i z 7.07.2015 r., III SA/Gl 1009/15, LEX nr 1789597; wyrok NSA z 23.09.2019 r., I FSK 1630/15, LEX nr 2732154). Sądy administracyjne nie były jednak do końca przekonane, czy rzeczywiście w przypadku pozbawienia organów samorządu terytorialnego prawa własności wskutek instytucji wywłaszczenia można mówić o czynności podlegającej opodatkowaniu VAT. Z tego powodu postanowieniem z 14.09.2016 r., I FSK 1857/13, LEX nr 2167174, Naczelny Sąd Administracyjny skierował do Trybunału Sprawiedliwości pytanie prejudycjalne: czy przeniesienie z mocy prawa własności nieruchomości gminy na własność Skarbu Państwa w zamian za odszkodowanie w sytuacji, gdy z regulacji krajowego porządku prawnego wynika, że nieruchomościami tymi gospodaruje nadal prezydent gminy – reprezentant Skarbu Państwa, jednocześnie będący organem wykonawczym gminy, stanowi czynność opodatkowaną, o której mowa w art. 14 ust. 2 lit. a dyrektywy 2006/112/WE? Czy dla odpowiedzi na powyższe pytanie znaczenie ma to, czy wypłata odszkodowania gminie ma realny charakter, czy też jest jedynie wewnętrznym przeksięgowaniem w ramach budżetu gminy? W opinii Rzecznika Generalnego Michała Bobeka z 22.02.2018 r. wydanej w ww. sprawie, tj. w sprawie C-665/16 MF przeciwko Gminie Wrocław, przeniesienie z mocy prawa własności nieruchomości gminy na własność Skarbu Państwa w zamian za rzeczywistą wypłatę odszkodowania w sytuacji, gdy

z regulacji krajowego porządku prawnego wynika, że nieruchomościami tymi gospodaruje nadal prezydent gminy – reprezentant Skarbu Państwa, jednocześnie będący organem wykonawczym gminy, stanowi czynność opodatkowaną. W swoim uzasadnieniu Rzecznik porównał Prezydenta Wrocławia do posiadającego dwie twarze boga Janusa z mitologii rzymskiej. Wyrokiem z 13.06.2018 r. w sprawie C-665/16 MF przeciwko Gminie Wrocław, EU:C:2018:431, TSUE stwierdził, że: „artykuł 2 ust. 1 lit. a) oraz art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy 2006/112/WE należy interpretować w ten sposób, że stanowi transakcję podlegającą opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej przeniesienie własności nieruchomości należącej do podatnika podatku od wartości dodanej na rzecz Skarbu Państwa członkowskiego, dokonane z mocy prawa i w zamian za zapłatę odszkodowania, w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, w której ta sama osoba reprezentuje zarazem organ wywłaszczający i wywłaszczaną gminę, i w której ta ostatnia nadal w praktyce zarządza daną nieruchomością, nawet jeżeli wypłata odszkodowania została dokonana tylko jako wewnętrzne przeksięgowanie w budżecie gminy”. Zrzeczenie się odszkodowania za wywłaszczenie nie stanowi dodatkowego świadczenia podlegającego opodatkowaniu VAT. Potwierdza jedynie, że wywłaszczenie ma charakter nieodpłatny, stanowiąc nieodpłatną dostawę towaru (por. interpretacja indywidualna DKIS z 23.08.2018 r., 0115-KDIT1-2.4012.538.2018.1.AJ, LEX nr 476283). Rozważania dotyczące tego, w jakich sytuacjach, związanych z wywłaszczeniem, gmina występuje jako podatnik mają też znaczenie w kontekście wywłaszczenia nieruchomości osobistych (poza VAT) lub gospodarczych (z VAT), por. nieprawomocny wyrok WSA w Warszawie z 15.05.2019 r., III SA/Wa 2524/18, LEX nr 2706749.

Interesującym zagadnieniem jest ponowny zwrot nieruchomości na rzecz pierwotnego właściciela, który wcześniej został wywłaszczony z uwagi na realizowanie celu publicznego, który nie został zrealizowany. W sprawie rozpoznanej nieprawomocnym wyrokiem WSA w Gliwicach z 20.11.2017 r., III SA/Gl 723/17, LEX nr 2406000, nieruchomości zostały przejęte przez Skarb Państwa pod budowę osiedla mieszkaniowego spółdzielczego, jednak w związku z brakiem realizacji na nieruchomości celu wywłaszczenia pierwotna właścicielka wystąpiła z wnioskiem do właściwego organu o zwrot ww. nieruchomości. W efekcie tego organ administracyjny wydał decyzję, na mocy której zwrócił poprzedniej właścicielce prawo własności nieruchomości, jednocześnie zobowiązując ją do zwrotu na rzecz gminy kwoty stanowiącej zwaloryzowaną wysokość odszkodowania ustalonego przy wywłaszczeniu. W ocenie WSA w Gliwicach taki ponowny zwrot nie podlega VAT, co budzi wątpliwości, ponieważ czym on faktycznie – w sensie oceny skutków prawnych – różni się od każdego innego wywłaszczenia.

Wywłaszczenie własności nieruchomości, użytkowania wieczystego lub innego prawa rzeczowego następuje za odszkodowaniem na rzecz osoby wywłaszczonej odpowiadającym wartości tych praw (art. 128 ust. 1 u.g.n.). Odszkodowanie ustala starosta, wykonujący zadanie z zakresu administracji rządowej, w decyzji o wywłaszczeniu nieruchomości (art. 129 ust. 1 u.g.n.). Ustalenie wysokości odszkodowania następuje po uzyskaniu opinii

rzeczoznawcy majątkowego, określającej wartość nieruchomości (art. 130 ust. 2 u.g.n.). Podstawę ustalenia wysokości odszkodowania stanowi, z zastrzeżeniem art. 135 u.g.n., wartość rynkowa nieruchomości (art. 134 ust. 1 u.g.n.).

Od 1.01.2014 r. obowiązek podatkowy w przypadku przeniesienia z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu własności towarów w zamian za odszkodowanie uregulowany jest w art. 19a ust. 5 pkt 1 lit. b ustawy o VAT. Ustawodawca przewidział więc szczególny moment powstania obowiązku podatkowego akcentujący kasowy charakter tego zdarzenia, tj. obowiązek podatkowy w VAT powstaje w momencie otrzymania całości lub części zapłaty.

W przypadku niezabudowanych gruntów pod budowę inwestycji publicznej otrzymane odszkodowania w zamian za przekazanie takich gruntów należy opodatkować zawsze stawką podstawową (art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT). W interpretacji indywidualnej z 9.10.2009 r., ILPP1/443-846/09-4/KG, LEX nr 108110, Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, uznał, że przeniesienie w zamian za odszkodowanie z mocy prawa własności nieruchomości należących do gminy na rzecz Skarbu Państwa podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług jako odpłatna dostawa towarów wykonywana przez podatnika podatku VAT w ramach prowadzonej przez niego działalności. Przedmiotowa transakcja powinna zostać przez gminę opodatkowana stawką podstawową podatku VAT (23%). Powyższe wynika z faktu, że zgodnie z decyzją wojewody grunty będące przedmiotem dostawy są przeznaczone pod zabudowę (budowę pasów drogowych), a zatem nie można dla ww. transakcji zastosować zwolnienia od podatku, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT. Jeśli natomiast wyłączone działki stanowią nieruchomości zabudowane (budynkiem, budowlą lub ich częściami), odszkodowanie to będzie najczęściej zwolnione od podatku VAT. Dostawa budynku, budowli lub ich części wraz ze związanym z nimi gruntem jest zwolniona od podatku VAT, jeśli w stosunku do tych obiektów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego oraz dokonujący ich dostawy nie ponosił wydatków na ich ulepszenie, w stosunku do których miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, a jeżeli ponosił takie wydatki, to były one niższe niż 30% wartości początkowej tych obiektów (art. 43 ust. 1 pkt 10a w zw. z art. 29a ust. 8 ustawy o VAT). To stanowisko potwierdzają również interpretacje indywidualne, np. Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 3.11.2009 r., ILPP1/443-936/09-3/KG, LEX nr 108177, oraz Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 29.04.2009 r., ITPP1/443-82/09/MN, LEX nr 98001.

Istotną sprawą jest rozstrzygnięcie, czy otrzymane odszkodowanie za wyłączone mienie jest kwotą brutto⁵⁵, zawierającą już kwotę VAT, czy też kwotą netto, do której dopiero należy doliczyć podatek VAT. Kwestia ta została poruszona również we wcześniej powoływanym wyroku NSA z 21.06.2011 r., I FSK 1702/10, LEX nr 1095776. Sąd uznał, że odszkodowanie

⁵⁵ Tak np. WSA w Warszawie w nieprawomocnym wyroku z 21.09.2017 r., III SA/Wa 2907/16, LEX nr 2418701.

jest kwotą brutto⁵⁶. Zdaniem sądu: „Podatek od towarów i usług jest cenotwórczy, a więc ustalając w decyzji wysokość odszkodowania za wywłaszczenie, które ma odzwierciedlać rynkową wartość takiej transakcji organ, w przypadku podmiotu, który z tytułu takiej transakcji jest podatnikiem VAT, powinien uwzględnić ten podatek w wysokości odszkodowania”. W tym samym wyroku Naczelny Sąd Administracyjny nie znalazł „podstawy prawnej do konstruowania normy prawa materialnego nakładającej w stanie faktycznym sprawy, obowiązek doliczenia VAT do ustalonego odszkodowania”. Sąd zgodził się ze skarżącą gminą, że taka wykładnia powoduje problem praktyczny i budzi wątpliwości konstytucyjne. W takiej sytuacji gmina musi bowiem oddać część odszkodowania tytułem VAT. Zdaniem tego sądu jednak można ten problem rozwiązać na etapie ustalania wartości wywłaszczanej nieruchomości i wydawania decyzji o odszkodowaniu. W innym orzeczeniu Naczelny Sąd Administracyjny, odwołując się do przepisów regulujących proces budowy dróg uznał, że: „Ani więc z przepisów specustawy drogowej, ani też z przepisów ustawy o gospodarce nieruchomościami nie wynika, aby wysokość odszkodowania należnego za nieruchomości przejęte na własność Skarbu Państwa na podstawie specustawy drogowej była powiększana o należny podatek od towarów i usług” (wyrok NSA z 18.01.2013 r., I OSK 1690/11, LEX nr 1341457). Podobne stanowisko zajął WSA w Warszawie w nieprawomocnym wyroku z 21.09.2017 r., III SA/Wa 2907/16, LEX nr 2418701.

Stanowisko, że odszkodowanie jest kwotą brutto, potwierdzają oczywiście organy podatkowe. Organy wskazują m.in. że: „skoro kwota wynikająca z decyzji jest całą i jedyną kwotą należną na rzecz Wnioskodawcy z tytułu przejęcia z mocy prawa przedmiotowego Kompleksu, to stanowi kwotę należną z tytułu dostawy nieruchomości, którą dla wyliczenia podstawy opodatkowania należy traktować jako kwotę brutto zawierającą podatek VAT” (interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 2.07.2015 r., IPTPP2/4512-291/15-2/JSz, LEX nr 267938).

Nie zawsze jednak wywłaszczenie nieruchomości będzie podlegało opodatkowaniu VAT. Jednokrotna dostawa gruntów wynikająca z decyzji wywłaszczeniowej, z którą nie wiążą się żadne aktywne działania spółki zmierzające do zmiany przeznaczenia tych gruntów, nie podlega VAT (por. wyrok NSA z 29.10.2015 r., I FSK 1254/14, LEX nr 1985370; nieprawomocny wyrok WSA we Wrocławiu z 25.01.2017 r., I SA/Wr 600/16, LEX nr 2220704). Nie będzie opodatkowane wywłaszczenie nieruchomości osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej, która tę nieruchomość wykorzystywała do celów prywatnych/osobistych. Wykorzystywanie nieruchomości na poczet działalności gospodarczej skutkuje tym, że jej późniejsze zbycie jest związane z tą działalnością gospodarczą (por. wyrok NSA z 30.10.2019 r., I FSK 1394/17, LEX nr 2768851; wyrok NSA z 10.12.2019 r., I FSK 1576/17, LEX nr 2865109). W nieprawomocnym wyroku z 17.05.2019 r., I SA/Wr 145/19, LEX nr 2728281, WSA we Wrocławiu uznał, że zbycie nieruchomości przez powiat nie podlega opodatkowaniu VAT, jeżeli transakcja nie wiąże się z podejmowaniem przez

⁵⁶ Por. wyrok NSA z 13.04.2017 r., II FSK 817/15, LEX nr 2299835.

powiat działań profesjonalnych charakterystycznych dla specjalisty. Pogląd ten jest jednak mocno kontrowersyjny, zwłaszcza w kontekście wyroku TSUE z 13.06.2018 r. w sprawie C-665/16 MF przeciwko Gminie Wrocław, który dotyczył wywłaszczenia. Interesujące wyroki z 25.05.2017 r.: I FSK 1557/15, LEX nr 2324233, i I FSK 1558/15, LEX nr 2336547, wydał Naczelny Sąd Administracyjny. Uznał w nich, że odszkodowanie otrzymane przez rolnika z tytułu wywłaszczenia jego gruntów z powodu lokalizacji na nich inwestycji drogowej pozostaje poza zakresem VAT, nawet jeżeli rolnik był zarejestrowanym podatnikiem VAT w związku z prowadzeniem gospodarstwa rolnego. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego kluczowe dla takiego rozstrzygnięcia było jednak, że rolnik nie prowadził działalności gospodarczej w zakresie obrotu nieruchomościami (por. także nieprawomocny wyrok WSA w Poznaniu z 5.04.2018 r., I SA/Po 21/18, LEX nr 2476996; nieprawomocny wyrok WSA w Warszawie z 15.10.2018 r., III SA/Wa 23/18, LEX nr 2601617). Z tych samych powodów nie podlega VAT np. wypłata na rzecz spółki wodociągowej odszkodowania za uszkodzone sieci wypłacone z powodu szkód górniczych (por. nieprawomocny wyrok WSA w Warszawie z 27.02.2018 r., III SA/Wa 1033/17, LEX nr 2479983; interpretacja indywidualna DKIS z 30.09.2019 r., 0111-KDIB3-2.4012.545.2019.1.MGO, LEX nr 513638).

Nie jest oczywiście przeniesieniem z nakazu władzy publicznej zapłata podatku, także dokonana w trybie przymusu egzekucyjnego. Z tego samego powodu przeniesienie na organ podatkowy np. własności nieruchomości w zmian za zaległości podatkowe nie podlega opodatkowaniu VAT (por. prawomocny wyrok WSA w Poznaniu z 13.02.2014 r., I SA/Po 718/13, LEX nr 1434890, utrzymany w mocy wyrokiem NSA z 1.09.2017 r., I FSK 864/14, LEX nr 2347273).

Umowa na korzystanie z rzeczy wraz z przeniesieniem prawa własności

Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT przez odpłatną dostawę towarów rozumie się również 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. Przepis ten wskazuje, iż zarówno w przypadku umów, w których korzystający zobowiązał się nabyć przedmiot umowy, jak i w przypadku, gdy jedynie ma taką możliwość, umowa może być kwalifikowana jako dostawa towaru. Ponadto, zgodnie z art. 7 ust. 9 ustawy o VAT, umowami dzierżawy, najmu, leasingu lub innymi umowami o podobnym charakterze, o których mowa powyżej, są 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. W efekcie każda umowa leasingu finansowego, w ramach której to korzystający dokonuje odpisów amortyzacyjnych, jest kwalifikowana jako dostawa towarów.

Tymczasem dyrektywa 2006/112/WE przewiduje w art. 14 ust. 2 lit. b, iż dostawą towarów jest również faktyczne przekazanie towaru zgodnie z umową najmu towarów na czas określony lub sprzedaży towaru na warunkach odroczonej płatności, która zawiera klauzulę o przeniesieniu własności w następstwie normalnych zdarzeń, nie później niż z chwilą zapłaty ostatniej raty. Jest to przepis jednoznaczny – umowa musi przewidywać przeniesienie własności i następuje to nie później niż po uregulowaniu ostatniej raty. Sama możliwość przeniesienia własności, którą przewiduje umowa wraz z zapłatą ostatniej raty, nie oznacza, że mamy do czynienia z dostawą towaru (a nie świadczeniem usług). W przypadku większości umów leasingu operacyjnego firmy oferują klientom (leasingobiorcom) opcję wykupu samochodu za symboliczną kwotę, mimo że świadczenie to nie ma cech dostawy towaru i stanowi klasyczną usługę wykonywaną przez pewien czas, rozliczaną w następujących po sobie okresach rozliczeniowych. W tym jednak kontekście należy pamiętać o wyroku TSUE z 4.10.2017 r. w sprawie C-164/16, Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs przeciwko Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd, w którym za dostawę towarów uznano umowę najmu, w której wykup towarów za symboliczną kwotę miał być jedyną racjonalną decyzją.

Umowa komisu

Ustawa o VAT przewiduje kilka rodzajów komisu. Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 3 i 4 ustawy o VAT przez dostawę towarów rozumie się m.in.:

- 1) wydanie towarów na podstawie umowy komisu: między komitentem a komisantem, jak również wydanie towarów przez komisanta osobie trzeciej (komis sprzedaży);
- 2) wydanie towarów komitentowi przez komisanta na podstawie umowy komisu, jeżeli komisant zobowiązany był do nabycia rzeczy na rachunek komitenta (komis zakupu).

Zgodnie z definicją komisu zawartą w Kodeksie cywilnym przez komis rozumie się umowę, na podstawie której przyjmujący zlecenie (komisant) zobowiązuje się za wynagrodzeniem (provizja) w zakresie działalności swego przedsiębiorstwa do kupna lub sprzedaży rzeczy ruchomych na rachunek dającego zlecenie (komitenta), lecz w imieniu własnym. Jak wskazuje się w doktrynie: „Elementami przedmiotowo istotnymi (*essentialia negotii*) komisu jest określenie:

- 1) sposobu działania przyjmującego zlecenie – jako osoby działającej w imieniu własnym na rzecz dającego zlecenie i w zakresie działalności swojego przedsiębiorstwa; przedmiot zlecenia musi być określony w ten sposób, iż przyjmujący zlecenie (komisant) kupi lub sprzeda rzeczy ruchome;
- 2) przedmiotu transakcji komisowej;
- 3) ceny zakupu lub sprzedaży przedmiotu komisu;
- 4) wynagrodzenia, jakie ma otrzymać komisant”⁵⁷.

⁵⁷ *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. E. Gniewek, Warszawa 2013, art. 765.

Szczególny moment powstania obowiązku podatkowego dotyczył (i dotyczy nadal) wyłącznie komisu określonego w art. 7 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT (komisu sprzedaży) w zakresie dostawy komitenta na rzecz komisanta, a co za tym idzie: dla komiszu zakupu (art. 7 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT) oraz sprzedaży przez komisanta obowiązek podatkowy powstaje na zasadach ogólnych.

Sama umowa komiszu jest również idealnym potwierdzeniem tezy, że w przypadku dostawy towarów na gruncie przepisów o VAT nie jest potrzebna własność prywatnoprawna po stronie dostawcy. Komisant nie jest bowiem właścicielem towaru, a dokonuje jego dostawy na rzecz osoby trzeciej, działając w imieniu swojego klienta (komitenta). Na potrzeby VAT wszystkie wykonywane w ramach umowy komiszu czynności są traktowane jak niezależne od siebie dostawy towarów. W każdym przypadku komiszu (sprzedaży i zakupu) mamy do czynienia z dwiema kolejno po sobie następującymi dostawami towarów (por. wyrok NSA z 10.05.2019 r., I FSK 425/17, LEX nr 2696335). Usługa pośrednictwa świadczona w ramach umowy komiszu zakupu, np. złota inwestycyjnego w postaci sztabek lub monet, nie jest traktowana jako odrębna usługa, lecz element dostawy towaru. Nie ma w tym przypadku nawet mowy o świadczeniu złożonym, ponieważ na gruncie VAT dostawa komisowa między komisantem (prowadzącym komis) a komitentem (zlecającym zakup) jest dostawą towarów (por. wyrok NSA z 6.02.2019 r., I FSK 214/17, LEX nr 2670515). Umowa komiszu nie daje podstaw do tego, aby dodatkowo w wyniku jej wykonania rozpoznać odrębną usługę pośrednictwa (por. wyrok NSA z 15.02.2019 r., I FSK 334/17, LEX nr 2639771).

Spółdzielcze prawa do lokalu

Ustawa o VAT w art. 7 ust. 1 pkt 5 wymienia pięć następujących rodzajów czynności związanych z prawami spółdzielczymi (pięć rodzajów dostaw towarów):

- 1) ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego;
- 2) ustanowienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu;
- 3) przekształcenie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu;
- 4) ustanowienie na rzecz członka spółdzielni mieszkaniowej odrębnej własności lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu;
- 5) przeniesienie na rzecz członka spółdzielni własności lokalu lub własności domu jednorodzinnego.

Opodatkowane VAT są wkłady budowlane na poczet inwestycji spółdzielni. Z reguły są to wpłaty mające zwrócić koszty zaciągniętego kredytu, np. na budowę nowego osiedla przez spółdzielnię. Jeżeli część wkładu mieszkaniowego została sfinansowana z zaciągniętego przez spółdzielnię kredytu na sfinansowanie kosztów budowy danego lokalu, członek jest obowiązany uczestniczyć w spłacie tego kredytu wraz z odsetkami w części przypadającej na jego lokal.

Każdorazowe ustanowienie prawa lokatorskiego lub własnościowego do lokalu mieszkalnego jest do celów podatku VAT nową dostawą, czyli nową czynnością podlegającą opodatkowaniu.

Jednocześnie w art. 7 ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT uznano, że przez dostawę towarów rozumie się również zbycie praw, o których mowa powyżej.

Należy zwrócić uwagę na fakt, iż ustawodawca nie uznał za towary spółdzielczych praw, mimo iż upoważniały go do tego przepisy wspólnotowe. Zgodnie z art. 15 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE państwa członkowskie mogą uznać za rzeczy:

- 1) określone udziały w nieruchomości;
- 2) prawa rzeczowe dające ich posiadaczowi prawo do korzystania z nieruchomości;
- 3) udziały i inne równoważne udziałom tytuły prawne dające ich posiadaczowi prawne lub faktyczne prawo własności lub posiadania nieruchomości, lub jej części.

Dostawa przedmiotowych praw podlega opodatkowaniu stawką właściwą dla zabudowanych nieruchomości, których dotyczy (por. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 2.05.2016 r., ILPP2/4512-1-77/16-4/AK, LEX nr 310126).

Oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste

Oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste, z którym stosownie do ustawy o gospodarce nieruchomościami związane są pierwsza opłata i opłaty roczne wnoszone przez użytkownika wieczystego na rzecz właściciela nieruchomości, jest na gruncie VAT traktowane jak dostawa towarów (art. 7 ust. 1 pkt 6 ustawy o VAT oraz uchwała NSA (7) z 8.01.2007 r., I FPS 1/06, LEX nr 221560). W przypadku oddania gruntu w użytkowanie wieczyste dokonywanego z równoczesną dostawą budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli grunt nie dzierży stawki VAT właściwej dla budynku/budowli znajdujących się na nim (art. 29a ust. 9 ustawy o VAT). Oznacza to, że użytkowanie wieczyste może podlegać opodatkowaniu VAT, mimo że zwolnione z VAT będą zabudowania.

Od czynności tej należy odróżnić zbycie użytkowania wieczystego przez dotychczasowego użytkownika wieczystego na rzecz innego podmiotu (nowego użytkownika). Tu bowiem obowiązują odmienne zasady opodatkowania VAT. W przypadku zbycia prawa użytkowania wieczystego gruntu wraz z zabudowaniami zastosowanie znajduje ogólna zasada wyrażona w art. 29a ust. 8 ustawy o VAT, który stanowi, że w przypadku dostawy budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli z podstawy opodatkowania nie wyodrębnia się wartości gruntu (por. nieprawomocny wyrok WSA w Gdańsku z 4.07.2017 r., I SA/Gd 555/17, LEX nr 2332770). Oznacza to, że w przypadku sprzedaży użytkowania wieczystego wraz z budynkiem, podobnie jak w przypadku sprzedaży zabudowanej działki, podstawa opodatkowania obejmuje

zarówno grunt, jak i budynek. Jest to odwrotna zasada do tej obowiązującej w prawie cywilnym, gdzie budynek dzierży zawsze los prawny gruntu (zasada *superficies solo cedit*). Ma to również przełożenie na stawki VAT, grunt ma mieć bowiem co do zasady stawkę VAT analogiczną do budynku. Jeżeli więc sprzedaż budynku jest zwolniona z VAT, zwolnione będzie również zbycie gruntu/użytkowania wieczystego gruntu, na którym ten budynek się znajduje.

W związku z powyższym, w rozporządzeniu w sprawie zwolnień zrezygnowano ze szczególnego unormowania w przedmiocie zwolnienia z VAT zbycia użytkowania wieczystego na zabudowanym gruncie, jeżeli zabudowania zbywane wraz z użytkowaniem wieczystym są zwolnione z VAT, gdyż to wynika ze wspomnianego art. 29a ust. 8 ustawy o VAT. Jednocześnie, skoro użytkowanie wieczyste gruntu, podobnie jak sam grunt, jest traktowane jak towar, nie było potrzeby utrzymywania zwolnienia dla oddania niezabudowanego gruntu w użytkowanie wieczyste lub zbycia tego prawa przeznaczonych na cele rolnicze, gdyż zwolnienie to wynika wprost z art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT. W przypadku gruntu użytkowanego wieczysto zabudowanego budynkami gospodarczymi, lecz przeznaczonego na cele rolnicze, grunt będzie dzierżył stawkę VAT właściwą dla budynków.

Jednocześnie, z uwagi na fakt, że 1.01.2014 r. uchylony został art. 19 ust. 16b ustawy o VAT regulujący w sposób szczególny moment powstania obowiązku podatkowego z tytułu oddania gruntu w użytkowanie wieczyste, kilku uwag wymagają zasady powstawania obowiązku podatkowego z tytułu zbycia oraz oddania gruntu w użytkowanie wieczyste w obecnym stanie prawnym. Od 1.01.2014 r. w przypadku zbycia prawa użytkowania wieczystego obowiązek podatkowy powstaje na zasadach ogólnych, a więc w dacie dostawy towaru (wydania nieruchomości) lub otrzymania przedpłaty (art. 19a ust. 1 i 8 ustawy o VAT). Więcej wątpliwości wiąże się z rozliczeniem VAT z tytułu oddania (np. przez gminę) gruntu w użytkowanie wieczyste, w którym wyróżnia się opłaty początkową oraz roczne. Na mocy przepisów przejściowych obowiązek podatkowy od wszystkich ww. opłat za wieczyste użytkowanie ustanowione przed 1.01.2014 r. powstaje na zasadach dotychczasowych, tj. z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty, nie później jednak niż z upływem terminu płatności poszczególnych opłat pobieranych z tego tytułu. W odniesieniu natomiast do gruntów oddanych w użytkowanie wieczyste po 31.12.2013 r., zgodnie ze stanowiskiem Ministra Finansów (interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 8.08.2013 r., ILPP1/443-390/13-2/AW, LEX nr 200130), obowiązek podatkowy powstaje wraz z upływem terminów płatności (art. 19a ust. 4 ustawy o VAT) lub wraz z wcześniejszym otrzymaniem płatności (art. 19a ust. 8 ustawy o VAT). Takie samo stanowisko zajął m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji indywidualnej z 10.01.2014 r., IPTPP4/443-746/13-3/ALN.

Warto również pamiętać, że w odniesieniu do opłat rocznych za grunty oddane w użytkowanie wieczyste przed 2011 r. (przed podwyższeniem stawek VAT) właściwą stawką VAT jest 22% (art. 41 ust. 14a ustawy o VAT).

Wydaje się zrozumiałe, że nie powinno natomiast podlegać opodatkowaniu VAT jako odrębna dostawa towarów przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności. Sama zmiana tytułu prawnego do władania nieruchomością jak właściciel nie może być bowiem traktowana jako dostawa towarów opodatkowana VAT (por. nieprawomocny wyrok WSA w Krakowie z 27.04.2017 r., I SA/Kr 57/17, LEX nr 2324280; nieprawomocny wyrok WSA w Krakowie z 26.09.2017 r., I SA/Kr 654/17, LEX nr 2377784; nieprawomocny wyrok WSA w Krakowie z 19.10.2017 r., I SA/Kr 477/17, LEX nr 2384431; nieprawomocny wyrok WSA w Łodzi z 19.12.2017 r., I SA/Łd 944/17, LEX nr 2424520). Nie jest przecież możliwe dokonanie ponownej dostawy tego samego towaru pomiędzy tymi samymi stronami. Jednakże w opinii⁵⁸ z 3.09.2020 r. Rzecznik Generalnej J. Kokott w sprawie C-604/19, Gmina Wrocław przeciwko Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej, zajęto stanowisko, że **przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości z mocy prawa stanowi dostawę towarów** w rozumieniu art. 14 ust. 1 w związku z art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112/WE, podlegającą opodatkowaniu VAT. Podstawą opodatkowania mają być w tym przypadku opłaty z tytułu przekształcenia użytkowania wieczystego w prawo własności. Jeśli zatem gmina uzyskuje kwotę stanowiącą różnicę pomiędzy wartością nieruchomości jako prawa własności oraz wartością prawa wieczystego użytkowania, to należy uznać, że jest to zapłata z tytułu przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w nieprawomocnych wyrokach z 24.05.2016 r., I SA/Sz 393/16, LEX nr 2098146, a także z 3.10.2019 r., I SA/Sz 372/19, LEX nr 2748841, opowiedział się za poglądem, że w takim przypadku zmienia się cena już dokonanej dostawy, co rodzi obowiązek skorygowania *in plus* (ale w bieżącym okresie rozliczeniowym) wartości dostawy. Postanowieniem z 19.06.2019 r., I SA/Wr 295/19, LEX nr 2691246, WSA we Wrocławiu sformułował pytanie prejudycjalne do TSUE dotyczące opodatkowania przekształcenia prawa użytkowania wieczystego gruntu jako dostawy towaru. Wspomniana już opinia z 3.09.2020 r. Rzecznik Generalnej J. Kokott w sprawie C-604/19 Gmina Wrocław przeciwko Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej została właśnie wydana w sprawie prejudycjalnej zainicjowanej przez WSA we Wrocławiu. Najprawdopodobniej analogiczne orzeczenie wyda TSUE.

Czynności nieodpłatne uznawane za dostawy

Ustawa o VAT wymienia odpłatne dostawy towarów na terytorium kraju jako czynności podlegające opodatkowaniu VAT (art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT). Z odpłatnymi dostawami towarów zostały również zrównane niektóre nieodpłatne wydania. Zgodnie bowiem z art. 7 ust. 2 ustawy o VAT przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT (a więc przez odpłatną dostawę towarów na terytorium kraju), rozumie się również przekazanie nieodpłatnie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa, w szczególności:

⁵⁸ <http://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf?language=pl> (dostęp: 23.01.2021 r.).

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

Powyższy przepis dotyczy oczywiście sytuacji, w których dochodzi do przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Do takowych nie dochodzi, jeżeli celem przekazania towaru jest jedynie dokonanie pewnych prac, ulepszeń, zmiany właściwości lub przetworzenie na nowy produkt (np. w ramach umowy toolingu). Nie są także opodatkowane przekazania testów lub próbek towarów celem przeprowadzenia na nich badań potrzebnych do określenia właściwości fizycznych, fizykochemicznych, chemicznych lub biologicznych (por. odpowiedź Ministra Finansów na interpelację poselską nr 20686 z 28.08.2013 r., www.sejm.gov.pl).

Warunkiem opodatkowania nieodpłatnego wydania towarów jak odpłatną dostawę towarów jest przeniesienie na nabywcę prawa do rozporządzania tymi towarami jak właściciel. Przykładowo czynności polegające na wydaniu materiałów służących do serwisu (szklanki, tacki, wazy, repliki produktów, torebki, serwetki, obieraczki, kartoniki itp.) oraz promocji (przekazywane do tzw. VIP roomów: parasolki, fotele, poduszki, stoliki, huśtawki ogrodowe, leżaki), w przypadku gdy materiały te są towarami o wartości przewyższającej 10 zł (niezakwalifikowanymi jako towary o małej wartości), do ostatecznych sprzedawców (gastronomii oraz produktów sprzedaży detalicznej), czyli do podmiotów, które nie są bezpośrednimi klientami podatnika, nie wypełniają znamion dostawy towarów w rozumieniu art. 7 ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT, jeżeli wyroby te są przekazywane wyłącznie do nieodpłatnego użytkowania (por. nieprawomocny wyrok WSA w Warszawie z 17.10.2017 r., III SA/Wa 2977/16, LEX nr 2393003).

Opodatkowaniu VAT podlega nieodpłatne wydanie przez podatnika towarów należących do aktywów jego przedsiębiorstwa, w przypadku gdy podatek VAT z tytułu nabycia tych towarów podlegał odliczeniu, przy czym nie ma znaczenia, czy wydanie to zostało dokonane w celach związanych z prowadzonym przedsiębiorstwem (por. wyrok TS z 27.04.1999 r., C-48/97, Kuwait Petroleum (GB) Ltd przeciwko Commissioners of Customs & Excise, EU:C:1999:203).

Od 1.04.2013 r. nie ma już wątpliwości, iż opodatkowaniu podlega przekazanie towarów zarówno w przypadku, gdy podatnik przekazuje towary, które nabył, jak i w przypadku przekazania towarów własnej produkcji. Niezależnie jednak od wątpliwości niektórych doradców podatkowych, Naczelny Sąd Administracyjny przesądził, że również przed

1.04.2013 r. nieodpłatne wydania wytworzonych przez podatnika towarów podlegały opodatkowaniu VAT, jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów niezbędnych do ich wytworzenia (m.in. wyrok NSA z 1.03.2017 r., I FSK 1039/15, LEX nr 2277797). W wyroku z 3.03.2015 r., I FSK 2184/13, LEX nr 1666049, Naczelny Sąd Administracyjny doszedł do następujących wniosków: „Charakter doprecyzowujący zmiany art. 7 ust. 2 ustawy o VAT, która weszła w życie z dniem 1.04.2013 r. wynika wprost z treści z rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Druk nr 805), w którym ją rekomendowano. [...] W świetle powyższego stwierdzić należy, że art. 7 ust. 2 ustawy z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym od dnia 1.04.2011 r. do 31.03.2013 r., należało tak interpretować, że opodatkowaniu podlegało nieodpłatne przekazanie wytworzonych przez podatnika towarów, jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów niezbędnych do ich wytworzenia”.

Od 1.04.2013 r. opodatkowanie nieodpłatnego przekazania ma miejsce również wówczas, gdy podatnik będzie przekazywał towary, przy których nabyciu, imporcie lub wytworzeniu nie miał prawa do odliczenia, jeżeli w trakcie użytkowania tych towarów przyłączył do nich części składowe, od nabycia, importu lub wytworzenia których miał prawo odliczyć VAT. Należy jednak zauważyć, że jeśli uwzględnić orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości, to podstawą opodatkowania przy takim nieodpłatnym przekazaniu powinna być tylko wartość (określona na dzień przekazania) dołączonych części składowych, od których odliczono podatek naliczony. Takie wnioski wynikają z wyroku TS z 17.05.2001 r., C-322/99, Finanzamt Burgdorf przeciwko Hans-Georg Fischer i C-323/99, Finanzamt Düsseldorf-Mettmann przeciwko Klaus Brandenstein, EU:C:2001:280.

Opodatkowanie dotyczy zarówno przekazania na cele związane z działalnością gospodarczą, jak i na cele prywatne, z zastrzeżeniem oczywiście, że dokonuje jej podmiot działający jako podatnik VAT. Zużycie towarów firmowych przez pracowników, np. spożycie artykułów spożywczych w ramach wykonywania obowiązków służbowych, nie podlega opodatkowaniu VAT.

Jeżeli jednak przekazywany towar nie ma żadnej wartości użytkowej (konsumpcyjnej) dla nabywcy, to przekazanie takie nie podlega opodatkowaniu VAT. Przykładem towaru niemającego wartości użytkowej dla nabywcy mogą być ulotki reklamowe lub informatory. Ocena skutków podatkowych w podatku od towarów i usług wydawania nieodpłatnego biuletynu informacyjnego była przedmiotem rozbieżnych interpretacji organów podatkowych. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 28.05.2014 r., ILPP5/443-51/14-4/KG, LEX nr 233979, podzielił pogląd wnioskodawcy, że informator gminny (zawierający reklamy) nie ma tzw. wartości konsumpcyjnej, a zatem jego nieodpłatne przekazanie nie stanowi czynności

podlegającej opodatkowaniu. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji indywidualnej z 10.06.2013 r., IPTPP2/443-205/13-7/AW, LEX nr 192045, stwierdził, iż przekazywanie egzemplarzy gazety będzie miało związek z całokształtem działalności gminy, w tym z prowadzoną działalnością gospodarczą gminy. Wobec tego w ocenie organu podatkowego czynność wydania nieodpłatnego egzemplarza gazety co do zasady powinna podlegać opodatkowaniu. W tym konkretnym przypadku wartość egzemplarza gazety nie przekraczała 10 zł i na podstawie art. 7 ust. 4 pkt 1 ustawy o VAT została uznana za prezent o małej wartości, którego przekazanie zgodnie z treścią art. 7 ust. 3 ustawy o VAT nie stanowi czynności opodatkowanej. Z kolei Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 26.07.2016 r., IBPP3/4512-267/16/MN, LEX nr 318464, rozróżnił sytuację, w której nieodpłatna gazeta wydawana przez jednostkę budżetową gminy przekazywana jest w formie papierowego egzemplarza oraz udostępniana w wersji *online*. W tym pierwszym przypadku uznał, że jeżeli wartość jednego egzemplarza nie przekracza 10 zł, to jego przekazanie nie podlega opodatkowaniu, gdyż należy go uznać za prezent małej wartości, natomiast w przypadku udostępnienia gazety w Internecie uznał, iż brak opodatkowania VAT obejmuje wyłącznie część, w jakiej udostępnienie gazety jest związane z prowadzeniem nieodpłatnej działalności statutowej. W tej samej interpretacji organ podatkowy przyjął jednak, że nieodpłatne udostępnienie gazetki *online* będzie podlegało opodatkowaniu VAT w części, w jakiej związane jest z wykonywaniem przez wnioskodawcę czynności opodatkowanych w ramach działalności gospodarczej. Organ podatkowy nie wyjaśnił jednak, w jaki sposób określić część, w jakiej czynność udostępnienia będzie podlegała opodatkowaniu i jak ewidencjonować liczbę pobrań. Brak jest także informacji, w jaki sposób ustalić podstawę opodatkowania w takim przypadku. Z uwagi więc na nieostrość pojęcia wartości użytkowej nabywcy, a także rozbieżne podejścia organów podatkowych przyjmowanie koncepcji nieopodatkowywania nieodpłatnych wydań zgodnie z poglądem o braku wartości użytkowej wydawanych towarów w odniesieniu do konkretnego stanu faktycznego wymaga uzyskania przynajmniej interpretacji indywidualnej potwierdzającej taką właśnie wykładnię.

Warunkiem opodatkowania nieodpłatnych wydań jest istnienie prawa do odliczenia podatku naliczonego w momencie nabycia towarów. Badaniu podlega istnienie tego prawa w momencie nabycia towaru, a nie sposób korzystania z towaru już po tym nabyciu. Przykładowo nabycie jako osoba prywatna samochodu bez prawa do odliczenia, który następnie został wprowadzony do ewidencji środków trwałych, a po jego całkowitym zamortyzowaniu (lub wcześniej) wycofany z tej ewidencji, sprawia, że darowizna takiego samochodu nie podlega opodatkowaniu na podstawie art. 7 ust. 2 ustawy o VAT. W kontekście warunku braku prawa do odliczenia warto zwrócić uwagę, że w ocenie organów podatkowych brak prawa do odliczenia podatku naliczonego wyłącza prawo do odliczenia VAT naliczonego w przyszłości (por. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 1.06.2015 r., ITPP2/4512-286/15/EB, LEX nr 281388; wyrok TS z 2.06.2005 r., C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen przeciwko Staatssecretaris van Financiën, EU:C:2005:335).

Za nieodpłatne wydanie towaru organy podatkowe uznają wypłatę dywidendy rzeczowej. „Jeżeli w ramach wypłaty dywidendy zamiast wypłaty pieniędzy strona będzie przekazywać prawo własności nieruchomości, to mamy do czynienia z czynnością podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług z tytułu nieodpłatnego przekazania towaru – w przypadku spełnienia warunków określonych w art. 7 ust. 2 ustawy. Aby doszło do uznania czynności nieodpłatnego przekazania towarów za czynność zrównaną z odpłatną dostawą towarów, muszą być spełnione łącznie następujące warunki:

- dokonującym nieodpłatnego przekazania jest podatnik podatku od towarów i usług,
- przekazane przez podatnika towary należą do jego przedsiębiorstwa,
- przedmiotem nieodpłatnego przekazania jest towar, w stosunku do którego podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy jego nabyciu” (wyrok NSA z 7.12.2016 r., I FSK 1728/16, LEX nr 2169557).

W świetle art. 106a i 106b ustawy o VAT czynności nieodpłatnego przekazania towarów nie dokumentuje się fakturą. Po stronie nabywcy nie powstaje prawo do odliczenia podatku VAT – nie ponosi on ciężaru podatku, więc przyznanie prawa do odliczenia byłoby „nadużyciem” zasady neutralności. Należy przy tym pamiętać, że aport zasadniczo nie jest nieodpłatny, więc w tym zakresie powinien być udokumentowany fakturą, a podstawą opodatkowania jest to, co wspólnik otrzymuje w zamian.

Przekazanie majątku na cele osobiste

Przekazanie składnika majątku na cele osobiste, gdy przedsiębiorca jest czynnym podatnikiem VAT, powinno być rozpatrywane dwojako w zależności od tego, czy przy zakupie towarów wchodzących w skład tego majątku przedsiębiorcy przysługiwało prawo do odliczenia VAT. Jeśli przedsiębiorca nie mógł odliczyć VAT przy zakupie np. nieruchomości lub nieruchomość była wniesiona do firmy z majątku prywatnego (czyli również bez możliwości odliczenia VAT), to przesunięcie nieruchomości do majątku prywatnego jest neutralne na gruncie VAT. W takim przypadku późniejsza sprzedaż przekazanej nieruchomości, jeżeli jest dokonywana przez osobę prywatną, co do zasady nie skutkuje koniecznością odprowadzenia VAT.

Jeżeli zaś przy nabyciu składnika majątku przedsiębiorca miał prawo do odliczenia VAT (niezależnie od tego, czy z niego skorzystał), to w ocenie organów podatkowych przekazanie tego majątku na cele osobiste jest opodatkowane na takich samych zasadach, jak jego sprzedaż⁵⁹. Podstawą opodatkowania jest cena rynkowa netto, a zastosowanie ma stawka podatku od towarów i usług taka sama jak w przypadku sprzedaży. Czynność przekazania

⁵⁹ Por. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 4.03.2016 r., ILPP2/4512-1-885/15-4/MW, LEX nr 302812, w której organ interpretacyjny uznał, że przekazanie na cele osobiste warsztatu samochodowego oraz lokalu użytkowego (parteru budynku) wraz z prawem wieczystego użytkowania gruntu podlega VAT (jest zwolnione z VAT), a także lokalu mieszkalnego, w którym jest prowadzona działalność gospodarcza (jest opodatkowane VAT według stawki 23%).

składnika majątku należy ująć w ewidencji VAT, a podatek wykazać w deklaracji. Zatrzymanie majątku firmowego, od którego podatnik w przeszłości odliczył VAT z tytułu nabycia tego majątku, podlega opodatkowaniu VAT także po upływie okresu korekty (por. wyrok TS z 16.06.2016 r., C-229/15, Jan Mateusiak przeciwko Ministrowi Finansów, EU:C:2016:454; dalej wyrok C-229/15, Mateusiak). Należy jednak zwrócić uwagę, że w niektórych przypadkach organy podatkowe uznają, że zaprzestanie wykorzystania określonych rzeczy używanych dotychczas na potrzeby firmowe i przeniesienie ich do majątku prywatnego pozostaje neutralne na gruncie VAT. Dotyczy to np. przekazania do majątku prywatnego leasingowanego samochodu wykupionego jako osoba prywatna z leasingu po jego zakończeniu. Takie przekazanie samochodu wykupionego z leasingu jako osoba prywatna nie podlega opodatkowaniu VAT, mimo że wcześniej podatnik odliczał częściowo lub w całości VAT naliczony do rat leasingowych. Jak już jednak wspomniano, organy podatkowe potwierdzają, że samo przekazanie do majątku prywatnego takiego pojazdu wykupionego z leasingu jako osoba prywatna nie podlega opodatkowaniu VAT (por. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 9.07.2015 r., IBPP2/4512-355/15/RSz, LEX nr 271837). W tej samej interpretacji organ podatkowy wskazał, że nie każda późniejsza (po wycofaniu samochodu z ewidencji środków trwałych i przekazaniu go do majątku prywatnego) sprzedaż będzie podlegała opodatkowaniu VAT. „Przyjęcie, że dany podmiot sprzedając towar (np. samochód) działa w charakterze podatnika prowadzącego handlową działalność gospodarczą (jako handlowiec) wymaga ustalenia, czy jego działalność w tym zakresie przybiera formę zawodową (profesjonalną). Przejawem zaś takiej aktywności określonej osoby w zakresie obrotu ruchomościami (np. samochodami), która może wskazywać, że jej czynności przybierają formę zorganizowaną może być np.: działania marketingowe podjęte w celu sprzedaży samochodu, wykraczające poza zwykłe formy ogłoszenia, prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie usług handlu samochodami. Przy czym na tego rodzaju aktywność «handlową» wskazywać musi ciąg powyżej przytoczonych okoliczności, a nie stwierdzenie jedynie faktu wystąpienia pojedynczych z nich”. Odliczanie VAT od usług związanych z korzystaniem z towaru, np. serwisu tego towaru, jeżeli tego prawa nie było w związku z nabyciem towaru, nie oznacza, że późniejsze nieodpłatne wydanie tego towaru będzie podlegało opodatkowaniu VAT (por. wyrok TS z 27.06.1989 r., C-50/88, Heinz Kühne przeciwko Finanzamt München III, EU:C:1989:262; dalej wyrok C-50/88, Kühne).

Dla czynności wycofania np. nieruchomości z prowadzonej działalności gospodarczej i przekazania jej na cele osobiste zostaną spełnione przesłanki warunkujące zrównanie nieodpłatnego przekazania towarów z odpłatną dostawą towarów, a więc czynność ta będzie podlegać opodatkowaniu VAT, na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 7 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT.

Należy jednak pamiętać, że **założenie, iż hipotetycznie w przyszłości będzie dochodziło do komercyjnego wynajmowania nieruchomości wycofywanych z ewidencji środków trwałych i rzekomo przenoszonych (transferowanych) do majątku prywatnego stworzonym (założonym) przez podatnika spółkom, wyłącza możliwość uznania,**

że przekazanie nieruchomości następuje na cele osobiste. W takim przypadku w ogóle nie dochodzi do czynności podlegającej opodatkowaniu VAT. Podobne stanowisko zajął m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 11.09.2015 r., IBPP3/4512-448/15/KG, LEX nr 274620, w której stwierdził, że „w opisaney we wniosku sytuacji mimo wycofania z ewidencji środków trwałych lokalu użytkowego, nie dojdzie do jego przekazania z działalności gospodarczej do majątku prywatnego, gdyż przedmiotowy lokal użytkowy został nabyty przez Wnioskodawcę w ramach prowadzonej działalności gospodarczej do czynności opodatkowanych oraz przedmiotowy lokal użytkowy Wnioskodawca planuje wycofać z działalności gospodarczej na cele osobiste z przeznaczeniem do wynajmu. Tym samym Wnioskodawca będzie w dalszym ciągu występował w roli podatnika podatku od towarów i usług prowadzącego działalność gospodarczą.

W konsekwencji, stanowisko Wnioskodawcy, w myśl którego wycofanie składników majątku firmy wraz z gruntem i przeniesienie na majątek osobisty właściciela, nie rodzi skutków w podatku VAT, gdyż przekazanie majątku na cele osobiste nastąpi po upływie 10 lat oraz fakt, że Wnioskodawca nie ponosił żadnych wydatków na ulepszenie, w stosunku do których miałby prawo do odliczenia kwoty podatku naliczonego jest nieprawidłowe”.

Uwzględniając obserwacje własne, bezpieczniej jest założyć, że wycofanie majątku firmowego i włączenie go do majątku osobistego może zainteresować organy podatkowe. Zasadna jest więc analiza, czy przeniesienie poszczególnych aktywów do rzekomego majątku prywatnego podlega VAT, jest z tego podatku zwolnione czy w ogóle nie podlega opodatkowaniu VAT. Przekazanie składnika do majątku prywatnego może pozostawiać neutralne podatkowo, jeżeli podatnik będzie kontynuował wykorzystanie składników tego majątku w ramach czynności opodatkowanych VAT (np. będzie je wynajmował; por. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 7.02.2015 r., IPPP1/4512-461/15-2/AŻ, LEX nr 272584). Czynność polegająca na wycofaniu nieruchomości z ewidencji środków trwałych – w sytuacji gdy będzie ona w dalszym ciągu wykorzystywana do wykonywania czynności opodatkowanych – nie będzie rodziła żadnych konsekwencji w podatku VAT – nie stanowi dostawy towarów ani świadczenia usług. W konsekwencji podatnik nie ma obowiązku udokumentowania wycofania nieruchomości z działalności gospodarczej fakturą. Wybór sposobu dokumentowania tej czynności zależy od podatnika. Przepisy ustawy o VAT nie nakładają na podatnika obowiązku dokonania korekty, albowiem wycofanie nieruchomości z działalności gospodarczej do majątku prywatnego celem ich wynajmu nie stanowi odpłatnej dostawy; nieruchomości nadal będą przez niego wykorzystywane do czynności opodatkowanych, tj. wynajmu.

Prezenty o małej wartości

Zgodnie z art. 7 ust. 3 ustawy o VAT przepisów o opodatkowaniu VAT nieodpłatnych wydań nie stosuje się do nieodpłatnych wydań obejmujących prezenty o małej wartości, jeżeli przekazanie to następuje na cele związane z działalnością gospodarczą podatnika.

Przepis ten również został zmieniony od 1.04.2013 r. przepisem art. 1 pkt 4 lit. b z.u.p.t.u.2012. Przed zmianą przepis art. 7 ust. 3 ustawy o VAT stanowił, iż opodatkowania nie stosuje się do przekazywanych drukowanych materiałów reklamowych i informacyjnych, prezentów o małej wartości i próbek, czyli od 1.04.2013 r. opodatkowaniu podlegają drukowane materiały reklamowe i informacyjne. Nie musi to być jednak równoznaczne z koniecznością opodatkowania podatkiem VAT rozdawanych ulotek, broszur informacyjnych czy katalogów. Po pierwsze, jeżeli materiały te będą spełniały definicję prezentów o małej wartości (od 1.01.2021 r. do 20 zł netto), można skorzystać z innego wyłączenia z opodatkowania, tj. dotyczącego właśnie omawianych prezentów o małej wartości. Po drugie, z wyjaśnienia Ministra Finansów, zamieszczonego w broszurze informacyjnej pt. „Najważniejsze zmiany w podatku od towarów i usług od dnia 1.04.2013 r.”, www.mf.gov.pl (dostęp: 22.07.2013 r.), nie wynika jednoznacznie konieczność opodatkowywania wszystkich drukowanych materiałów reklamowych i informacyjnych. Minister Finansów stwierdził, iż: „W pierwszej kolejności należy ustalić, czy drukowany materiał informacyjny i reklamowy ma wartość użytkową z punktu widzenia konsumenta. Jeśli nie – będzie to np. katalog czy ulotka, to nie podlega on opodatkowaniu podatkiem VAT. Jeśli tak – będzie to np. kalendarz z reklamami, to będzie podlegał opodatkowaniu podatkiem VAT, chyba że będzie spełniał definicję prezentu o małej wartości. Wówczas przekazanie nieodpłatne takiego kalendarza na cele związane z działalnością gospodarczą będzie wyłączone z opodatkowania podatkiem VAT”. Na chwilę obecną trudno stwierdzić, jak powyższy przepis będą interpretować organy skarbowe. Warto jednak zwrócić uwagę, że od 1.01.2017 r. zmieniło się podejście samego ustawodawcy do komunikatów i wyjaśnień publikowanych przez Ministra Finansów, które powinny chronić podatników. W przeszłości bywało tak, że zastosowanie się do nieaktualizowanych lub zawierających błędy broszur publikowanych przez organy podatkowe – przede wszystkim przez Ministra Finansów – nie dawały żadnej gwarancji ochrony podatnikom. W wyroku z 22.01.2016 r., II FSK 2775/13, LEX nr 1962467, Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że taki stan rzeczy, w którym organy podatkowe wyciągają negatywne konsekwencje wobec podatnika, który zastosował się do takich informacji publikowanych przez wspomnianego ministra, jest niedopuszczalny. Niewątpliwie narusza on zasadę działania organów podatkowych w sposób spójny i przez to budzący zaufanie (art. 121 § 1 o.p.), a także nie mieści się w kanonach demokratycznego państwa prawa⁶⁰. Z tego właśnie powodu z dniem 1.01.2017 r. dokonano zmiany przepisów Ordynacji podatkowej poprzez dodanie regulacji o „parasolu ochronnym” wobec podatników, którzy zastosowali się do wyjaśnień Ministra Finansów⁶¹. Zgodnie z art. 14a § 1 pkt 2 o.p. minister ten dąży do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, w szczególności wydając z urzędu ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego dotyczące stosowania tych przepisów (objaśnienia podatkowe) – przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów, Trybunału

⁶⁰ Por. Ł. Zalewski, *Błędy w broszurach. Podatnicy będą karani?*, DGP z 5.09.2016 r.

⁶¹ Co prawda w Ordynacji podatkowej mowa jest o „objaśnieniach podatkowych”, ale w ocenie autora regulacja obejmuje również właśnie objaśnienia i komunikaty publikowane przez Ministra Finansów.

Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości. Zgodnie z art. 14n § 4 o.p. w przypadku zastosowania się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do:

- 1) objaśnień podatkowych – stosuje się odpowiednio przepisy art. 14k–14m o.p. (tj. przede wszystkim przepisy o ochronie wynikającej z zastosowania się do interpretacji indywidualnej)⁶²,
 - 2) utrwalonej praktyki interpretacyjnej organów Krajowej Administracji Skarbowej – stosuje się odpowiednio przepisy art. 14k i 14m o.p. (tj. przede wszystkim przepisy o ochronie wynikającej z zastosowania się do interpretacji indywidualnej)
- z zastrzeżeniem art. 14na o.p.

Artykuł 14na o.p. stanowi, że przepisów o mocy ochronnej wynikającej m.in. z zastosowania się do interpretacji indywidualnej, wyjaśnień Ministra Finansów, utrwalonej praktyki interpretacyjnej nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

- 1) z zastosowaniem art. 119a o.p. (chodzi o decyzję Ministra Finansów z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania);
- 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy o VAT (zob. komentarz do art. 5 ustawy o VAT);
- 3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Przekazywanie prezentów o małej wartości nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, jeśli jednostkowa cena (nabycia lub koszt wytworzenia – bez podatku) prezentu nie przekracza 20 zł. Ustawa z 27.11.2020 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw zwiększyła od 1.01.2021 r. wartość prezentów małej wartości z 10 zł do 20 zł. Dotyczy to także prezentów przekazywanych w opakowaniach zbiorczych lub większych ilościach (por. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 7.08.2013 r., IPTPP2/443-454/13-4/JN, LEX nr 198470). Opodatkowanie nie będzie konieczne także przy droższych prezentach, jeśli podatnik będzie prowadził ewidencję pozwalającą ustalić tożsamość odbiorców prezentów, a łączna wartość prezentów przekazywanych jednej osobie nie przekroczy w roku podatkowym 100 zł netto⁶³ (art. 7 ust. 4 ustawy o VAT).

⁶² W tym kontekście warto zwrócić uwagę na wyrok NSA z 13.12.2017 r., I FSK 128/16, LEX nr 2453595, w którym sąd uznał, że podatnik powinien otrzymać odsetki od nadpłaty podatku powstałej wskutek zapłaty podatku na podstawie wadliwej (nieprawidłowej) interpretacji uchylonej następnie przez sąd. W sprawie chodziło o podatnika VAT (osobę fizyczną), który nie opodatkował czynności dostawy nieruchomości. Zwrócił się jednak o wydanie interpretacji indywidualnej, w której stwierdzono, iż transakcja ta powinna być opodatkowana. W związku z tym podatnik dokonał korekt i uiścił należny podatek VAT. Jednocześnie na ww. interpretację podatnik wniósł skargę. Wojewódzki Sąd Administracyjny uchylił zaskarżoną interpretację, uznając, że błędnie w niej wskazano, iż transakcja sprzedaży podlegała opodatkowaniu. W związku z ww. wyrokiem organ interpretacyjny w ponownie wydanej interpretacji przyjął, że transakcja ta nie powinna jednak podlegać opodatkowaniu. W wyniku powyższych okoliczności podatnik ponownie skorygował deklaracje podatkowe i wystąpił o stwierdzenie nadpłaty.

⁶³ Por. wyrok NSA z 1.07.2014 r., I FSK 1123/13, LEX nr 1476943.

Przepisów o dostawie towarów nie stosuje się do przekazywanych prezentów o małej wartości i próbek, jeżeli przekazanie to następuje na cele związane z działalnością gospodarczą podatnika. Przekazania prezentów o małej wartości pracownikom na cele prywatne zasadniczo nie korzystają więc z tej preferencji. W pewnych jednak przypadkach, także przekazania na rzecz pracowników, będą miały związek z działalnością gospodarczą. W nieprawomocnym wyroku WSA w Warszawie z 13.12.2017 r., III SA/Wa 652/17, LEX nr 2447148, uznał, że nieodpłatne przekazanie napojów alkoholowych na rzecz pracowników spółki będącej dystrybutorem tych napojów będzie następowało na cele związane z działalnością gospodarczą spółki zajmującej się ich dystrybucją. Jeżeli spółka będzie przekazywać pracownikom napoje nie tylko w celu zmotywowania ich do pracy oraz budowania ich tożsamości/identyfikacji z marką, ale przede wszystkim, aby pracownicy stali się niejako ambasadorami jej produktów i przez to przyczyniali się do większego ich spożycia oraz poszerzenia wolumenu odbiorców na rynku polskim, to do nieodpłatnych wydań prezentów o małej wartości zastosowanie znajdzie art. 7 ust. 3 ustawy o VAT.

W kontekście przyjętych prezentów o małej wartości (20 zł lub 100 zł dla tych ewidencjonowanych) warto zwrócić uwagę na stanowisko Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów – Filipa Światały, który w odpowiedzi z 15.04.2019 r., PT3.8102.5.2019, na pismo Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców, postulujące podwyższenie ww. limitów, zauważył, że polskie limity nie są najniższe w Europie, powołując się na regulacje o VAT obowiązujące m.in. w Estonii, Łotwie, na Węgrzech, w Słowacji i w Czechach. Z treści pisma można wywnioskować, że Ministerstwo Finansów do niedawna nie było zainteresowane podwyższeniem ww. limitów. W ramach pakietu zmian SLIM VAT zwiększono wartości tzw. prezentów o małej wartości niepodlegających VAT z 10 zł do 20 zł⁶⁴.

Przekazanie próbek

Przekazywanie bezpłatnych próbek wyrobów produkowanych przez przedsiębiorcę traktowane jest również jako nieodpłatna dostawa towarów, która nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT. Jednak od 1.04.2013 r. w inny sposób zostało zdefiniowane pojęcie próbki. Przed zmianą za próbkę uznawana była mała ilość konkretnego produktu, która ma taki sam skład jak sprzedawany przez przedsiębiorcę produkt, tj. ma te same właściwości fizyczne, fizykochemiczne, chemiczne i biologiczne. Mała ilość (lub wartość) oznacza, iż próbka nie może być przekazywana w celach handlowych. Od 1.04.2013 r., na mocy art. 1 pkt 4 lit. c z.u.p.t.u.2012, za próbkę uznaje się nie tylko niewielką ilość konkretnego towaru, ale też jego egzemplarz. Musi on mieć formę, która pozwoli na ocenę cech i właściwości w jego końcowej postaci, przy czym jego przekazanie przez podatnika:

⁶⁴ SLIM VAT: Ministerstwo Finansów prezentuje pakiet zmian w podatku od towarów i usług, DGP z 16.07.2020 r.

- 1) ma na celu promocję towaru oraz
- 2) nie służy zasadniczo zaspokojeniu potrzeb odbiorcy końcowego w zakresie danego towaru, chyba że zaspokojenie potrzeb tego odbiorcy jest nieodłącznym elementem promocji tego towaru i ma skłaniać tego odbiorcę do zakupu promowanego towaru.

Należy pamiętać również o odpowiednim oznakowaniu, tak aby wynikało z niego, że jest to próbka towaru (towar musi być identyfikowalny jako próbka).

Próbka ma umożliwiać zapoznanie się z właściwościami produktu, jednak nie może być pełnowartościowym produktem, który promuje (por. interpretacja indywidualna DKIS z 18.12.2019 r., 0114-KDIP1-1.4012.558.2019.4.AM, LEX nr 523490). Jeżeli towar może być przedmiotem sprzedaży i zaspokaja potrzebę konsumenta nabywającego taki sam produkt, to nie można go uznać za próbkę (por. interpretacja indywidualna DIS w Katowicach z 16.12.2014 r., IBPP4/443-433/14/LG, LEX nr 248418). W ocenie organów podatkowych już sama możliwość wykorzystania próbki do celów prywatnych często wyłącza możliwość uznania wydanego towaru za próbkę. Tak zostały zakwalifikowane w interpretacji indywidualnej DKIS z 21.05.2018 r., 0114-KDIP1-1.4012.190.2018.3.KOM, LEX nr 464956, wózki dziecięce wydawane blogerkom będącym młodymi matkami. W ocenie DKIS „przekazanie egzemplarza wózka nie służy zaspokojeniu potrzeb odbiorcy końcowego w zakresie tego towaru, w tym wypadku blogera. Wymienione we wniosku osoby, którym Wnioskodawca przekazuje produkt mogą bowiem wykorzystywać go nie tylko w sytuacjach oficjalnej prezentacji na blogu, ale też na co dzień w sytuacjach prywatnych, gdyż blogger, jak wskazał Wnioskodawca, nie zwraca wózka do producenta, a to powoduje, że nie musi już nabywać określonego rodzaju wózka, gdyż jest on w jego posiadaniu”.

W przypadku uznania wydania towaru za próbkę w rozumieniu przepisów o VAT nie dojdzie do dostawy towarów podlegających opodatkowaniu VAT. Analogiczne konsekwencje dotyczą wydań próbek w ramach dostaw wewnątrzwspólnotowych. Oznacza to, że wydanie próbki do kontrahenta z innego kraju UE nie zrodzi obowiązku podatkowego w VAT po stronie wydającego próbkę, bowiem nie dojdzie ani do dostawy towarów, ani do wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (por. interpretacja indywidualna DIS w Katowicach z 13.12.2011 r., IBPP3/443-1034/11/IK, LEX nr 464956). Przekazanie próbek piwa przez producenta tego napoju w ramach degustacji dla branży horeca oraz dla hurtowni nie będzie podlegało opodatkowaniu VAT. Takie działania mają charakter aktywnej promocji i służą zwiększeniu sprzedaży produktu. Dla uznania takich towarów za próbki istotne jest, aby przedmiotowe przekazanie podczas degustacji nie służyło zasadniczo zaspokojeniu potrzeb ww. podmiotów, a jedynie miało na celu zapoznanie się z danym towarem. Wówczas podmioty dokonując degustacji mają możliwość zapoznania się z danym piwem, poznając jego cechy i właściwości (por. interpretacja indywidualna DKIS z 13.10.2017 r., 0112-KDIL1-2.4012.302.2017.1.AW, LEX nr 412163).