

VAT

Komentarz

Adam Bartosiewicz

KOMENTARZE

WYDANIE **17**

VAT

Komentarz

Adam Bartosiewicz

KOMENTARZE

WYDANIE **17**

Stan prawny na 10 maja 2023 r.
z uwzględnieniem zmian, które wejdą w życie od 1 lipca 2023 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne
JustLuk

Projekt okładek serii
Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

Siedemnaste wydanie komentarza zaktualizował Adam Bartosiewicz.
Wydania od pierwszego do piątego tworzyli wspólnie
Adam Bartosiewicz i Ryszard Kubacki.

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.

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

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2023

ISBN 978-83-8328-307-4
17. wydanie

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.
Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 728 313 462
e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Spis treści

Wykaz skrótów	27
Wstęp	33
Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.)	35
Dział I. Przepisy ogólne	37
Art. 1.	37
1. Charakter podatku od towarów i usług	37
2. Regulacje prawne w zakresie podatku od towarów i usług	40
3. Zakres przedmiotowy ustawy	43
4. Podatek jako źródło dochodów budżetu państwa	44
Art. 2.	44
1. Uwagi wstępne	50
2. Terytorium kraju	51
3. Terytorium Unii Europejskiej	52
4. Państwo członkowskie, terytorium państwa członkowskiego	54
5. Terytorium państwa trzeciego	55
6. Państwo członkowskie konsumpcji	56
7. Towary	56
8. Import towarów	63
9. Eksport towarów	65
10. Import usług	68
11. Nowe środki transportu	70
12. Podatek od wartości dodanej	72
13. Obiekty budownictwa mieszkaniowego i ich zasiedlenie	73
14. Wytworzenie nieruchomości	76
15. Urząd skarbowy	77
16. Działalność rolnicza, usługi rolnicze, produkty rolne, rolnik ryczałtowy	77
17. Gospodarstwo rolne, leśne i rybackie	81
18. Sprzedaż	83
19. Sprzedaż wysyłkowa	83
20. Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów na odległość	83
21. Sprzedaż na odległość towarów importowanych	85
22. Mały podatnik	87
23. Wartość rynkowa	88
24. Wartość rzeczywista	89
25. Zorganizowana część przedsiębiorstwa	89
26. Usługi telekomunikacyjne, nadawcze radiowo-telewizyjne	92
27. Usługi elektroniczne	94
28. Wyroby akcyzowe	97
29. Systemy przesyłowe	97

30. Ordynacja podatkowa	98
31. Definicje dotyczące klasyfikacji statystycznych	98
32. Czasopisma specjalistyczne. Czasopisma regionalne lub lokalne	98
33. Faktura i faktury elektroniczne	100
34. Faktury ustrukturyzowane	101
35. Tereny budowlane	102
36. Pojazdy samochodowe	104
37. Podmiot prowadzący skład podatkowy oraz zarejestrowany odbiorca	105
38. Rachunek VAT	107
39. Definicje związane z zarządem sukcesyjnym przedsiębiorstwem w spadku ...	113
40. Definicje związane z bonami (voucherami)	117
41. System TAX FREE	121
42. Grupa VAT	122
43. Przedstawiciel grupy VAT	124
Art. 2a.	124
Art. 3.	126
Art. 4.	129
Dział II. Zakres opodatkowania	131
Rozdział 1. Przepisy ogólne	131
Art. 5.	131
1. Uwagi wstępne	131
2. Czynności opodatkowane	134
3. Problematyka opodatkowania świadczeń złożonych	137
4. Odpłatność czynności	143
5. Nieważność i sprzeczność czynności z prawem	149
6. Nadużycie prawa	151
7. Opodatkowanie remanentu likwidacyjnego	154
Art. 5a.	155
Art. 6.	156
1. Uwagi wstępne	156
2. Zbycie przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części	157
3. Czynności niemogące być przedmiotem prawnie skutecznej umowy	162
4. Działalność w zakresie gier losowych i zakładów wzajemnych	165
Rozdział 2. Dostawa towarów i świadczenie usług	165
Art. 7.	165
1. Uwagi wstępne	167
2. Pojęcie dostawy towarów	167
3. Opodatkowanie nieodpłatnych przekazania towarów od 1.04.2011 r.	179
4. Przekazanie próbek towarów oraz prezentów małej wartości	184
5. Dostawa łańcuchowa	190
6. Dostawa towarów a świadczenie usług	191
7. Niektóre fakultatywne rozwiązania unijne dotyczące dostawy towarów	194
Art. 7a.	195
1. Uwagi wstępne	196
2. Warunki przyjęcia fikcji dostawy	196
3. Ułatwianie SOTI	198
4. Ułatwianie WSTO	199
Art. 8.	199
1. Uwagi wstępne	200
2. Pojęcie świadczenia usług	200
3. Handel wierzytelnościami jako świadczenie usług	211
4. Opodatkowanie usług świadczonych nieodpłatnie – od 1.04.2011 r.	213

5. Używanie na cele niezwiązane z działalnością samochodów niedających prawa do pełnego odliczenia – w stanie prawnym obowiązującym od 1.04.2014 r.	216
6. Korekta podatku w związku z przeznaczeniem nieruchomości na cele prywatne o opodatkowanie przekazania nieruchomości na potrzeby prywatne	217
7. Usługi a klasyfikacje statystyczne	218
8. Fakultatywne rozwiązania unijne dotyczące świadczenia usług	218
9. Problematyka refakturowania	218
Rozdział 2a. Opodatkowanie w przypadku stosowania bonów	224
Art. 8a.	224
Art. 8b.	226
Rozdział 2b. Opodatkowanie w grupie VAT	227
Art. 8c.	227
1. Uwagi wstępne	227
2. Czynności wewnątrz grupy	228
3. Czynności na zewnątrz grupy	228
4. Czynności oddziału wchodzącego w skład grupy	229
Art. 8d.	230
Art. 8e.	232
Rozdział 3. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów i wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów	233
Art. 9.	233
Art. 10.	233
Art. 11.	235
Art. 12.	235
1. Uwagi wstępne	236
2. Istota wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów	236
3. Wewnątrzwspólnotowe nabycie dokonywane przez podatnika	239
4. Wewnątrzwspólnotowe nabycie poprzez magazyn typu <i>call-off</i>	246
5. Wewnątrzwspólnotowe nabycie dokonywane przez osobę prawną niebędącą podatnikiem	246
6. Wewnątrzwspólnotowe nabycie nowych środków transportu	248
7. Wewnątrzwspólnotowe nabycie wyrobów akcyzowych	249
8. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów należących do własnego przedsiębiorstwa	249
9. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów przez siły zbrojne NATO	251
10. Wyłączenia z wewnątrzwspólnotowego nabycia niektórych przemieszczeń towarów	251
Art. 12a. (uchylony).	253
Art. 13.	254
1. Uwagi wstępne	255
2. Istota wewnątrzwspólnotowej dostawy	256
3. Warunki dotyczące dostawcy towaru	258
4. Warunki dotyczące nabywcy towaru	259
5. Wewnątrzwspólnotowa dostawa własnych towarów	261
6. Wyłączenia z wewnątrzwspólnotowej dostawy niektórych przemieszczeń towarów	263
7. Wyłączenie czynności dotyczących niektórych towarów z pojęcia dostawy wewnątrzwspólnotowej	265
8. Specyficzne dostawy krajowe traktowane podobnie jak dostawy wewnątrzwspólnotowe	266

Rozdział 3a. Przemieszczenie towarów w procedurze magazynu typu call-off stock na terytorium kraju	267
Art. 13a.	267
Art. 13b.	267
Art. 13c.	267
Art. 13d.	268
Art. 13e.	268
Art. 13f.	268
Art. 13g.	269
1. Uwagi wstępne	269
2. Istota funkcjonowania procedury <i>call-off</i>	271
3. Warunki zastosowania procedury typu <i>call-off</i>	273
4. Zawiadomienie o prowadzeniu magazynu i ewidencja	275
5. Zmiany podmiotowe po stronie nabywcy towarów	276
6. Powrót towarów z magazynu	277
Rozdział 3b. Przemieszczenie towarów w procedurze magazynu typu call-off stock na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju	277
Art. 13h.	277
Art. 13i.	278
Art. 13j.	278
Art. 13k.	279
Art. 13l.	279
1. Uwagi wstępne	279
2. Istota funkcjonowania procedury <i>call-off</i>	280
3. Warunki zastosowania procedury typu <i>call-off</i>	282
4. Zmiany podmiotowe	284
5. Powrót towarów z zagranicznego magazynu do Polski	285
Rozdział 4. Opodatkowanie przy likwidacji działalności spółki i zaprzestaniu działalności przez osobę fizyczną	285
Art. 14.	285
1. Uwagi wstępne	287
2. Opodatkowanie remanentu końcowego	289
3. Remanent a śmierć podatnika – osoby fizycznej	291
4. Zakres przedmiotowy remanentu	292
5. Powstanie obowiązku podatkowego	296
6. Zwolnienie dla dostaw towarów opodatkowanych w remanencie	296
7. Zasady rozliczania nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym od remanentu	298
Dział III. Podatnicy, płatnicy i przedstawiciele podatkowi	302
Rozdział 1. Podatnicy i płatnicy	302
Art. 15.	302
1. Uwagi wstępne	303
2. Podstawowe pojęcie podatnika	304
3. Przedsiębiorstwo w spadku jako podatnik	306
4. Prowadzenie działalności gospodarczej	307
5. Samodzielność wykonywania działalności	317
6. Podatkowy status twórców i artystów wykonawców	324
7. Działalność gospodarcza a posiadanie papierów wartościowych	326
8. Osoby prowadzące działalność rolniczą, leśną, rybacką	327
9. Organy władzy publicznej jako podatnicy	328
10. Oddziały terenowe organizacji pożytku publicznego	339
11. Niektóre fakultatywne rozwiązania dopuszczone w Unii Europejskiej	340

Art. 15a.	340
1. Uwagi wstępne	341
2. Materialnoprawne i formalne warunki utworzenia grupy VAT	342
3. Powiązania finansowe	343
4. Powiązania ekonomiczne	344
5. Powiązania organizacyjne	345
6. Umowa w sprawie utworzenia grupy	345
7. Przedłużenie istnienia grupy	346
8. Utrata statusu podatnika przez grupę VAT	347
Art. 16.	347
Art. 17.	348
1. Uwagi wstępne	350
2. Import towarów	351
3. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów	353
4. Import usług	354
5. Nabycie towarów od podatników niemających rezydencji w kraju nabycia (dostawa, dla której podatnikiem jest nabywca)	357
6. Nabycie gazu lub energii oraz energii cieplnej bądź chłodniczej	360
7. Nabycie uprawnień do emisji gazów cieplarnianych oraz usług budowlanych ...	361
8. Nabycie niektórych towarów	361
9. Podatek od nowych środków transportu	362
10. Przedstawiciel podatkowy jako „podatnik”	362
Art. 17a.	363
Art. 18.	365
Rozdział 2. Przedstawiciele podatkowi	368
Art. 18a.	368
Art. 18b.	368
Art. 18c.	369
Art. 18d.	369
Dział IV. Obowiązek podatkowy	374
Rozdział 1. Zasady ogólne	374
Art. 19. (uchylony).	374
Art. 19a.	374
1. Uwagi wstępne	376
2. Zasada ogólna	378
3. Powstanie obowiązku podatkowego w związku z otrzymaniem całości lub części zapłaty	387
4. Obowiązek podatkowy dla dotacji, subwencji i podobnych świadczeń	390
5. Obowiązek podatkowy w związku z wystawieniem faktury	390
6. Obowiązek podatkowy w związku z upływem terminu płatności	393
7. Otrzymanie płatności przed wykonaniem czynności	394
8. Obowiązek podatkowy w imporcie towarów	397
9. Terminy obowiązku podatkowego w aktach wykonawczych	399
10. Dostawa, dla której podatnikiem jest nabywca, oraz usługi, dla których podatnikiem jest usługobiorca	400
Rozdział 2. Obowiązek podatkowy w wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów i w wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów	401
Art. 20.	401
1. Uwagi wstępne	401
2. Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów	402
3. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów	403
Art. 20a. (uchylony).	405
Art. 20b. (uchylony).	405

Rozdział 3. Obowiązek podatkowy u małych podatników	405
Art. 21.	405
1. Uwagi wstępne	406
2. Istota metody kasowej – od 1.01.2013 r.	406
3. Wybór metody kasowej	408
4. Utrata prawa do metody kasowej i rezygnacja z niej	408
Dział V. Miejsce świadczenia	410
Rozdział 1. Miejsce świadczenia przy dostawie towarów	410
Art. 22.	410
1. Uwagi wstępne	413
2. Dostawa towarów nieprzemieszczanych	414
3. Dostawa towarów montowanych (instalowanych)	414
4. Dostawa towarów wysyłanych lub transportowanych	415
5. Miejsce świadczenia przy wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość (WSTO)	416
6. Miejsce świadczenia przy sprzedaży na odległość towarów importowanych (SOTI)	417
7. Miejsce świadczenia przy dostawach łańcuchowych	418
8. Dostawa towarów podczas podróży wewnątrzwspólnotowych	424
9. Dostawa gazu i energii elektrycznej oraz energii cieplnej i chłodniczej	425
Art. 22a.	427
1. Uwagi wstępne	428
2. Warunki zastosowania odstępstwa od zastosowania reguły dotyczącej miejsca świadczenia dla WSTO	429
3. Opcja wyboru opodatkowania	431
4. Dokumentacja dokonywanych WSTO	432
Art. 23–24. (uchylone).	434
Rozdział 2. Miejsce świadczenia przy wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów	434
Art. 25.	434
Art. 26.	435
Rozdział 2a. Miejsce świadczenia przy imporcie towarów	438
Art. 26a.	438
Rozdział 3. Miejsce świadczenia przy świadczeniu usług	440
Art. 27. (uchylony).	440
Art. 28. (uchylony).	440
Art. 28a.	440
Art. 28b.	445
Art. 28c.	452
Art. 28d.	455
Art. 28e.	458
Art. 28f.	464
Art. 28g.	469
Art. 28h.	472
Art. 28i.	474
Art. 28j.	477
1. Uwagi wstępne	477
2. Wynajem krótkoterminowy	477
3. Wynajem inny niż krótkoterminowy dla podmiotów niebędących podatnikami	480
Art. 28k.	481
Art. 28l.	487
Art. 28m. (uchylony).	492

Art. 28n.	492
Art. 28o.	494
Rozdział 4. Zawiadomienie o miejscu opodatkowania	495
Art. 28p.	495
Art. 28q.	496
Dział VI. Podstawa opodatkowania	497
Art. 29. (uchylony).	497
Art. 29a.	497
1. Uwagi wstępne	499
2. Zasada ogólna	500
3. Dotacje i podobne kwoty wliczane do podstawy opodatkowania	506
4. Podstawa opodatkowania w przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług z udziałem bonów	509
5. Podstawa opodatkowania dla czynności nieodpłatnych	510
6. Podstawa opodatkowania dla wewnątrzwspólnotowego przemieszczenia towarów	513
7. Świadczenia kompleksowe, koszty przenoszone na nabywcę i problem refakturowania	513
8. Grunt a podstawa opodatkowania	517
9. Korekta (zmniejszenie) podstawy opodatkowania – od 1.01.2021 r.	518
10. Korekta (zwiększenie) podstawy opodatkowania	523
11. Przedawnienie prawa do korekty podstawy opodatkowania	524
12. Towary sprzedawane w opakowaniach zwrotnych	525
Art. 30. (uchylony).	526
Art. 30a.	526
1. Uwagi wstępne	526
2. Fakultatywny sposób określania podstawy opodatkowania przy wewnątrzwspólnotowym nabyciu paliw silnikowych	529
Art. 30b.	531
1. Uwagi wstępne	532
2. Wartość celna	532
3. Towary objęte procedurą uszlachetniania biernego	533
4. Towary objęte procedurą odprawy czasowej	534
5. Towary objęte procedurą uszlachetniania czynnego IM/EX	534
6. Elementy włączane do podstawy opodatkowania w imporcie towarów	535
7. Rabaty i upusty	536
Art. 30c.	536
Art. 31. (uchylony).	538
Art. 31a.	538
Art. 31b.	542
1. Uwagi wstępne	543
2. Przeliczanie kwot na pojedynczych fakturach korygujących <i>in minus</i>	543
3. Przeliczanie kwot na pojedynczych fakturach korygujących <i>in plus</i>	544
4. Kurs stosowany na zbiorczej fakturze korygującej	544
5. Kurs stosowany dla zbiorczej korekty wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów lub nabyć na <i>reverse charge</i>	546
6. Przeliczanie kwot przez podatnika stosującego w VAT zasady z podatku dochodowego	546
Art. 32.	547
1. Uwagi ogólne	547
2. Przesłanki określenia wysokości obrotu – stan prawny od 1.01.2008 r.	550
3. Zasady ustalania podstawy opodatkowania	552
4. Uprzednie porozumienia cenowe	553

Dział VII. Zasady wymiaru i poboru podatku z tytułu importu towarów	554
Art. 33.	554
Art. 33a.	558
1. Uwagi wstępne	559
2. Warunki zastosowania od 1.07.2020 r.	560
Art. 33b.	562
Art. 33c. (uchylony).	564
Art. 34.	564
1. Uwagi wstępne	565
2. Wpłata podatku	567
3. Odwołanie od decyzji określającej kwotę podatku	567
4. Postępowanie w przedmiocie wymiaru należności przywozowych, w tym podatkowych	568
Art. 35. (uchylony).	569
Art. 36. (uchylony).	569
Art. 37.	569
Art. 38.	571
Art. 39.	572
Art. 39a.	573
Art. 40.	573
Dział VIII. Wysokość opodatkowania	575
Rozdział 1. Stawki	575
Art. 41.	575
1. Uwagi wstępne	578
2. Wymogi unijne w zakresie stawek podatku	579
3. Stawka podstawowa	581
4. Klasyfikacje statystyczne a stawki opodatkowania	582
5. Stawka obniżona 7% (obecnie 8%)	585
6. Stawka obniżona 5%	588
7. Stawki w budownictwie mieszkaniowym	589
8. Stawki w wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów	596
9. Stawki w eksporcie	597
10. Zaliczki na poczet eksportu towarów	602
11. Szczególne przypadki stosowania stawki 0%	603
12. Stawka ryczałtowa dla usług taksówkowych	604
13. Stawki obniżone w aktach wykonawczych	604
14. Stawki obniżone w gastronomii	611
15. Zmiana stawek podatku – zasady stosowania stawek w okresie przejściowym	614
16. Zmiana stawek w okresie przejściowym – od 1.01.2022 r. do 31.01.2022 r.	617
Art. 42.	618
1. Uwagi wstępne	621
2. Warunki zastosowania stawki 0%	621
3. Dowody potwierdzające wywóz i dostawę towaru	627
4. Dowody potwierdzające wewnątrzwspólnotową dostawę nowych środków transportu	633
5. Niedopełnienie przez nabywcę warunków wywozu nowego środka transportu	635
6. Wykazanie wewnątrzwspólnotowej dostawy w ewidencjach	635
7. Wewnątrzwspólnotowe przemieszczenie towarów własnych	640

Rozdział 1a. Wiążąca informacja stawkowa	640
Art. 42a.	640
1. Uwagi wstępne	641
2. Forma i treść wiążącej informacji stawkowej	642
Art. 42b.	643
1. Uwagi wstępne	645
2. Uprawniony wnioskodawca	645
3. Elementy wniosku o wydanie WIS	647
4. Przedmiot wniosku	649
5. Przeszkody do wydania WIS	650
Art. 42c.	651
Art. 42ca.	656
Art. 42d.	657
Art. 42d. (<i>uchylony</i>).	657
Art. 42e.	657
Art. 42f.	660
Art. 42f. (<i>uchylony</i>).	660
Art. 42g.	661
Art. 42h.	662
Art. 42ha.	668
Art. 42ha.	669
Art. 42i.	670
Art. 42i.	670
Rozdział 2. Zwolnienia	671
Art. 43.	671
1. Uwagi wstępne	679
2. Usługi zwolnione wymienione w załączniku nr 4 do ustawy – stan prawny do 31.12.2010 r.	682
3. Dostawa towarów nabytych bez prawa do odliczenia – stan prawny od 1.01.2014 r.	682
4. Dostawa posiłków gotowych nabytych bez prawa do odliczenia	686
5. Dostawa produktów rolnych wykonywana przez rolnika ryczałtowego	688
6. Dostawa znaczków pocztowych	690
7. Dostawa części ciała ludzkiego	690
8. Dostawa waluty, pieniędzy i złota	691
9. Zwolnienia związane z dostawą gruntów	691
10. Zwolnienia związane z dostawą budynków – stan prawny od 1.01.2009 r.	692
11. Dostawy dokonywane za pośrednictwem organów egzekucyjnych	696
12. Czynności wykonywane przez spółdzielnie mieszkaniowe na rzecz członków	697
13. Usługi zarządzania zasobami finansowymi	698
14. Oprogramowanie dla szkół	700
15. Czynności wykonywane przez protetyków i techników dentystycznych	701
16. Działalność opodatkowana podatkiem od gier	702
17. Nieodpłatne przekazanie żywności organizacjom pożytku publicznego	705
18. Zwolnienia dla usług – stan prawny od 1.01.2011 r.	707
A. Uwagi wstępne	707
B. Zwolnienie dotyczące usług pocztowych	708
C. Zwolnienie dotyczące usług w zakresie ochrony zdrowia	710
D. Usługi organizacji członkowskich, w tym religijnych i filozoficznych	722
E. Usługi pomocy społecznej oraz opieki społecznej	725
F. Usługi w zakresie obowiązkowych ubezpieczeń społecznych	728
G. Usługi w zakresie edukacji i nauczania	728

H. Usługi w zakresie wynajmu nieruchomości i zakwaterowania	735
I. Usługi związane ze sportem	737
J. Usługi kulturalne i związane z kulturą	739
K. Usługi zapewnienia personelu dla wykonywania niektórych usług zwolnionych	742
L. Usługi finansowe i ubezpieczeniowe	742
19. Możliwość wyboru opodatkowania usług finansowych	750
20. Niektóre rozwiązania unijne niewprowadzone w Polsce	751
21. Zwolnienia z aktów wykonawczych	752
Art. 44.	754
Rozdział 3. Zwolnienia z tytułu importu towarów	756
Art. 45.	757
1. Uwagi wstępne	758
2. Zwolnienia związane z objęciem szczególnymi procedurami celnymi	758
3. Powrotny przywóz towarów	759
4. Podmioty zajmujące się rybołówstwem morskim	759
5. Gaz i energia	760
6. Import towarów w przesyłkach pocztowych o wartości do 150 euro	760
Art. 46.	761
Art. 47.	761
Art. 48.	764
Art. 49.	766
Art. 50.	767
Art. 51. (uchylony).	768
Art. 52.	768
Art. 53.	769
Art. 54.	771
Art. 55.	772
Art. 56.	773
Art. 57.	777
Art. 58.	778
Art. 59.	779
Art. 60.	779
Art. 61.	780
Art. 62.	782
Art. 63.	784
Art. 64.	786
Art. 65.	787
Art. 66.	787
Art. 67.	787
Art. 68.	788
Art. 69.	789
Art. 70.	789
Art. 71.	791
Art. 72.	792
Art. 73.	793
Art. 74.	794
Art. 75.	796
Art. 76.	797
Art. 77.	797
Art. 78.	798
Art. 79.	799
Art. 80.	799

Art. 80.	799
Art. 81.	800
Art. 82.	801
Art. 82a.	802
Rozdział 4. Szczególne przypadki zastosowania stawki 0%	803
Art. 83.	803
1. Uwagi wstępne	809
2. Zwolnienia związane z towarami dla transportu i rybołówstwem morskim	810
3. Usługi i dostawy towarów związane z żeglugą morską	811
4. Zwolnienia dla towarów związanych z transportem powietrznym	817
5. Usługi związane z ruchem powietrznym	819
6. Usługi najmu środków transportu	820
7. Usługi związane z eksportem towarów	821
8. Usługi związane z importem towarów	823
9. Dostawy towarów do wolnych obszarów celnych lub składów celnych	823
10. Transport międzynarodowy	824
11. Uszlachetnianie, przerób i naprawa towarów	828
12. Dostawa sprzętu komputerowego do placówek oświatowych	832
13. Fikcyjne dostawy na rzecz podmiotów ułatwiających dostawy z użyciem interfejsów elektronicznych	833
Rozdział 5. Szczególne przypadki określania wysokości podatku należnego	833
Art. 84.	833
Art. 85.	833
1. Uwagi wstępne	834
2. Przesłanki zastosowania metody struktury zakupów	835
3. Obliczenie wysokości podatku według struktury zakupów	837
4. Podatek liczony „w stu”	838
Dział IX. Odliczenie i zwrot podatku. Odliczanie częściowe	840
Rozdział 1. Odliczenie i zwrot podatku	840
Art. 86.	840
1. Uwagi wstępne	845
2. Prawo do odliczenia podatku naliczonego jako podstawowy element konstrukcyjny VAT	846
3. Związek podatku naliczonego ze sprzedażą opodatkowaną	855
4. Podatek naliczony	863
5. Odliczenie podatku za pomocą tzw. prestruktury (prewspółczynnika)	876
A. Uwagi wstępne	876
B. Funkcja prestruktury	878
C. Podmiotowy zakres prestruktury	879
D. Wysokość prestruktury	882
E. Przykładowe określone w ustawie oraz inne sposoby liczenia prestruktury	883
F. Prestruktura wyliczana szacunkowo	884
G. Dotychczasowa prestruktura dla nieruchomości wykorzystywanych w sposób mieszany	885
6. Podatek naliczony od „eksportu usług”	886
7. Podatek naliczony związany z przekazanymi próbkami i prezentami	889
8. Podatek naliczony związany z produktami spożywczymi nieodpłatnie przekazanymi organizacjom charytatywnym	890
9. Terminy odliczania podatku naliczonego	890
10. Korekty podatku naliczonego wynikające z otrzymanych faktur korygujących – od 1.01.2021 r.	898
11. Korekty podatku naliczonego wcześniej nieodliczonego	902

12. Odliczenie podatku u małych podatników rozliczających się metodą kasową	914
13. Przeniesienie podatku naliczonego na następny okres rozliczeniowy	917
Art. 86a.	919
1. Uwagi wstępne	922
2. Podatek naliczony od samochodów osobowych oraz wydatków eksploatacyjnych – od 1.04.2014 r.	924
A. Uwagi wstępne	924
B. Wydatki objęte ograniczeniami	924
C. Samochody, w przypadku których nigdy nie znajdują zastosowania ograniczenia w kwocie podatku naliczonego	926
D. Samochody związane wyłącznie z działalnością gospodarczą podatnika	927
E. Ograniczenia kwoty podatku naliczonego od wydatków dotyczących pozostałych samochodów	938
F. Podatek naliczony od wydatków eksploatacyjnych	939
Art. 87.	940
1. Uwagi wstępne	947
2. Regulacje unijne dotyczące prawa do zwrotu podatku	948
3. Prawo do zwrotu w polskiej ustawie	950
4. Postępowanie sprawdzające	954
5. Zwrot nadwyżki podatku – stan prawny od 1.12.2008 r.	964
6. Zwrot w terminie 40-dniowym	964
7. Zwrot w terminie 15 dni	966
8. Zwrot podatku naliczonego	968
9. Przyspieszenie wszystkich terminów zwrotu	970
10. Zwrot na rachunek VAT	974
11. Nadpłata podatku	975
12. Zwrot dla podatnika dokonującego sporadycznie wewnątrzwspólnotowej dostawy nowych środków transportu	976
13. Nadwyżka podatku a zakończenie działalności przez podatnika oraz przekształcenia podmiotowe	976
Art. 88.	978
1. Uwagi wstępne	979
2. Regulacje prawa unijnego w zakresie wyłączenia prawa do odliczenia	979
3. Import usług z państw stosujących szkodliwą konkurencję podatkową	982
4. Niepodlegające zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodu wydatki na zakup towarów i usług	982
5. Paliwa do samochodów osobowych	983
6. Usługi noclegowe i gastronomiczne	983
7. Towary i usługi zakupione przez podatnika uprzednio zwolnione go podmiotowo	984
8. Towary i usługi uzyskane nieodpłatnie	985
9. Zakupy dokonane w imieniu i na rzecz klienta	985
10. Wadliwości i nierzetelności faktur	986
11. Podatek z faktury wystawionej przez sprzedawcę, gdy podatek powinien rozliczyć nabywca	1006
12. Podatnicy niezarejestrowani	1007
13. Podatek naliczony od wewnątrzwspólnotowego nabycia opodatkowanego w Polsce, lecz zakończonego w innym państwie członkowskim	1012
14. Brak prawa do odliczenia a koszty w podatku dochodowym	1013
Art. 88a. (uchylony).	1014
Art. 89.	1015
1. Uwagi wstępne	1019
2. Zwrot podatku dla członków służby dyplomatycznej i konsularnej	1019

3. Zwrot podatku dla sił zbrojnych NATO	1020
4. Zwrot podatku polskiego dla podmiotów zagranicznych	1021
5. Zwrot podatku zapłaconego w innych państwach członkowskich podatnikom polskim	1028
6. Zwrot dla podatników zarejestrowanych dla celów OSS oraz IOSS w Polsce	1031
7. Specyficzne warunki zwrotu dla niektórych podmiotów	1032
Rozdział 1a. Rozliczenie podatku w odniesieniu do nieściągalnych wierzytelności	1032
Art. 89a.	1032
Art. 89b.	1033
1. Uwagi wstępne	1033
2. Uregulowania prawa unijnego dotyczące złych długów	1034
3. Ulga na złe długi u podatników-sprzedawców – stan prawny od 1.01.2013 r.	1036
4. Ulga na złe długi po stronie dłużników – stan prawny od 1.01.2013 r.	1040
5. Wyrok TSUE w sprawie EOL i zmiany w ustawie VAT od 1.10.2021 r.	1044
6. Wyrok w sprawie EOL a ograniczony termin na skorzystanie z ulgi	1045
7. Wyrok w sprawie EOL a sytuacja dłużników	1047
Rozdział 2. Odliczanie częściowe podatku oraz korekta podatku naliczonego	1048
Art. 90.	1048
1. Uwagi wstępne	1051
2. Obowiązek określenia kwot podatku związanych ze sprzedażą opodatkowaną	1052
3. Odliczenie proporcjonalne	1056
4. Współczynnik sprzedaży w jednostkach samorządu terytorialnego	1064
5. Współczynnik sprzedaży w przypadku grupy VAT	1069
6. Delegacja do wydania aktu wykonawczego	1071
7. Skutki corocznych korekt w podatku dochodowym	1072
Art. 90a.	1073
Art. 90b.	1078
Art. 90c.	1082
Art. 91.	1085
1. Uwagi wstępne	1087
2. Korekty podatku dla towarów i usług innych niż środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne	1088
3. Korekta podatku dla środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych	1090
4. Korekta dla zakupów związanych w całości ze sprzedażą opodatkowaną albo sprzedażą nieopodatkowaną	1096
5. Korekta podatku naliczonego w pozostałych przypadkach	1104
6. Zbycie przedsiębiorstwa albo jego zorganizowanej części	1104
7. Moment ujęcia korekty podatku naliczonego u podatników wybierających zwolnienie z podatku	1105
8. Delegacja do wydania aktu wykonawczego	1105
Art. 92.	1105
Art. 93–95. (uchylone).	1107
Dział X. Rejestracja. Deklaracje i informacje podsumowujące. Zapłata podatku ...	1109
Rozdział 1. Rejestracja	1109
Art. 96.	1109
1. Uwagi wstępne	1114
2. Znaczenie rejestracji	1114

3. Obowiązek rejestracji	1116
4. Rejestracja grup VAT	1120
5. Rejestracja podmiotów zagranicznych	1121
6. Podatnicy zwolnieni a rejestracja	1123
7. Rejestracja przedsiębiorstwa w spadku	1124
8. Rejestracja gospodarstw rolnych, leśnych, rybackich	1126
9. Dokonanie i potwierdzenie rejestracji	1127
10. Odpowiedzialność solidarna pełnomocnika podatnika	1131
11. Wyrejestrowanie się podatnika	1132
12. Wykreślenie podatnika z rejestru	1133
13. Przerejestrowanie podatnika VAT czynnego na podatnika VAT zwolnionego	1141
14. Posługiwanie się NIP	1141
15. Obowiązek aktualizacji danych	1142
16. Potwierdzenie statusu podatnika	1142
17. Sukcesja podatkowa	1143
Art. 96a.	1144
Art. 96b.	1146
Art. 97.	1153
1. Uwagi wstępne	1155
2. Podatnik VAT UE	1156
3. Obowiązek rejestracji	1156
4. Zarejestrowanie podmiotu jako „podatnika VAT UE”	1158
5. Posługiwanie się międzynarodowym numerem identyfikacyjnym	1159
6. Aktualizacja i wykreślenie	1160
7. Potwierdzenie identyfikacji podmiotu dla potrzeb transakcji wewnątrzwspólnotowych	1162
Art. 98.	1164
Rozdział 2. Deklaracje	1167
Art. 99.	1167
1. Uwagi wstępne	1171
2. Obowiązek składania deklaracji	1172
3. Obowiązek składania deklaracji w formie elektronicznej	1176
4. Zawieszenie wykonywania działalności a składanie deklaracji	1177
5. Deklaracje miesięczne	1178
6. Deklaracje kwartalne	1178
7. Ograniczenie możliwości składania deklaracji kwartalnych przez podmioty nowo zarejestrowane oraz dokonujące świadczeń podlegających mechanizmowi podzielonej płatności, jak również podatników naruszających obowiązki w zakresie płatności bezgotówkowych	1180
8. Deklaracje kwartalne a podatnicy dokonujący importu towarów rozliczanego tylko w deklaracji VAT (od 1.07.2020 r.)	1192
9. Deklaracje VAT (miesięczne i kwartalne) od 1.10.2020 r.	1193
10. Deklaracje dla transakcji wewnątrzwspólnotowych	1195
11. Deklaracja VAT-9M	1196
12. Deklaracja VAT-14	1198
13. Deklaratoryjny charakter deklaracji podatkowej oraz decyzji określającej podatek	1199
14. Korekta deklaracji	1202
15. Wzory deklaracji	1204
16. Podatek od międzynarodowego transportu drogowego	1204
Rozdział 3. Informacje podsumowujące	1205
Art. 100.	1205
Art. 101.	1206

Art. 101a. (uchylony).	1207
Art. 102.	1207
1. Uwagi wstępne	1207
2. Podmioty zobowiązane do złożenia informacji podsumowujących	1208
3. Dane zawarte w informacjach podsumowujących	1210
4. Terminy składania informacji podsumowujących	1211
5. Zapłata podatku przy „eksporcie usług”	1212
6. Korekta informacji podsumowujących	1212
7. Informacje podsumowujące a przemieszczenie towarów w procedurze magazynu typu <i>call-off stock</i>	1212
Rozdział 4. Zapłata podatku	1213
Art. 103.	1213
1. Uwagi wstępne	1215
2. Terminy wpłat dla poszczególnych rodzajów podatków	1216
3. Płatność podatku od nabycia wewnątrzwspólnotowego paliw silnikowych	1219
Art. 103a.	1221
Art. 103b.	1222
Art. 104.	1224
Art. 105. (uchylony).	1226
Dział Xa. Odpowiedzialność podatkowa nabywcy w szczególnych przypadkach	1227
Art. 105a.	1227
1. Uwagi wstępne	1228
2. Odpowiedzialność nabywcy jako osoby trzeciej	1228
3. Warunki odpowiedzialności nabywcy	1229
4. Wyłączenia odpowiedzialności nabywcy	1237
5. Odpowiedzialność nabywcy jako osoby trzeciej a możliwość pozbawienia nabywcy prawa do odliczenia	1239
Art. 105b. (uchylony).	1239
Art. 105c. (uchylony).	1239
Art. 105d. (uchylony).	1240
Dział XI. Dokumentacja	1241
Rozdział 1. Faktury	1241
Art. 106. (uchylony).	1241
Art. 106a.	1241
1. Uwagi wstępne	1242
2. Znaczenie faktur	1242
3. Najważniejsze zmiany dotyczące wystawiania faktur w związku z wprowadzeniem fakultatywnego KSeF	1245
4. Zakres przedmiotowy (w aspekcie terytorialnym) obowiązku wystawiania faktur	1245
Art. 106b.	1249
1. Uwagi wstępne	1250
2. Obowiązek wystawienia faktury	1250
3. Sprzedaż zwolniona z podatku a faktury	1252
4. Sprzedaż na rzecz konsumentów a faktury	1253
5. Faktury do paragonów	1254
Art. 106c.	1256
Art. 106d.	1258
Art. 106e.	1261
1. Uwagi wstępne	1264
2. Obowiązkowe elementy faktury	1265

3. Elementy faktur w szczególnych przypadkach	1270
4. Faktury uproszczone	1275
5. Paragony z NIP jako faktury uproszczone	1277
6. Elementy faktur określone w przepisach wykonawczych	1277
Art. 106f.	1279
Art. 106g.	1282
Art. 106h.	1285
Art. 106i.	1288
1. Uwagi wstępne	1288
2. Zasada ogólna	1289
3. Faktury dla czynności ciągłych (rozliczanych w okresach rozliczeniowych)	1291
4. Szczególne terminy wystawiania faktur	1292
5. Faktury a opakowania zwrotne	1293
6. Faktury wystawiane na żądanie	1294
Art. 106j.	1295
1. Uwagi wstępne	1295
2. Faktury korygujące dla zmiany podstawy opodatkowania lub kwoty podatku	1296
3. Faktury korygujące <i>in minus</i> w pozostałych przypadkach	1299
4. Zmniejszenie podatku należnego o kwoty wynikające z faktur korygujących	1299
5. Faktury korygujące <i>in plus</i>	1300
6. Faktury korygujące niezmieniające kwot	1300
Art. 106k.	1301
Art. 106l.	1303
Art. 106m.	1306
Art. 106n.	1309
Art. 106na.	1310
Art. 106nb.	1311
Art. 106nc.	1312
Art. 106nd.	1313
Art. 106ne.	1315
Art. 106o.	1316
Art. 106p.	1316
Art. 106q.	1317
Art. 106r.	1317
Art. 107. (uchylony).	1318
Art. 108.	1318
Rozdział 1a. Mechanizm podzielonej płatności	1331
Art. 108a.	1331
1. Uwagi wstępne	1333
2. Warunki obowiązkowej podzielonej płatności	1334
3. Obowiązkowa podzielona płatność a inne formy regulowania zobowiązań	1337
4. Mechanizm dokonywania podzielonej płatności	1338
5. Skutki pomyłki w zapłacie	1340
6. Sankcje za naruszenie obowiązku podzielonej płatności	1342
Art. 108b.	1343
Art. 108c.	1350
Art. 108d.	1354
Art. 108e.	1356
Art. 108f.	1357

Rozdział 2. Ewidencje	1360
Art. 109.	1360
1. Uwagi wstępne	1364
2. Ewidencja sprzedaży u podatników, których sprzedaż jest zwolniona z uwagi na wielkość obrotów	1365
3. Ewidencja u podatników VAT czynnych od 1.10.2020 r.	1370
4. Ewidencja w grupie VAT	1380
5. Sankcje VAT	1382
6. Ewidencje dotyczące towarów, na których wykonywane są usługi wewnątrzwspólnotowe	1382
7. Ewidencje w zakresie wewnątrzwspólnotowego nabycia	1383
8. Ewidencje w zakresie towarów przemieszczanych w procedurze magazynu typu <i>call-off stock</i>	1384
9. Ewidencje dla świadczeń rozliczanych w OSS	1385
10. Ewidencja u podatników prowadzących sprzedaż TAX FREE	1386
Art. 109a.	1387
Art. 109b.	1388
1. Uwagi wstępne	1389
2. Czynności objęte ewidencją	1390
3. Sposób prowadzenia ewidencji	1391
4. Udostępnienie ewidencji drogą elektroniczną	1391
5. Przechowywanie ewidencji	1392
Art. 110.	1392
Rozdział 3. Kasy rejestrujące	1394
Art. 111.	1394
1. Uwagi wstępne	1401
2. Obowiązek stosowania kas rejestrujących	1402
3. Sankcje związane z niestosowaniem kas rejestrujących	1408
4. Warunki stosowania kas przez podatników	1411
5. Kasy on-line	1412
6. Używanie kas wynajmowanych (wyzierżawianych, leasingowanych)	1415
7. Nazwa towaru lub usługi na paragonie	1415
8. Ulga podatkowa związana z zakupem kasy	1416
9. Obowiązek zapewnienia współpracy kasy on-line z terminalem płatniczym – od 1.01.2025 r.	1418
10. Warunki techniczne kas rejestrujących	1419
11. Korekty obrotu zaewidencjonowanego w kasie rejestrującej	1422
Art. 111a.	1423
Art. 111b.	1425
Rozdział 4. Terminy przechowywania dokumentów	1428
Art. 112.	1428
Art. 112a.	1430
Art. 112aa.	1433
Rozdział 5. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe	1434
Art. 112b.	1434
1. Uwagi wstępne	1436
2. Charakter dodatkowego zobowiązania podatkowego	1439
3. Przesłanki nałożenia dodatkowego zobowiązania podatkowego	1441
4. Przesłanki wyłączające możliwość ustalenia sankcji	1443
5. Sankcje obniżone	1446
6. Wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego i przesłanki na nią wpływające	1447
Art. 112c.	1450

Dział XII. Procedury szczególne	1454
Rozdział 1. Szczególne procedury dotyczące drobnych przedsiębiorców	1454
Art. 113.	1454
1. Uwagi wstępne	1456
2. Podwyższenie limitu zwolnienia podmiotowego do 200 000 zł	1456
3. Zwolnienie a podatnicy wykonujący dotąd wyłącznie czynności zwolnione przedmiotowo	1456
4. Skutki objęcia sprzedaży podatnika zwolnieniem podmiotowym	1457
5. Zmiana charakteru zwolnienia a podatnicy dotychczas zwolnieni z podatku	1459
6. Wartość sprzedaży	1459
7. Utrata prawa do zwolnienia i rezygnacja z niego	1465
8. Zakres zwolnienia i wyłączenia ze zwolnienia	1470
9. Ograniczenie możliwości zastosowania zwolnienia z podatku od 1.09.2019 r.	1475
10. Dostawy wykonywane na rzecz podatnika zwolnionego przez organy egzekucyjne	1476
11. Transakcje wewnątrzwspólnotowe wykonywane przez zwolnionego podmiotowo podatnika	1477
Art. 114.	1478
1. Uwagi wstępne	1478
2. Zawiadomienie i rezygnacja z opodatkowania w formie ryczału	1479
3. Skrócona deklaracja podatkowa	1480
Rozdział 2. Szczególne procedury dotyczące rolników ryczałtowych	1481
Art. 115.	1481
Art. 116.	1481
Art. 117.	1483
Art. 118.	1483
1. Uwagi wstępne	1483
2. Zryczałtowany zwrot podatku	1486
3. Odliczenie i zwrot wypłaconego zryczałtowanego zwrotu podatku	1487
4. Faktury VAT RR	1491
5. Transakcje wewnątrzwspólnotowe	1493
Rozdział 3. Szczególne procedury przy świadczeniu usług turystyki	1493
Art. 119.	1493
1. Uwagi wstępne	1494
2. Podstawa opodatkowania usług turystycznych i obowiązek podatkowy	1499
3. Usługi turystyki świadczone poza Unią Europejską	1505
4. Faktury	1506
Rozdział 4. Szczególne procedury w zakresie dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków	1506
Art. 120.	1506
1. Uwagi wstępne	1509
2. Definicje	1510
3. Obniżona stawka podatku	1514
4. Istota szczególnego modelu opodatkowania	1514
5. Pośrednicy opodatkowani	1519
6. Ustalenie marży	1520
7. Stosowanie zasad ogólnych	1521
8. Ewidencja	1522
9. Faktury	1522
10. Obniżenie podatku należnego	1522
11. Eksport towarów przez pośrednika opodatkowanego	1523

12. Transakcje wewnątrzwspólnotowe	1523
13. Szczegółne zasady opodatkowania a podatek od czynności cywilnoprawnych	1524
Rozdział 5. Szczegółne procedury dotyczące złota inwestycyjnego	1524
Art. 121.	1524
Art. 122.	1524
Art. 123.	1525
Art. 124.	1525
Art. 125.	1525
1. Uwagi wstępne	1525
2. Definicje	1526
3. Zwolnienie od podatku	1526
4. Obniżenie kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego	1527
5. Ewidencja	1528
Rozdział 6. System zwrotu podatku podróżnym	1528
Art. 126.	1528
Art. 127.	1529
Art. 127a.	1530
Art. 128.	1530
Art. 129.	1531
Art. 130.	1532
1. Uwagi wstępne	1532
2. Dokument TAX FREE	1533
3. Prawo do zwrotu	1534
4. Zwrot podatku	1536
5. Sprzedawcy dokonujący zwrotu	1538
6. Podatnicy, których przedmiotem działalności jest dokonywanie zwrotu	1540
7. Stosowanie stawki 0%	1542
Rozdział 6a. Procedura unijna dotycząca niektórych dostaw towarów oraz świadczenia niektórych usług	1544
Art. 130a.	1544
Art. 130b.	1549
1. Uwagi wstępne	1550
2. Możliwość ustanowienia OSS w wybranym państwie członkowskim	1550
3. Polska jako państwo OSS	1552
Art. 130c.	1556
Art. 130ca.	1561
Art. 130d.	1562
Rozdział 7. Procedura nieunijna dotycząca niektórych usług	1564
Art. 131.	1564
Art. 132.	1564
Art. 133.	1565
Art. 133a.	1566
Art. 134.	1567
1. Uwagi wstępne	1567
2. Definicje	1568
3. Wybór Polski jako państwa członkowskiego identyfikacji	1569
4. Wygaśnięcie identyfikacji	1571
5. Deklaracje VAT	1572
6. Korekta inna niż bieżąca	1575
7. Ewidencja	1575

Rozdział 7a. Szczególna procedura w zakresie świadczenia usług międzynarodowego okazjonalnego przewozu drogowego osób	1576
Art. 134a.	1576
Art. 134b.	1577
Art. 134c.	1578
Rozdział 8. Wewnątrzwspólnotowe transakcje trójstronne – procedura uproszczona	1580
Art. 135.	1580
Art. 136.	1581
Art. 137. (uchylony).	1582
Art. 138.	1582
1. Uwagi wstępne	1582
2. Wewnątrzwspólnotowe transakcje trójstronne	1583
3. Procedura uproszczona	1584
4. Obowiązki na terytorium Polski związane z dokonywaniem transakcji trójstronnych	1585
5. Dodatkowe obowiązki ewidencyjne	1587
Rozdział 9. Szczególna procedura dotycząca sprzedaży na odległość towarów importowanych	1588
Art. 138a.	1588
1. Uwagi wstępne	1588
2. Definicje	1589
Art. 138b.	1591
Art. 138c.	1592
Art. 138d.	1595
Art. 138e.	1596
Art. 138f.	1603
Art. 138g.	1603
Art. 138ga.	1607
Art. 138h.	1609
Rozdział 10. Szczególna procedura dotycząca deklarowania i zapłaty podatku z tytułu importu towarów	1610
Art. 138i.	1610
1. Uwagi wstępne	1612
2. Zakres przedmiotowy szczególnej procedury	1612
3. Osoba odpowiedzialna za pobór podatku	1613
4. Pobór podatku i rozliczenie z organem podatkowym	1614
5. Ewidencja prowadzona przez osobę odpowiedzialną za pobór podatku	1615
6. Decyzja ustalająca wysokość podatku	1616
7. Zabezpieczenie kwoty podatku	1616
Art. 138j.	1617
Dział XIII. Zmiany w przepisach obowiązujących, przepisy epizodyczne, przepisy przejściowe i końcowe	1621
Rozdział 1. Zmiany w przepisach obowiązujących	1621
Art. 139–145. (pominięte).	1621
Rozdział 1a. Przepisy epizodyczne dotyczące kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii	1621
Art. 145a.	1621
1. Uwagi wstępne	1624
2. Warunki techniczne kas	1625
3. Potwierdzenie dotyczące warunków technicznych kas	1626
4. Obowiązki podatników używających kas	1627

5. Odpowiednie stosowanie do kas off-line przepisów dotyczących kas on-line	1628
6. Obowiązki podmiotów prowadzących serwis kas rejestrujących	1629
Art. 145b.	1629
1. Uwagi wstępne	1630
2. Podatnicy zobowiązani do stosowania kas on-line	1631
3. Ulga dla podatników nabywających kasy on-line	1634
Rozdział 1b. Przepisy szczególne dotyczące stawki podatku dla wyrobów medycznych	1635
Art. 145c.	1635
Art. 145d.	1635
Rozdział 1c. Czasowe odwrotne obciążenie podatkiem gazu w systemie gazowym, energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym i usług w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych	1636
Art. 145e.	1636
1. Uwagi wstępne	1637
2. Zakres czasowy	1638
3. Zakres przedmiotowy	1638
4. Warunki zastosowania odwrotnego obciążenia	1638
5. Nabywca korzystający z odwrotnego obciążenia	1639
Art. 145f.	1639
Art. 145g.	1641
Art. 145h.	1641
Art. 145i.	1641
Art. 145j.	1642
Art. 145k.	1643
Rozdział 2. Przepisy przejściowe i końcowe	1644
Art. 146.	1644
Art. 146a.	1646
Art. 146aa.	1646
Art. 146b.	1646
Art. 146c.	1646
Art. 146d.	1647
Art. 146da.	1647
Art. 146db.	1647
Art. 146dc.	1647
Art. 146e.	1650
Art. 146ea.	1652
Art. 146eb.	1652
Art. 146ec.	1652
Art. 146ed.	1652
Art. 146ee.	1652
Art. 146ef.	1654
Art. 146eg.	1654
Art. 146eh.	1654
Art. 146ei.	1654
Art. 146ej.	1655
Art. 146f.	1655
Art. 146g.	1656
Art. 146h.	1656
Art. 146i.	1657
Art. 146j.	1657
Art. 146k.	1657
Art. 147.	1659

Art. 148.	1659
Art. 149.	1659
Art. 150.	1660
Art. 151.	1660
Art. 152.	1660
Art. 153.	1660
Art. 154.	1661
Art. 155.	1661
Art. 156.	1662
Art. 157.	1662
Art. 158.	1663
Art. 159.	1663
Art. 160.	1663
Art. 161.	1663
Art. 162.	1663
Art. 163.	1664
Art. 164.	1664
Art. 165.	1664
Art. 166.	1664
Art. 167.	1664
Art. 168.	1665
Art. 169.	1665
Art. 170.	1665
Art. 171.	1666
Art. 172.	1666
Art. 173.	1667
Art. 174.	1667
Art. 175.	1667
Art. 176.	1667
Załączniki	1669
Załączniki nr 1–2. (uchylone).	1669
Załącznik nr 3. Wykaz towarów i usług opodatkowanych stawką podatku w wysokości 7%	1669
Załączniki nr 4–5. (uchylone).	1674
Załącznik nr 6. Wykaz towarów i usług, opodatkowanych stawką podatku w wysokości 3%	1674
Załącznik nr 7. Wykaz towarów, do których ma zastosowanie zwolnienie od podatku na podstawie art. 74 ust. 1 pkt 17 ustawy	1678
Załącznik nr 8. Wykaz towarów, których dostawa jest opodatkowana stawką 0% na podstawie art. 83 ust. 1 pkt 26 ustawy	1679
Załącznik nr 9. (uchylony).	1679
Załącznik nr 10. Wykaz towarów i usług opodatkowanych stawką podatku w wysokości 5%	1680
Załącznik nr 11. (uchylony).	1682
Załącznik nr 12. Lista towarów, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku określone w art. 113 ust. 1 i 9 ustawy	1682
Załączniki nr 13–14. (uchylone).	1684
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	1684
Bibliografia	1693
Skorowidz przedmiotowy	1701

Wykaz skrótów

I. Akty prawne

I dyrektywa VAT	– pierwsza dyrektywa Rady 67/227/EWG z 11.04.1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.Urz. WE L 71, s. 1301, ze zm.), uchylona
VI dyrektywa VAT (także jako dyrektywa)	– szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z 17.05.1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.Urz. WE L 145, s. 1, ze zm.), uchylona
decyzja wykonawcza 2013/805	– decyzja wykonawcza Rady 2013/805/UE z 17.12.2013 r. upoważniająca Rzeczpospolitą Polską do stosowania środków stanowiących odstępstwo od art. 26 ust. 1 lit. a) i art. 168 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 353, s. 51, ze zm.)
dyrektywa 2008/9/WE	– dyrektywa Rady 2008/9/WE z 12.02.2008 r. określająca szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim (Dz.Urz. UE L 44, s. 23, ze zm.)
dyrektywa VAT z 2006 r.	– dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.)
dyrektywa voucherowa	– dyrektywa Rady (UE) 2016/1065 z 27.06.2016 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do bonów na towary lub usługi (Dz.Urz. UE L 177, s. 9)
k.c.	– ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2022 r. poz. 1360 ze zm.)
k.k.s.	– ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2023 r. poz. 654 ze zm.)
Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm. i sprost.)
u.o.i.f.	– ustawa z 29.07.2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 646 ze zm.)
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.)

pr. bank.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Prawo bankowe (Dz.U. z 2022 r. poz. 2324 ze zm.)
pr. bud.	– ustawa z 7.07.1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2023 r. poz. 682 ze zm.)
pr. poczt.	– ustawa z 23.11.2012 r. – Prawo pocztowe (Dz.U. z 2022 r. poz. 896 ze zm.)
pr. przeds.	– ustawa z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2023 r. poz. 221 ze zm.)
projekt ustawy o zmianie ustawy VAT, druk sejm. nr 208	– projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw (IX kadencja, druk sejm. nr 208)
p.z.p.	– ustawa z 11.09.2019 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 1710 ze zm.)
rozporządzenie 282	– rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z 15.03.2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 77, s. 1, ze zm.)
rozporządzenie o fakturach	– rozporządzenie Ministra Finansów z 29.10.2021 r. w sprawie wystawiania faktur (Dz.U. poz. 1979)
rozporządzenie o stawkach	– rozporządzenie Ministra Finansów z 2.12.2022 r. w sprawie obniżonych stawek podatku towarów i usług w roku 2023 (Dz.U. poz. 2495)
rozporządzenie o zwolnieniach	– rozporządzenie Ministra Finansów z 20.12.2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (Dz.U. z 2020 r. poz. 1983 ze zm.)
RW UKC	– rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2015/2447 z 24.11.2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonania niektórych przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 ustanawiającego unijny kodeks celny (Dz.Urz. UE L 343, s. 558, ze zm.)
TFUE	– Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47, ze sprost.)
traktat Euratom	– Traktat ustanawiający Europejską Wspólnotę Energii Atomowej (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 84 z 2010 r., s. 1)
TWE	– Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 321E z 2006 r., s. 37)
u.d.l.	– ustawa z 15.04.2011 r. o działalności leczniczej (Dz.U. z 2022 r. poz. 633 ze zm.)
u.d.p.p.w.	– ustawa z 24.04.2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz.U. z 2023 r. poz. 571)
UKC	– rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z 9.10.2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz.Urz. UE L 269, s. 1, ze zm.)
u.n.i.p.	– ustawa z 13.10.1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz.U. z 2022 r. poz. 2500 ze zm.)

u.o.i.f.	– ustawa z 29.07.2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz.U. z 2022 r. poz. 1500 ze zm.)
u.p.a.	– ustawa z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2022 r. poz. 143 ze zm.)
u.p.c.c.	– ustawa z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 170 ze zm.)
u.p.d.o.f.	– ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.)
u.p.d.o.p.	– ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm.)
u.p.z.p.	– ustawa z 27.03.2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz.U. z 2022 r. poz. 503 ze zm.)
u.s.h.u.	– ustawa z 12.06.2015 r. systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (Dz.U. z 2023 r. poz. 589)
ustawa nowelizująca z 23.10.2009 r.	– ustawa z 23.10.2009 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 195, poz. 1504), uchylona
ustawa nowelizująca z 16.12.2010 r.	– ustawa z 16.12.2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o transporcie drogowym (Dz.U. Nr 247, poz. 1652 ze zm.), uchylona
ustawa nowelizująca z 7.02.2014 r.	– ustawa z 7.02.2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 312), uchylona
ustawa nowelizująca z 7.07.2016 r.	– ustawa z 7.07.2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1052 ze zm.), uchylona
ustawa nowelizująca z 1.12.2016 r.	– ustawa z 1.12.2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2024)
ustawa nowelizująca z 4.07.2019 r.	– 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.), uchylona
ustawa nowelizująca z 9.08.2019 r.	– ustawa z 9.08.2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1751 ze zm.)
ustawa nowelizująca z 27.11.2020 r.	– ustawa z 27.11.2020 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2419)
ustawa nowelizująca z 29.10.2021 r.	– ustawa z 29.10.2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2076)
ustawa nowelizująca z 2023 r.	– ustawa o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw uchwalona przez Sejm 14.04.2023 r., do której Senat wprowadził redakcyjne poprawki 11.05.2023 r.
u.u.p.	– ustawa z 19.08.2011 r. o usługach płatniczych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2360 ze zm.)
ustawa VAT (także jako ustawa)	– ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.)
ustawa VAT z 1993 r.	– ustawa z 8.01.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.), uchylona
u.z.s.	– ustawa z 5.07.2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw (Dz.U. z 2021 r. poz. 170)

II. Czasopisma i orzecznictwo

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

III. Inne

CRK	– Centralne Repozytorium Kas
EBC	– Europejski Bank Centralny
ETS	– Europejski Trybunał Sprawiedliwości (do 30.11.2009 r.)
EWG	– Europejska Wspólnota Gospodarcza
GUM	– Główny Urząd Miar
IOSS	– importowy punkt kompleksowej obsługi (ang. <i>Import One Stop Shop</i>)
KAS	– Krajowa Administracja Skarbowa
KIS	– Krajowa Informacja Skarbowa
KSeF	– Krajowy System e-Faktur
MOSS	– mały punkt kompleksowej obsługi (ang. <i>Mini One Stop Shop</i>)
NBP	– Narodowy Bank Polski
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
OSS	– punkt kompleksowej obsługi (ang. <i>One Stop Shop</i>)
PKOB	– Polska Klasyfikacja Obiektów Budowlanych
PKWiU	– Polska Klasyfikacja WYROBÓW I USŁUG
procedura USZ	– szczególna procedura dotycząca deklarowania i zapłaty podatku z tytułu importu towarów
SN	– Sąd Najwyższy
SOTI	– sprzedaż na odległość towarów importowanych
TK	– Trybunał Konstytucyjny

TSUE	– Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (od 1.12.2009 r.)
usługi B2B	– usługi świadczone dla przedsiębiorcy (ang. <i>business to business</i>)
usługi B2C	– usługi świadczone dla konsumenta (ang. <i>business to consumer</i>)
usługi TBE	– usługi TBE dla konsumentów, gdzie TBE to angielski akronim utworzony od pierwszych liter nazw usług: telekomunikacyjnych (ang. <i>telecommunication</i>), nadawczych (ang. <i>broadcasting</i>) oraz elektronicznych (ang. <i>electronic</i>)
VIES	– System Wymiany Informacji o VAT (ang. VAT Information Exchange System)
WIS	– wiążąca informacja stawkowa
WSA	– wojewódzki sąd administracyjny
WSTO	– wewnątrzwspólnotowa sprzedaż towarów na odległość

IV. Wykaz literatury powoływanej zapisem skrótowym

<i>Komentarz</i> , red. J. Martini	– <i>Ustawa VAT. Komentarz</i> , red. J. Martini, Warszawa 2003
R. Mastalski, <i>Prawo podatkowe...</i>	– Mastalski R., <i>Prawo podatkowe – część ogólna</i> , Warszawa 1998
T. Michalik, <i>Komentarz</i>	– Michalik T., <i>Ustawa o VAT. Rok 2003. Komentarz</i> , Warszawa 2003
Z. Modzelewski, G. Mularczyk, <i>Komentarz</i>	– Modzelewski Z., Mularczyk G., <i>Ustawa o VAT. Komentarz</i> , Warszawa 2003
<i>Słownik języka polskiego</i>	– <i>Słownik języka polskiego</i> , red. W. Doroszewski, t. 1–11, wersja elektroniczna (sjp.pwn.pl), Warszawa 1997

Wstęp

Komentarz oddajemy w tym roku do rąk Czytelników wyjątkowo późno. Powodem tego nie jest wszakże lenistwo autora ani wydawnictwa, lecz wpływ tzw. czynników zewnętrznych.

Przyzwyczajiliśmy się już wszyscy, że w zasadzie w każdym roku przepisy ustawy o podatku od towarów i usług są w sposób dość poważny nowelizowane. Nie inaczej miało być w 2023 r. Z początkiem roku spodziewane było wejście w życie tzw. pakietu SLIM VAT 3. Jego pierwsze projekty znane były od dawna, wydawało się, że przyjęcie projektu ustawy przez Radę Ministrów i skierowanie go do Sejmu będzie formalnością. Stało się jednak inaczej. Najpierw sam projekt wyjątkowo długo czekał na akceptację rządową i złożenie go w parlamencie. Następnie prace parlamentarne nad nim nie postępowały zbyt szybko.

Notabene mogło to wywoływać pewien dysonans poznawczy. Oto bowiem nowelizacja ta ma za zadanie m.in. naprawić uznane za sprzeczne z prawem unijnym przez TSUE przepisy dotyczące nakładania tzw. sankcji VAT. Po wydaniu wyroku w tej sprawie powstały istotne wątpliwości, czy sankcje te można w ogóle nakładać na podstawie dotychczas obowiązujących przepisów.

Pewne zdziwienie wywołuje w związku z tym fakt, że rządzący – którzy z walki z oszustami VAT-owskimi uczynili jeden z leitmotivów swoich rządów – tak długo zwlekali z przyjęciem przepisów, które mają na nowo umożliwić nakładanie sankcji na nierzetelnych podatników.

Wszystko to sprawiło, że chociaż wejście w życie SLIM VAT 3 miało początkowo nastąpić w styczniu 2023 r., później w kwietniu 2023 r., finalnie następuje dopiero w lipcu 2023 r. Choć książka była w zasadzie gotowa w grudniu 2022 r., nie chcąc oddawać jej w ręce Czytelników niekompletnej, autor i wydawnictwo oczekiwali na ostateczne przyjęcie ustawy nowelizacyjnej.

Kierując się również tym, aby trafiła ona do Czytelników jeszcze przed wakacjami, nie oczekiwano na ostateczną publikację ustawy nowelizacyjnej w Dzienniku Ustaw, tylko zdecydowano się na opracowanie komentarza uwzględniającego wersję przepisów wynikającą z ustawy przyjętej przez Sejm.

Oczywiście omówienie w Komentarzu pakietu SLIM VAT 3 nie jest jedyną nowością w aktualnym wydaniu. Uwzględniono również inne nowelizacje dokonywane w treści ustawy od początku 2022 r., w tym również przepisy wprowadzające od 1.04.2023 r. czasowe odwrotne obciążenie przy dostawie niektórych towarów i świadczeniu niektórych usług. Komentarz zawiera również nowe orzecznictwo TSUE oraz polskich sądów administracyjnych.

Gryfino, maj 2023 r.

USTAWA

z dnia 11 marca 2004 r.

o podatku od towarów i usług

(Dz.U. z 2022 r. poz. 931; zm.: Dz.U. z 2022 r. poz. 974, poz. 1137, poz. 1301, poz. 1488, poz. 1561, poz. 2180, poz. 2707; z 2023 r. *poz. 535, poz. 556*)*

* Uwzględniono zmiany wprowadzone ustawą z 14.04.2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (druk sejm. nr 3025, oczekuje na rozpatrzenie przez Senat RP) zmieniającej nin. ustawę z dniem 1.07.2023 r., z dniem następującym po dniu ogłoszenia, 30.06.2023 r. i 15.09.2023 r.

DZIAŁ I

Przepisy ogólne

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

1. Charakter podatku od towarów i usług

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

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

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

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

Podatek od towarów i usług jest podatkiem od wartości dodanej w ostatecznym rozrachunku, ponieważ podatek u danego podatnika faktycznie obciąża jedynie tę część obrotu, która „dodawana” jest przez danego podatnika. Podstawą opodatkowania jest jednak na każdym etapie obrotu cała jego wartość. Faktyczne opodatkowanie jedynie wartości dodanej uzyskiwane jest poprzez zastosowanie mechanizmu odliczenia bądź zwrotu podatku naliczonego w poprzedniej fazie obrotu. Tak więc u danego podatnika faktycznie opodatkowany będzie jedynie obrót „wytworzony” przez tego podatnika (różnica pomiędzy wartością zakupów a wartością obrotu).

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

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

2. Z dniem 1.05.2004 r. Rzeczpospolita Polska stała się członkiem Unii Europejskiej. W związku z powyższym polskie przepisy dotyczące podatku od towarów i usług musiały zostać dostosowane do unijnych regulacji w zakresie VAT. Jest to związane z faktem, że już w aktach prawnych powołujących do życia Europejską Wspólnotę Gospodarczą (będącą poprzedniczką Unii Europejskiej) założono harmonizację podatków pośrednich państw członkowskich Unii (art. 121 TFUE, dawny art. 99 TWE).

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

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

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

Należy zauważyć, że powyższa dyrektywa jest w istocie połączonym tekstem I dyrektywy VAT oraz VI dyrektywy VAT, poddanym „oczyszczeniu” oraz opracowaniu redakcyjnemu.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Niezwykle istotną cechą VAT jest postrzeganie go jako narzędzia, które ma zapobiegać zakłóceniom konkurencji. Zgodnie z tą zasadą podatek od towarów i usług powinien zapewniać równe warunki opodatkowania dla wszystkich uczestników obrotu gospodarczego. Powyższa zasada powiązana jest z zasadą powszechności opodatkowania VAT. Każde odstępstwo od opodatkowania ma charakter wyjątkowy. Obierając za punkt wyjścia tę zasadę, przyjmuje się, że opodatkowaniu powinny podlegać określone czynności, także w razie wykonywania ich bez zachowania form i warunków przewidzianych przepisami prawa. Będą więc mogły być

opodatkowane także czynności nieważne na gruncie prawa cywilnego czy też wprost zabronione przez przepisy prawa (np. sprzedaż towarów z przemytu). Stosowanie powyższej zasady zostanie szerzej omówione w komentarzu do art. 5.

2. Regulacje prawne w zakresie podatku od towarów i usług

4. Ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.) jest drugą polską ustawą dotyczącą opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Poprzednio – zasadniczo aż do 30.04.2004 r. (niektóre jej przepisy zostały derogowane przez przepisy nowej ustawy wcześniej) – obowiązywała ustawa z 8.01.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.). Weszła ona w życie 5.07.1993 r. Wówczas podatek od towarów i usług zastąpił funkcjonujący wcześniej podatek obrotowy.
5. W zakresie opodatkowania podatkiem od towarów i usług podstawowe znaczenie mają przepisy ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług. Wiele istotnych kwestii zostało jednakże uregulowanych również w przepisach aktów wykonawczych wydanych na podstawie delegacji zawartej w ustawie. W szczególności należy tutaj wskazać następujące akty:
 - 1) rozporządzenie Ministra Finansów z 20.12.2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (Dz.U. z 2020 r. poz. 1983 ze zm.);
 - 2) rozporządzenie Ministra Finansów z 2.12.2022 r. w sprawie obniżonych stawek podatku od towarów i usług w roku 2023 (Dz.U. poz. 2495 ze zm.);
 - 3) rozporządzenie Ministra Finansów z 29.10.2021 r. w sprawie wystawiania faktur (Dz.U. poz. 1979);
 - 4) rozporządzenie Ministra Finansów z 27.12.2021 r. w sprawie korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur (Dz.U. poz. 2481 ze zm.);
 - 5) rozporządzenie Ministra Finansów z 18.09.2015 r. w sprawie późniejszego terminu powstania obowiązku podatkowego (Dz.U. poz. 1504);
 - 6) rozporządzenie Ministra Finansów z 16.12.2013 r. w sprawie miejsca świadczenia usług oraz zwrotu kwoty podatku naliczonego jednostce dokonującej nabycia (importu) towarów lub usług (Dz.U. z 2021 r. poz. 80 ze zm.);
 - 7) rozporządzenie Ministra Finansów z 9.03.2020 r. w sprawie wzorów dokumentów związanych z rejestracją podatników w zakresie podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2023 r. poz. 55);
 - 8) rozporządzenie Ministra Finansów z 16.12.2013 r. w sprawie potwierdzania zidentyfikowania określonego podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju (Dz.U. poz. 1662);
 - 9) rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 27.02.2017 r. w sprawie wyznaczenia jednostki organizacyjnej do celów dokonywania potwierdzenia zidentyfikowania określonego podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju oraz informowania o braku takiego potwierdzenia (Dz.U. poz. 434);
 - 10) rozporządzenie Ministra Finansów z 14.11.2014 r. w sprawie określenia podatników niemających obowiązku składania zgłoszenia rejestracyjnego (Dz.U. z 2022 r. poz. 1525);
 - 11) rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 23.02.2021 r. w sprawie braku obowiązku ustanawiania przedstawiciela podatkowego (Dz.U. poz. 347);
 - 12) rozporządzenie Ministra Finansów z 30.05.2019 r. w sprawie określenia wzoru dokumentu potwierdzającego wywóz przez nabywcę nowego środka transportu z terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na terytorium innego państwa członkowskiego (Dz.U. poz. 1022);
 - 13) rozporządzenie Ministra Finansów z 29.09.2005 r. w sprawie przypadków i trybu zwrotu podatku od towarów i usług przedstawicielstwom dyplomatycznym, urzędom konsu-

- larnym, członkom personelu tych przedstawicielstw i urzędów, a także innym osobom zrównanym z nimi na podstawie ustaw, umów lub zwyczajów międzynarodowych (Dz.U. Nr 193, poz. 1618);
- 14) rozporządzenie Ministra Finansów z 27.05.2019 r. w sprawie wzoru informacji o wewnątrzwspólnotowym nabyciu środka transportu (Dz.U. poz. 1007);
 - 15) rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 23.06.2017 r. w sprawie minimalnej łącznej wartości zakupów, przy której podróżny może żądać zwrotu podatku od towarów i usług (Dz.U. poz. 1248);
 - 16) rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 16.07.2021 r. w sprawie wzoru znaku informującego podróżnych o możliwości zakupu towarów, od których przysługuje zwrot podatku od towarów i usług, pieczęci organu celnego potwierdzającej wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej oraz danych zawartych w dokumencie elektronicznym TAX FREE oraz jego wydruku (Dz.U. z 2023 r. poz. 19);
 - 17) rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 22.07.2021 r. w sprawie ewidencji prowadzonej w systemie TAX FREE (Dz.U. poz. 1363);
 - 18) rozporządzenie Ministra Finansów z 9.12.2014 r. w sprawie zwrotu podatku od towarów i usług niektórym podmiotom (Dz.U. poz. 1860);
 - 19) rozporządzenie Ministra Finansów z 14.09.2020 r. w sprawie wzorów deklaracji o podatku od towarów i usług od podmiotów innych niż zarejestrowane jako podatnicy VAT czynni (Dz.U. poz. 1626);
 - 20) rozporządzenie Ministra Finansów z 22.04.2020 r. w sprawie wzorów deklaracji o podatku od towarów i usług dotyczących transakcji wewnątrzwspólnotowych w zakresie nowych środków transportu (Dz.U. poz. 803);
 - 21) rozporządzenie Ministra Finansów z 27.04.2018 r. w sprawie wzoru skróconej deklaracji dla podatku od towarów i usług w zakresie usług taksówek osobowych opodatkowanych w formie ryczałtu (Dz.U. poz. 837);
 - 22) rozporządzenie Ministra Finansów z 23.04.2019 r. w sprawie wzoru deklaracji dla podatku od towarów i usług przedstawiciela podatkowego (Dz.U. poz. 883);
 - 23) rozporządzenie Ministra Finansów z 19.05.2020 r. w sprawie deklaracji importowej o podatku od towarów i usług (Dz.U. poz. 907);
 - 24) rozporządzenie Ministra Finansów z 26.06.2020 r. w sprawie informacji podsumowującej o dokonanych wewnątrzwspólnotowych transakcjach i przemieszczeniach towarów w procedurze magazynu typu *call-off stock* (Dz.U. z 2022 r. poz. 332);
 - 25) rozporządzenie Ministra Finansów z 29.04.2019 r. w sprawie odliczania lub zwrotu kwot wydanych na zakup kas rejestrujących oraz zwrotu tych kwot przez podatnika (Dz.U. poz. 820);
 - 26) rozporządzenie Ministra Finansów z 22.12.2021 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz.U. poz. 2442 ze zm.);
 - 27) rozporządzenie Ministra Rozwoju, Pracy i Technologii z 12.09.2021 r. w sprawie wymagań technicznych dla kas rejestrujących (Dz.U. poz. 1759);
 - 28) rozporządzenie Ministra Rozwoju, Pracy i Technologii z 12.09.2021 r. w sprawie kryteriów i warunków technicznych, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące z elektronicznym zapisem kopii (Dz.U. poz. 1753);
 - 29) rozporządzenie Ministra Finansów z 4.12.2014 r. w sprawie wniosków o zwrot podatku od wartości dodanej naliczonego w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej (Dz.U. z 2022 r. poz. 1954);
 - 30) rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 23.02.2021 r. w sprawie braku obowiązku ustanawiania przedstawiciela podatkowego (Dz.U. poz. 347).

6. Można było spodziewać się, że członkostwo Polski w Unii Europejskiej będzie wpływało stabilizująco na przepisy dotyczące podatku od towarów i usług. Te przewidywania nie okazały się całkowicie trafne. Przez pierwsze 2 lata obowiązywania ustawa była kilka razy nowelizowana, przy czym jedna z nowelizacji miała znaczny zakres. Następne istotne nowelizacje ustawy następowały w latach kolejnych (choćby w grudniu 2008 r., w kwietniu 2011 r., w styczniu oraz kwietniu 2013 r.). Od dłuższego zaś czasu można zaobserwować, że ustawodawca dokonuje bardzo częstych nowelizacji przepisów VAT. W jakiejś mierze wynika to z konieczności dostosowania się do zmieniających się regulacji unijnych, jednak większość nowelizacji nie ma takiego charakteru.

Nie sposób także nie zauważyć, że w ostatnich latach nasila się praktyka nowelizowania ustawy mająca na celu doraźną walkę z wyłudzeniami tego podatku. Powstaje pytanie, na ile nowelizacje te są skuteczne, zwłaszcza że wydają się być tworzone bez jakiegos dalekosiężnego planu.

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

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

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

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

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

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

Przykładowo w sprawach 9/70 (Franz Grad v. Finanzamt Traunstein), 20/70 (Transports Lesage & Cie S.A. v. Hauptzollamt Freiburg) oraz 23/70 (Erich Haselhorst v. Finanzamt Düsseldorf-Altstadt) Europejski Trybunał Sprawiedliwości jednoznacznie wskazywał, że przepisy dyrek-

tyw mogą powodować bezpośrednie konsekwencje w stosunkach prawnych oraz kreują prawo do powoływania się na ich regulacje przed sądami.

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

W orzecznictwie sądowym podkreśla się zaś, że organy podatkowe powinny uwzględniać – w toku dokonywanej przez siebie interpretacji prawa – brzmienie dyrektyw unijnych. Dotyczy to także urzędowych interpretacji tych organów (zob. wyrok WSA w Warszawie z 1.10.2009 r., III SA/Wa 385/09, LEX nr 558151). Interpretacja taka nie powinna mieć wszakże charakteru *contra legem* i prowadzić do obciążenia podatnika obowiązkami, których nie można wywieść wyłącznie z przepisów krajowych. Jak trafnie stwierdzono w wyroku NSA (7) z 23.03.2009 r. (I FPS 6/08, ONSA WSA 2009/4, poz. 61), „przepisy prawa krajowego należy wyklądać, mając na uwadze stosowne regulacje prawa wspólnotowego. Jednak zasada ta nie ma charakteru bezwzględnie obowiązującego, w szczególności w sytuacji, gdy regulacja unijna ma charakter dyrektywy (ze swej istoty skierowanej do państw członkowskich, mających obowiązek doprowadzenia prawa krajowego do stanu realizującego zapisy zawarte w dyrektywach); nie może być stosowana taka wykładnia prawa krajowego, która będzie prowadziła do nakładania na podatnika obowiązków niewyrażonych wprost w prawie krajowym. [...] Jeżeli podatnik stosuje się do dyspozycji wadliwie transponowanej normy krajowej, uznając, że jest ona dla niego korzystniejsza, brak jest podstaw do dokonywania wykładni prowspólnotowej tej normy, prowadzącej do wykładni *contra legem* i nakładania na obywatela obowiązków wynikających tylko z samej dyrektywy”.

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

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

Od 1.07.2011 r. normy zawarte w rozporządzeniu 282 oddziałują zatem bezpośrednio na sytuację polskich podatników.

3. Zakres przedmiotowy ustawy

9. Zgodnie z przepisem art. 1 ust. 1 ustawa reguluje opodatkowanie podatkiem od towarów i usług. Oznacza to, że jej przepisy mają zastosowanie jedynie do opodatkowania tym podatkiem i nie powinny być stosowane – nawet przez analogię – do spraw dotyczących opodatkowania innymi podatkami czy też obciążenia innymi daninami publicznoprawnymi. Nie dotyczy to oczywiście przypadków, kiedy dany przepis innego aktu prawnego będzie odsyłał w sposób wyraźny do uregulowań ustawy o podatku od towarów i usług czy też gdy powstaje oczywista konieczność skorzystania z tych przepisów w celu ustalenia znaczenia pojęć i określeń używanych w innych aktach prawnych (np. pojęcie informacji podsumowującej używane w przepisach ustawy z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy, Dz.U. z 2023 r. poz. 654 ze zm.).

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

4. Podatek jako źródło dochodów budżetu państwa

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

Podatek od towarów i usług jest dochodem budżetu państwa. Stanowi o tym jednoznacznie przepis art. 1 ust. 2 ustawy. Podatek ten od wielu lat pozostaje jedną z bardziej znaczących pozycji w rocznym planie dochodów i wydatków państwa. W budżecie na 2023 r. ma stanowić około 47,37% jego przychodów (oraz 54,33% wpływów podatkowych).

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, a także Irlandię Północną w zakresie określonym w Protokole w sprawie Irlandii / Irlandii Północnej do Umowy o wystąpieniu Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej z Unii Europejskiej i Europejskiej Wspólnoty Energii Atomowej (Dz. Urz. UE L 29 z 31.01.2020, str. 7, z późn. zm.¹);
- 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, suwerenne strefy Akrotiri i Dhekelia traktuje się jako terytorium Republiki Cypru,
 - b) następujące terytoria poszczególnych państw członkowskich traktuje się jako związane 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,
 - (uchylone),
 - c) (uchylona);

¹ Zmiany wymienionej umowy zostały ogłoszone w Dz.Urz. UE L 225 z 2020 r., s. 53 oraz Dz.Urz. UE L 443 z 2020 r., s. 3.

- d) Irlandię Północną traktuje się jako terytorium Unii Europejskiej w zakresie określonym w Protokole w sprawie Irlandii / Irlandii Północnej do Umowy o wystąpieniu Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej z Unii Europejskiej i Europejskiej Wspólnoty Energii Atomowej;
- 4) terytorium państwa członkowskiego – rozumie się przez to terytorium państwa wchodzące w skład terytorium Unii Europejskiej, z zastrzeżeniem art. 2a;
- 5) terytorium państwa trzeciego – rozumie się przez to terytorium państwa niewchodzące w skład terytorium Unii Europejskiej, z zastrzeżeniem art. 2a ust. 1 i 3;
- 5a) (uchylony);
- 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 środków 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 wy-

dany przez producenta pierwszemu nabywcy, lub dzień, w którym został po raz pierwszy użyty dla celów demonstracyjnych przez producenta;

- 11) podatku od wartości dodanej – rozumie się przez to podatek od wartości dodanej nakładany na terytorium państwa członkowskiego, z wyjątkiem podatku od towarów i usług nakładanego tą ustawą;
- 12) obiektach budownictwa mieszkaniowego – rozumie się przez to budynki mieszkalne stałego zamieszkania sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 11;
- 13) urzędzie skarbowym – rozumie się przez to urząd skarbowy, przy pomocy którego właściwy dla podatnika naczelnik urzędu skarbowego wykonuje swoje zadania;
- 14) pierwszym zasiedleniu – rozumie się przez to oddanie do użytkowania 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 grzybnie, 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 2021 r. poz. 1128, 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;
- 22a) wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość – rozumie się przez to dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę lub na jego rzecz, w tym wtedy, gdy dostawca uczestniczy pośrednio w transporcie lub wysyłce towarów, z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium państwa członkowskiego zakończenia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy, który jest:
- a) podatnikiem podatku od towarów i usług lub osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od towarów i usług, którzy nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 9, lub
 - b) podatnikiem podatku od wartości dodanej lub osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, którzy nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów odpowiadającego wewnątrzwspólnotowemu nabyciu towarów, o którym mowa w art. 9, lub
 - c) podmiotem niebędącym podatnikiem
- pod warunkiem że dostarczane towary nie są nowymi środkami transportu ani towarami, o których mowa w art. 22 ust. 1 pkt 2;
- 22b) sprzedaży na odległość towarów importowanych – rozumie się przez to dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę lub na jego rzecz, w tym wtedy, gdy dostawca uczestniczy pośrednio w transporcie lub wysyłce towarów, z terytorium państwa trzeciego do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego, który jest:
- a) podatnikiem podatku od towarów i usług lub osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od towarów i usług, którzy nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 9, lub
 - b) podatnikiem podatku od wartości dodanej lub osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, którzy nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów odpowiadającego wewnątrzwspólnotowemu nabyciu towarów, o którym mowa w art. 9, lub
 - c) podmiotem niebędącym podatnikiem
- pod warunkiem że dostarczane towary nie są nowymi środkami transportu ani towarami, o których mowa w art. 22 ust. 1 pkt 2;
- 23–24) (uchylone);
- 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,
 - a) ² u którego wartość sprzedaży (wraz z kwotą podatku) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 euro,

² Art. 2 pkt 25 lit. a zmieniony przez art. 1 pkt 1 ustawy z 14.04.2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (druk sejm. nr 3025, oczekuje na rozpatrzenie przez Senat RP) zmieniającej nin. ustawę z dnia 1.07.2023 r.

- 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;
- 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 drogą elektroniczną, 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 2021 r. poz. 716, 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;
- 27ba) wartości rzeczywistej – rozumie się przez to wartość rzeczywistą, o której mowa w art. 1 pkt 48 rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2015/2446 z dnia 28 lipca 2015 r. uzupełniającego rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 w odniesieniu do szczegółowych zasad dotyczących niektórych przepisów unijnego kodeksu celnego (Dz. Urz. UE L 343 z 29.12.2015, str. 1, z późn. zm.), zwanego dalej „rozporządzeniem 2015/2446”;
- 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 przeznaczona 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 uwidoczniiona wysokość nakładu;
- 28) Ordynacji podatkowej – rozumie się przez to ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, 1598, 2076, 2105, 2262 i 2328);
- 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;
- 32a) fakturze ustrukturyzowanej – rozumie się przez to fakturę wystawioną przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur wraz z przydzielonym numerem identyfikującym tę fakturę w tym systemie;
- 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 2022 r. poz. 143);
- 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 2021 r. poz. 2439 i 2447),
 - b) art. 3b ust. 1 ustawy z dnia 5 listopada 2009 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1844, 2140 i 2447);
- 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. z 2021 r. poz. 170);
- 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) 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;
- 47) grupie VAT – rozumie się przez to grupę podmiotów powiązanych finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie, zarejestrowaną jako podatnik podatku;
- 48) przedstawicielu grupy VAT – rozumie się przez to podmiot reprezentujący grupę VAT w zakresie obowiązków tej grupy.

1. Uwagi wstępne

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

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

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

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

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

2. Terytorium kraju

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

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

W myśl przepisu terytorium kraju to terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. W celu ustalenia, jaki obszar stanowi terytorium kraju, należy odwołać się przede wszystkim do przepisów ustawy z 12.10.1990 r. o ochronie granicy państwowej (Dz.U. z 2022 r. poz. 295). Przywoływana ustawa także nie definiuje wprost pojęcia terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Z jej przepisów można jednakże wywieść wniosek, że terytorium RP to obszar znajdujący się wewnątrz granicy państwowej. Przepis art. 1 zdanie pierwsze tej ustawy stanowi bowiem, że granicą państwową jest powierzchnia pionowa przechodząca przez linię graniczną, oddzielająca terytorium państwa polskiego od terytoriów innych państw i od morza pełnego.

Tak więc terytorium RP to wyodrębnione granicami państwa terytorium lądowe, morskie wody wewnętrzne oraz morze terytorialne, a także przestrzeń powietrzna i wnętrze ziemi znajdujące

się nad (odpowiednio pod) terytorium lądowym, morskimi wodami wewnętrznymi i morzem terytorialnym.

Przebieg granicy państwowej na lądzie jest określony w umowach międzynarodowych zawartych przez Rzeczpospolitą Polską. Terytorium morskich wód wewnętrznych oraz morza terytorialnego określone jest w ustawie z 21.03.1991 r. o obszarach morskich Rzeczypospolitej Polskiej i administracji morskiej (Dz.U. z 2022 r. poz. 457 ze zm.). Morskimi wodami wewnętrznymi są:

- 1) część Jeziora Nowowarpieńskiego i część Zalewu Szczecińskiego wraz ze Świną i Dziwną oraz Zalewem Kamieńskim, znajdująca się na wschód od granicy państwowej między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec, oraz rzeka Odra pomiędzy Zalewem Szczecińskim a wodami portu Szczecin;
- 2) część Zatoki Gdańskiej zamknięta linią podstawową 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 wodne (Dz.U. z 2022 r. poz. 2625 ze zm.) a linią podstawową morza terytorialnego.

Morzem terytorialnym Rzeczypospolitej Polskiej jest obszar wód morskich o szerokości 12 mil morskich (22 224 m), liczonych od linii podstawowej tego morza. Linię podstawową morza terytorialnego 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 dnia 10.12.1982 r. (Dz.U. z 2002 r. Nr 59, poz. 543). Zewnętrzną granicę morza terytorialnego stanowi linia, której każdy punkt jest oddalony o 12 mil morskich od najbliższego punktu linii podstawowej. Jednakże redy, na których odbywa się normalnie załadunek, wyładunek i kotwiczenie statków, położone całkowicie lub częściowo poza obszarem wód morskich, są włączone do morza terytorialnego.

W porównaniu z innymi ustawami podatkowymi ustawa VAT nie uznaje terytorium polskiej wyłącznej strefy ekonomicznej za równoważne z terytorium kraju. Jest to przede wszystkim spowodowane faktem, że miejscem dostawy towarów czy też świadczenia usług – w sensie prawnym, a nie faktycznym – nie może być obszar wyłącznej strefy ekonomicznej.

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

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

3. Terytorium Unii Europejskiej

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

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

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

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

- 1) Księstwo Monako – jego terytorium będzie równoważne z terytorium Republiki Francuskiej;
- 2) strefy Akrotiri i Dhekelia (są to dwie brytyjskie niezależne bazy wojskowe na Cyprze) – jako terytorium Republiki Cypru.

Przykładowo zatem dostawa towarów do Księstwa Monako nie będzie eksportem towaru, lecz dostawą wewnątrzwspólnotową.

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

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

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

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

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

Wynika to z faktu, że w związku z decyzją Rady Europejskiej 2012/419/UE z 11.07.2012 r. w sprawie zmiany statusu Majotty względem Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE L 204, s. 131) od 1.01.2014 r. Majotta posiada status regionu najbardziej oddalonego w rozumieniu art. 349 TFUE zamiast statusu kraju i terytorium zamorskiego w rozumieniu art. 355 ust. 2 TFUE. W związku z tym decyzją Rady Europejskiej dodano ją do wykazu regionów najbardziej oddalonych wymienionych w art. 349 TFUE oraz do równoległego wykazu zawartego w art. 355 ust. 1 TFUE. Od zmiany tego statusu prawodawstwo Unii dotyczące podatku od wartości dodanej miałoby zatem zastosowanie do Majotty. Dyrektywa Rady 2013/61/UE z 17.12.2013 r. zmieniająca dyrektywy 2006/112/WE i 2008/118/WE w odniesieniu do francuskich regionów najbardziej od-

dalonych, a w szczególności Majotty (Dz.Urz. UE L 353, s. 5), zakłada zatem zrównanie sytuacji Majotty w odniesieniu do stosowania wskazanej wyżej dyrektywy z sytuacją innych francuskich regionów najbardziej oddalonych – wyłączając ją z zakresu ich stosowania. Na mocy tych zmian, przez odwołanie do art. 349 i 355 ust. 1 TFUE, sytuacja wszystkich tych regionów nie będzie zależeć od ewentualnych zmian ich statusu we francuskich przepisach wewnętrznych. W związku z tym należałoby zmienić brzmienie komentowanych przepisów, tak aby zarówno – należące do Francji – „departamenty zamorskie”, jak i „terytoria najbardziej oddalone” były wyłączone z (podatkowego) terytorium Unii Europejskiej.

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

5. Z dniem 31.01.2020 r. Wielka Brytania formalnie przestała być państwem członkowskim Unii Europejskiej. Terytorium Wielkiej Brytanii jest zatem krajem trzecim w rozumieniu powyższej definicji. Do końca 2020 r. trwał okres przejściowy, w którym Wielka Brytania była traktowana, jakby była państwem członkowskim Unii Europejskiej (w okresie przejściowym obowiązywało w niej prawodawstwo Unii Europejskiej). Skończył się on z dniem 1.01.2021 r. i Wielka Brytania jest krajem trzecim. Szczególny jest przy tym status Irlandii Północnej. Na mocy art. 8 tzw. Protokołu irlandzkiego, Irlandia Północna jest od 1.01.2021 r. traktowana nadal jak państwo członkowskie w odniesieniu do obrotu towarowego. Protokół ten nie dotyczy świadczenia usług. W tym zakresie Irlandia Północna jest traktowana jak kraj trzeci. Protokół irlandzki będzie stosowany 4 lata (od 1.01.2021 r.) z możliwością przedłużenia tego terminu.

Należy tu zauważyć, że powyższy status Irlandii Północnej został doprecyzowany w ustawie od 1.10.2021 r. Zgodnie bowiem ze zmienioną definicją Irlandia Północna jest traktowana nadal – w pewnym zakresie – jako terytorium Unii Europejskiej. Zakres ten jest określony w Protokole w sprawie Irlandii / Irlandii Północnej do Umowy o wystąpieniu Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej z Unii Europejskiej i Europejskiej Wspólnoty Energii Atomowej. Jest to tzw. protokół IE/NI. Wynika z niego, że od 1.01.2021 r. dla celów transakcji towarowych Irlandia Północna jest traktowana jako terytorium Unii Europejskiej, a podatnicy dokonujący wewnątrzwspólnotowych dostaw lub nabyć towarów na terytorium Irlandii Północnej są traktowani jako podatnicy UE. Nie dotyczy to jednak transakcji usługowych, które – w odniesieniu do podmiotów z Irlandii Północnej – są traktowane jako transakcje z podmiotami z kraju trzeciego. Można tutaj jeszcze wspomnieć, że w zakresie dostawy towarów podatnicy z Irlandii Północnej od 1.01.2021 r. są identyfikowani za pomocą odrębnego unijnego numeru identyfikacyjnego VAT UE (numer poprzedzony kodem „XI”), który różni się od brytyjskiego VAT UE (prefiks „GB”). Ten ostatni numer jest jednak stosowany w odniesieniu do usług świadczonych względem Irlandii Północnej.

4. Państwo członkowskie, terytorium państwa członkowskiego

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

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

Z dniem 31.01.2020 r. Wielka Brytania formalnie przestała być państwem członkowskim Unii Europejskiej. Terytorium Wielkiej Brytanii nie jest zatem terytorium państwa członkowskiego w rozumieniu komentowanej definicji. Z dniem 31.01.2020 r. Wielka Brytania formalnie przestała być państwem członkowskim Unii Europejskiej. Terytorium Wielkiej Brytanii nie jest zatem terytorium państwa członkowskiego w rozumieniu komentowanej definicji. Do końca 2020 r. trwał okres przejściowy, w którym Wielka Brytania była traktowana, jakby była państwem członkowskim Unii Europejskiej (w okresie przejściowym obowiązywało w niej prawodawstwo Unii Europejskiej). Od dnia 1.01.2021 r. Wielka Brytania jest krajem trzecim. Szczególny jest przy tym status Irlandii Północnej. Na mocy art. 8 protokołu irlandzkiego, Irlandia Północna jest od 1.01.2021 r. traktowana nadal jak państwo członkowskie w odniesieniu do obrotu towarowego. Protokół ten nie dotyczy świadczenia usług. W tym zakresie Irlandia Północna jest traktowana jak kraj trzeci. Protokół irlandzki będzie stosowany 4 lata (od 1.01.2021 r.) z możliwością przedłużenia tego terminu. Z dniem 1.10.2021 r. powyższy status Irlandii został doprecyzowany ustawowo. Zob. teza 5.

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

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

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

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

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

5. Terytorium państwa trzeciego

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

Należy pamiętać, że „terytorium państwa trzeciego” to jedynie nazwa, a nie opis. Stąd też nie można utożsamiać terytorium państwa trzeciego jedynie z terytoriami wchodzącymi w skład państw innych niż państwa członkowskie Unii Europejskiej. Zgodnie z definicją terytorium państwa trzeciego jest to terytorium państwa niewchodzące w skład terytorium Unii Europejskiej.

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

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

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

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

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

6. Państwo członkowskie konsumpcji

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

Elementem tego nowego systemu była zmiana miejsca świadczenia tych usług. Od 1.01.2015 r. miejscem ich świadczenia było państwo usługobiorcy, nazywane „państwem konsumpcji”. W pkt 5a komentowanego artykułu zawarta była definicja powyższego pojęcia.

Z dniem 1.07.2021 r. przepis ten został uchylony. Nastąpiło to w związku z wprowadzeniem tzw. pakietu e-commerce, w ramach którego MOSS został zastąpiony przez OSS (ang. *One Stop Shop*).

7. Towary

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

Na gruncie podatku od towarów i usług znaczenie dla uznania danego przedmiotu za towar mogą mieć wyłącznie przepisy ustawy VAT. Normy innych aktów prawnych nie odgrywają

tutaj żadnej roli. „Przyjęcie przez stronę skarżącą definicji towaru z § 2 pkt 17 rozporządzenia z 15.01.1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości (Dz.U. Nr 10, poz. 35 ze zm.) [obecnie nieobowiązujące – przyp. red.] zamiast oparcia się na przepisach dotyczących określonego podatku – w tym wypadku podatku od towarów i usług – musiało pociągnąć za sobą ryzyko naruszenia przepisów ustawowych” (wyrok NSA z 16.07.1997 r., III SA 776/97, LEX nr 30323).

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

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

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

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

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

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

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

12. Rzeczami są tylko i wyłącznie przedmioty materialne. W związku z tym w szczególności nie są towarami prawa majątkowe (podobnie WSA w Gliwicach w wyroku z 29.09.2010 r., III SA/GI 892/10, LEX nr 756819). W znaczącej większości przypadków czynności mające za przedmiot ustanowienie czy też przeniesienie praw majątkowych będą uznawane na gruncie podatku od towarów i usług za odpłatne świadczenie usług.
13. Towarami są rzeczy. Jednym z rodzajów rzeczy są rzeczy ruchome. Także i one są wyłącznie przedmiotami materialnymi. W doktrynie prawa cywilnego przyjmuje się, że przedmioty materialne stają się rzeczami ruchomymi tylko wówczas, gdy są wyodrębnione. Przyjmuje się

w związku z tym, że rzeczami nie są złoża kopalin. Wydaje się, że na gruncie podatku od towarów i usług można przyjąć, iż także tego rodzaju przedmioty mogą być uznane za towar. Jeżeli mogą być one przedmiotem obrotu i nie są zbywane w ramach przedsiębiorstwa, wówczas będą towarem. Towarem nie są jednak „rzeczy przyszłe”, potencjalne, które mogą, lecz nie muszą być uzyskane (zob. także wyrok WSA w Olsztynie z 16.04.2009 r., I SA/OI 136/09, LEX nr 500627).

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

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

Za towar można uznać nośniki danych, na których zamieszczone jest oprogramowanie komputerowe (dyskietki, płyty CD, DVD itp.). W przypadku gdy wydanie tych towarów dokonywane jest łącznie z udzieleniem licencji, dojdzie do odpłatnego świadczenia usług, a nie do dostawy towarów, gdyż to właśnie udzielenie licencji – w związku z którym następuje wydanie towaru – jest zasadniczym elementem transakcji. Sprzedaż egzemplarzy programów komputerowych zasadniczo jest dostawą towarów. Natomiast w przypadku handlu tzw. oprogramowaniem pirackim nośniki danych, na których zamieszczone są pirackie kopie oprogramowania, będą towarem, zaś ich wydanie za odpłatnością będzie dostawą towarów (odnośnie do możliwości opodatkowania handlu pirackim oprogramowaniem – zob. komentarz do art. 5).

14. W wyroku z 14.03.2012 r. (I FSK 793/11, LEX nr 1124350) NSA wyraził dość kontrowersyjną tezę, że „sprzedaż niezakończonych «obiektów budownictwa mieszkaniowego» w rozumieniu art. 2 pkt 12 ustawy VAT, czyli budynków mieszkalnych rodzinnego stałego zamieszkania, sklasyfikowanych w PKOB 11, których budowa ma być dalej kontynuowana, stanowi sprzedaż tych obiektów w określonym stopniu zaawansowania robót budowlanych”. Uznano więc za towar coś, co jeszcze rzeczą nie było.

W wyroku z 28.11.2019 r. (I FSK 1235/17, LEX nr 2778099) NSA wskazał jednak, iż „wykluczyć (...) należało, że w niniejszej sprawie fundament wraz z fragmentem muru mógłby zostać potraktowany jako część budynku, stanowiąca przedmiot dostawy opodatkowanej obniżoną stawką”. Z kolei w orzeczeniu z 18.05.2017 r. (I FSK 1691/15, LEX nr 2308648) NSA zauważył: „Przedmiotem art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy VAT (...) objęte są jedynie takie budynki, budowle lub ich części, które po wybudowaniu lub ulepszeniu nadają się do «oddania do użytkowania», co wyklucza z ich zakresu przedmiotowego obiekty, które mają jedynie wylane ławy oraz ściany fundamentowe żelbetowe z częściowo wykonanymi podejściami przyłączy mediów”.

15. Towarem na gruncie ustawy VAT będą także wszelkie postaci energii. Nie są one rzeczami ruchomymi, więc musiały zostać oddzielnie wymienione w ustawie. Wszelkie postaci energii

to energia elektryczna, energia cieplna oraz gaz. W rozumieniu ustawy za postać energii można uznać także chłodzenie (ang. *refrigeration*). Należy wszakże zauważyć, że w praktyce czynności mające za przedmiot sprzedaż energii w ślad za PKWiU traktowane są jako świadczenie usług (zob. dział 40 i 41 PKWiU). Wydaje się, że za towar powinny być uznane również – będące przedmiotem obrotu – woda oraz para wodna (jako nośnik energii). Mogą pojawiać się wątpliwości co do zaliczenia ich do wszelkich postaci energii, lecz ich dostawa została wymieniona w załączniku I do dyrektywy VAT z 2006 r., która wskazuje, w przypadku jakich transakcji organy państwowe są w szczególności uznawane za podatników. Mając na uwadze względy zgodności z regulacjami unijnymi, wodę oraz parę wodną należy także uznać za towar.

16. Towarami są także inne rzeczy niż rzeczy ruchome, tj. nieruchomości. W ramach nieruchomości wyróżnia się m.in. budynki oraz ich części. Wydaje się, że definiując kategorię budowli oraz budynków, należy odwołać się posiłkowo do ustawy z 7.07.1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2023 r. poz. 682 ze zm.).

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

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

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

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

Po drugie, za części budynków należy uznać także udziały w budynkach i budowlach. Część budynku czy budowli to także ich część ułamkowa, a więc udział w ich własności (problematyka traktowania udziałów w rzeczy jako towarów – zob. teza 24).

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

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

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

19. Ustawodawca nie odszedł jednak całkowicie od powiązania towarów i usług z klasyfikacjami statystycznymi. Zgodnie z dodanym z dniem 1.01.2011 r. do ustawy art. 5a towary lub usługi będące przedmiotem czynności podlegających opodatkowaniu, wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, są identyfikowane za pomocą tych klasyfikacji, jeżeli dla tych towarów lub usług przepisy ustawy lub przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie powołują symbole statystyczne (zob. komentarz do art. 5a).
20. W obecnie obowiązującej ustawie VAT z pojęcia towarów nie wyłączono gruntów. Jest to znacząca różnica w porównaniu z poprzednio obowiązującą ustawą, która nie uznawała gruntów za towar. Grunty (nieruchomości gruntowe) to wydzielone (wyodrębnione) części powierzchni ziemskiej.
21. Trzeba tutaj zwrócić uwagę na pewną odmiennność podatku od towarów i usług oraz prawa cywilnego, jeśli chodzi o traktowanie jako towaru „gruntu zabudowanego”. Z punktu widzenia prawa cywilnego, w przypadku gdy następuje sprzedaż gruntu, na którym posadowiony jest budynek, mamy do czynienia ze sprzedażą „gruntu zabudowanego”. Przedmiot tej czynności stanowi jedna rzecz, którą jest grunt zabudowany. Zgodnie z przepisami art. 46–48 ustawy z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2022 r. poz. 1360 ze zm.) nieruchomościami są części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwale związane z gruntem lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności. Część składowa rzeczy nie może być odrębnym przedmiotem własności i innych praw rzeczowych. Z zastrzeżeniem wyjątków przewidzianych w ustawie do części składowych gruntu należą m.in. budynki i inne urządzenia trwale związane z gruntem. Tak więc zgodnie z prawem cywilnym sprzedaż gruntu i budynku na nim posadowionego jest sprzedażą gruntu (wraz z częścią składową – budynkiem).

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

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

w świetle regulacji dotyczących podatku od towarów i usług dostawa gruntów oraz budynków to różne dostawy”.

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

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

Odmienny pogląd wyraził NSA w wyroku z 7.11.2013 r. (I FSK 1436/13, LEX nr 1394338): „Nie można dostawy zabudowanych gruntów traktować jako czynności wyłączonej spod zwolnienia przedmiotowego z art. 43 ust. 1 pkt 10 lub 10a ustawy VAT tylko z tych względów, że nabywca zamierza wyburzyć budynki oraz budowle i wznieść na tym terenie nowy budynek”.

Transakcja dostawy terenu, na którym w momencie tej dostawy znajduje się budynek, nie może zostać uznana za dostawę „terenu budowlanego”, gdy owa transakcja jest gospodarczo niezależna od innych świadczeń i nie tworzy z nimi jednej transakcji, nawet gdy zamiarem stron było to, by budynek został w całości lub w części rozebrany w celu zwolnienia miejsca dla nowego budynku. Tak orzekł TSUE w wyroku z 4.09.2019 r. (C-71/18, Skatteministeriet v. KPC Herning).

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

W praktyce kwestię powyższą przesądziła uchwała NSA z 24.10.2011 r. (I FPS 2/11, LEX nr 964528). Stwierdzono w niej: „Sprzedaż udziału w prawie użytkowania wieczystego gruntu oraz udziału we współwłasności budynków stanowi dostawę towarów w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy VAT w zw. z art. 2 pkt 6 tej ustawy”. Chociaż powyższa uchwała wprost odnosiła się jedynie do udziałów w prawie użytkowania wieczystego, to jednak pogląd w niej wyrażony będzie zapewne miał odniesienie także do wszystkich czynności mających za przedmiot zbycie udziałów w rzeczach (także ruchomych).

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

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

25. Regulacje dyrektywy VAT z 2006 r. w zakresie definiowania terminu „towary” zostawiają państwu członkowskiemu pewną swobodę. Jak wynika bowiem z regulacji art. 15 ust. 2 tej dyrektywy, za rzeczy (a więc i za towary) mogą być uznawane:

- 1) pewne (tj. „określone”) prawa na nieruchomościach (ang. *certain interests*);
- 2) prawa rzeczowe (ang. *rights in rem*), z którymi wiąże się prawo do używania nieruchomości;
- 3) udziały lub inne prawa o charakterze udziałowym, które dają ich posiadaczowi prawne lub faktyczne prawo własności czy też posiadania nieruchomości.

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

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

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

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

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

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

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

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

W wyroku z 26.05.2017 r. (I FSK 1944/15, LEX nr 2291703) NSA uznał, że tworzenie zestawów produktów opodatkowanych różnymi stawkami w ten sposób, że towar opodatkowany wyższą stawką ma cenę niższą nieodpowiadającą wartości rynkowej, towar opodatkowany stawką

niższą – odwrotnie, zaś cena całego zestawu opowiada jego wartości rynkowej, może być kwalifikowane jako nadużycie prawa.

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

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

8. Import towarów

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

Z dniem 1.04.2013 r. zmieniono definicję importu towarów. Wcześniej przepisy zastrzegały, że importem towarów jest przywóz towarów na terytorium kraju. Obecnie zaś – zgodnie z dyrektywą VAT z 2006 r. – stanowi się, że import towarów to przywóz towarów z kraju trzeciego na terytorium Unii Europejskiej.

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

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

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

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

W przypadku importu z innych kierunków zazwyczaj towar będzie przywożony uprzednio na terytorium innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej, a następnie będzie przewożony do Polski (w ramach celnych procedur odprawy czasowej albo tranzytu wewnętrznego).

W takich sytuacjach – zgodnie z regulacjami dyrektywy VAT z 2006 r. – przyjmuje się, że miejscem importu jest państwo, do którego towar został ostatecznie przewieziony.

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

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

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

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

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

Jeśli przykładowo towary zostałyby przywiezione z USA do Holandii, a następnie przewiezione do Polski bez obejmowania ich stosownymi procedurami celnymi, mielibyśmy do czynienia z importem w Holandii, a następnie – o ile podatnik jest zdolny do rozpoznawania transakcji wewnątrzwspólnotowych – z transakcją wewnątrzwspólnotową (dostawą w Holandii i nabyciem w Polsce), polegającą na przemieszczeniu własnych towarów z terytorium jednego państwa członkowskiego do drugiego.

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

- 30.** Regulacje dotyczące importu towarów nie zawierają odrębnych rozwiązań odnoszących się do grupy VAT.

Podatnikami z tytułu importu towarów są co do zasady podmioty, na których ciąży obowiązek uiszczenia cła, lub podmioty uprawnione do korzystania z określonych procedur celnych.

Z uwagi na to, że w przypadku podatników tworzących grupę VAT to grupa, a nie podmioty je tworzące, jest (szczególnego rodzaju) podatnikiem, w myśl Objasnień MF z 11.10.2022 r. dotyczących grup VAT import towarów dokonany przez członka grupy VAT należy traktować dla celów VAT tak, jak gdyby został dokonany przez grupę VAT (<https://www.gov.pl/web/finanse/objasnienia-podatkowe-w-zakresie-grup-vat>, dostęp: 17.05.2023 r.). Podatnikiem zobowiązanym do rozliczenia podatku od towarów i usług z tytułu importu towarów będzie grupa VAT, a nie członek grupy VAT.

Konstrukcja grupy VAT jest stosowana wyłącznie na potrzeby ustawy VAT. Nie może mieć zastosowania na gruncie przepisów celnych. Zgłoszenia celne będą zasadniczo dokonywane przez poszczególne podmioty dokonujące importu, które są członkami grupy VAT, ponieważ nadal zachowują odrębność na gruncie przepisów celnych. Z punktu widzenia ustawy VAT zgłoszenie celne będzie jednak traktowane, jakby było dokonane przez grupę VAT.

W przypadku gdyby import towarów miał być – na gruncie VAT – rozliczany w procedurze uproszczonej (tj. wyłącznie w deklaracji VAT), jak wynika z Objasnień MF z 11.10.2022 r., warunki skorzystania z procedury uproszczonej muszą być spełnione przez poszczególnych członków grupy VAT dokonujących importu towarów.

Oznacza to, że tylko import towarów dokonany przez członka grupy VAT, który spełnia określone przepisami warunki, będzie mógł być rozliczony bezpośrednio w deklaracji podatkowej przez grupę VAT. W związku z powyższym grupa VAT zarejestrowana jako podatnik VAT czynny ma co do zasady prawo do rozliczenia kwoty podatku należnego w procedurze uproszczonej w deklaracji podatkowej składanej jako grupa VAT w zakresie importu dokonanego przez członka grupy VAT, który spełnia wszystkie warunki zastosowania procedury uproszczonej określone w art. 33a ustawy VAT.

W konsekwencji aby skorzystać z procedury uproszczonej, członkowie grupy VAT, którzy dokonują importu towarów, będą obowiązani przedstawić naczelnikowi urzędu celno-skarbowego stosowne zaświadczenia o braku zaległości we wpłatach należnych składek na ubezpieczenie społeczne oraz we wpłatach poszczególnych podatków stanowiących dochód budżetu państwa (z wyłączeniem dokumentów dotyczących podatku od towarów i usług), zaświadczenie o braku zaległości we wpłatach w podatku od towarów i usług grupy VAT oraz potwierdzenie zarejestrowania grupy VAT jako podatnika VAT czynnego (ewentualnie zastępujące je stosowne oświadczenia).

9. Eksport towarów

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

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

jest określony jako „dostawa towarów wysyłanych bądź transportowanych poza terytorium Unii Europejskiej”.

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

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

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

Wywóz towaru ma nastąpić z terytorium Rzeczypospolitej Polskiej poza terytorium Unii Europejskiej. Wywóz towaru następujący (rozpoczynający się) w innym niż Polska państwie członkowskim nie jest eksportem towarów w Polsce, lecz stanowi czynność w ogóle w Polsce niepodlegającą opodatkowaniu (z racji tego, że miejscem świadczenia dla dostawy eksportowej nie jest wówczas Polska). Zob. także wyrok WSA w Szczecinie z 6.01.2010 r. (I SA/Sz 505/09, LEX nr 559566): „Skoro zaś miejscem świadczenia dla dostaw towarów transportowanych jest państwo, w którym eksport się rozpoczyna (art. 132 dyrektywy 2006/112/WE), to w określonym państwie członkowskim stawką 0% mogą być objęte tylko takie dostawy eksportowe, które mają miejsce świadczenia w tym państwie”.

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

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

Jeśli dana dostawa (dokonywana w ramach dostaw łańcuchowych) jest dostawą bez transportu (tak wynika z przepisów zawartych w art. 22 ustawy), to nie może być ona kwalifikowana jako eksport towarów, nawet jeśli dany dostawca dokonuje celnych formalności wywozowych. Zob. także wyrok WSA w Szczecinie z 15.10.2020 r. (I SA/Sz 353/20, LEX nr 3088266).

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

jako niewątpliwy dowód rozpoczęcia takiego transportu na terytorium Polski, niemający jednak charakteru wyłącznego.

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

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

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

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

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

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

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

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

We wcześniej obowiązującym stanie prawnym przypadki eksportu pośredniego były kwalifikowane niejednoznacznie. Należy uznać, że sprzedaż na warunkach *Incoterms ex works*, kiedy

to towar przechodzi na własność zagranicznego nabywcy jeszcze w kraju, powinna być także uznana za eksport pośredni.

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

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

33. Konstrukcja grupy VAT jest stosowana wyłącznie na potrzeby ustawy VAT. Tym samym nie może mieć zastosowania na gruncie przepisów celnych. Zatem zgłoszenia celnego wywozowego będą dokonywać dalej co do zasady poszczególni członkowie grupy VAT, a nie grupa VAT jako jeden podmiot.

Z Objaśnień MF z 11.10.2022 r. dotyczących grup VAT wynika, że wywóz towarów poza terytorium UE dokonywany przez członka grupy VAT należy traktować dla celów ustawy VAT tak, jak gdyby towary te zostały wywiezione przez grupę VAT. W konsekwencji dla potrzeb ustawy VAT eksporterem (tj. podatnikiem) będzie grupa VAT, a nie poszczególne podmioty wchodzące w jej skład, które w danym okresie rozliczeniowym dokonały wywozu tych towarów poza terytorium UE.

Grupa VAT powinna także gromadzić wymaganą prawem dokumentację dla zastosowania stawki 0% z tytułu eksportu towarów. Przy czym poszczególne dokumenty wywozowe, tj. potwierdzające wywóz towaru poza terytorium UE, mogą zostać wystawione na poszczególne podmioty tworzące grupę VAT, ponieważ nadal zachowują one odrębność na gruncie przepisów celnych. W myśl Objaśnień MF z 11.10.2022 r. dokumenty potwierdzające wywóz towaru poza terytorium UE będą traktowane jako wystawione na grupę VAT i będą uprawniały do zastosowania stawki 0%. Warunkiem zastosowania stawki 0% będzie otrzymanie przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy dokumentów potwierdzających wywóz towaru poza terytorium UE przez poszczególne podmioty wchodzące w skład grupy VAT.

10. Import usług

34. Ustawa definiuje pojęcie importu usług. Import usług nie jest czynnością opodatkowaną w rozumieniu art. 5 ust. 1 ustawy. Z importem usług wiąże się natomiast co do zasady obowiązek rozliczenia podatku przez nabywcę usługi. Tego rodzaju mechanizm (określany jako odwrócony mechanizm poboru, ang. *reverse charge mechanism*) jest wprowadzony w celu uproszczenia rozliczeń podatkowych oraz zabezpieczenia przed uchylaniem się od opodatkowania. Co do zasady bowiem podatnikiem (obowiązany do rozliczenia podatku należnego) jest podmiot świadczący usługę. W przypadku usług świadczonych przez podmioty o zagranicznej rezydencji musiałyby one zarejestrować się w Polsce i rozliczać tutaj podatek. Istniałaby też obawa, że nie robiłyby one tego (uchylały się od opodatkowania). Stąd też przyjęcie konstrukcji, zgodnie z którą podatnikiem (a w zasadzie osobą zobowiązaną do rozliczenia podatku) co do zasady jest nabywca usługi, służy uproszczeniu rozliczenia podatku, a jednocześnie chroni interesy fiskusa. Z kolei założenie, że podatek płacony przez importera usług jest dla niego jednocześnie podatkiem naliczonym, zapewnia neutralność podatku od importu usług.

W porównaniu z poprzednio obowiązującą ustawą definicja ta jest w znaczący sposób zmieniona. Obecnie bowiem definicja określa, że importem usług jest świadczenie usług, z tytułu

wykonania których podatnikiem jest usługobiorca usług świadczonych przez podatników mających siedzibę lub miejsce zamieszkania albo pobytu poza terytorium kraju.

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

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

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

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

Należy zauważyć, że duże zmiany w zakresie kwalifikowania usług do krajowych bądź importowych związane są z ustawowym określeniem miejsca świadczenia usługi. We wcześniejszej ustawie miejsce świadczenia usługi nie było określone. Powodowało to pewne problemy związane z określeniem miejsca świadczenia większości usług niematerialnych. Obecnie miejsce świadczenia usługi jest określone ustawowo i w wielu przypadkach nie ma ono nic wspólnego z miejscem faktycznego wykonywania czynności składających się na daną usługę. W większości przypadków miejscem świadczenia usługi jest państwo, w którym siedzibę (ewentualnie stałe miejsce prowadzenia działalności) ma nabywca usługi.

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

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

Przepisy ustawy nie zawierają definicji eksportu usług. Nie ma też w nich tego pojęcia. Należy jednak zauważyć, że art. 86 ust. 8 pkt 1 ustawy VAT stanowi, iż podatnik ma również prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony, jeżeli importowane lub nabyte towary i usługi dotyczą dostawy towarów lub świadczenia usług przez podatnika poza terytorium kraju, o ile kwoty te mogłyby być odliczone, gdyby czynności te były wykonywane na terytorium kraju, a podatnik ma dokumenty, z których wynika związek odliczonego podatku z tymi czyn-

nościami. Praktyczny wymiar tej regulacji jest zatem analogiczny – usługi „eksportowane” nie będą opodatkowane w Polsce (nie są bowiem świadczone w kraju), natomiast podatnik będzie miał prawo do odliczenia podatku naliczonego przy zakupach związanych ze świadczeniem tych usług.

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

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

11. Nowe środki transportu

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

Dlatego też w ramach wspólnego systemu VAT – aby przeciwdziałać tym niekorzystnym zjawiskom – wprowadzono mechanizm, zgodnie z którym sprowadzenie nowego środka transportu z innego państwa członkowskiego zawsze jest wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów, niezależnie od statusu osoby sprowadzającej pojazd. W konsekwencji nabycie pojazdu opodatkowane jest wedle stawki krajowej (obowiązującej w miejscu, do którego samochód jest sprowadzany).

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

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

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

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

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

łączne spełnienie warunku mocy silnika i pojemności skokowej ani też łączne spełnienie warunku określonego przebiegu i czasu użytkowania.

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

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

Dniem oddania do użytku będzie:

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

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

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

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

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

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

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

Należy w tym miejscu zauważyć, że dostarczane armatorom morskim:

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

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

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

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

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

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

12. Podatek od wartości dodanej

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

Z uwagi na to ustawa definiuje termin „podatek od wartości dodanej”. Jest to podatek od wartości dodanej nakładany na terytorium państwa członkowskiego z wyjątkiem podatku od to-

warów i usług nakładanego niniejszą ustawą. Tak więc podatek od wartości dodanej to VAT nakładany w którymkolwiek państwie członkowskim poza Polską.

13. Obiekty budownictwa mieszkaniowego i ich zasiedlenie

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

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

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

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

Główne użytkowanie powinno być określone następująco:

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

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

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

Status całego budynku (jako mieszkalnego) ma znaczenie choćby w kontekście dotyczących go prac (remontów, konserwacji). Prace dotyczące całego budynku, jako takiego, będzie można

opodatkować niższą stawką (także w zakresie, w jakim odnoszą się one do części użytkowej budynku).

44. Z dniem 1.09.2019 r. ustawodawca znowelizował przepisy ustawy VAT, m.in. wprowadzając nową definicję pierwszego zasiedlenia.

Definicja ta ma znaczenie dla opodatkowania dostaw budynków, budowli czy też ich części. W zależności bowiem od tego, czy względem danego budynku, budowli (czy też ich części) doszło już do pierwszego zasiedlenia, a jeśli tak – kiedy miało to miejsce, ewentualne zastosowanie ma zwolnienie z podatku od towarów i usług przy dostawie takiego przedmiotu.

Nowelizacja, o której mowa, została dokonana na mocy przepisów ustawy nowelizującej z 4.07.2019 r.

45. Należy tu pokrótce przedstawić historię brzmienia przepisów zawierających definicję pierwszego zasiedlenia w powiązaniu z przedstawieniem sposobów interpretacji tego przepisu w praktyce interpretacyjnej organów podatkowych oraz w orzecznictwie sądowym.

Zgodnie z art. 2 pkt 14 ustawy VAT (w brzmieniu obowiązującym od 1.01.2009 r.) przez pojęcie pierwszego zasiedlenia należało rozumieć oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części po ich:

- a) wybudowaniu lub
- b) ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej.

46. Trzeba zauważyć, że w ówczesnym stanie prawnym – zgodnie z brzmieniem powyższej definicji – pierwszym zasiedleniem nie było faktyczne rozpoczęcie używania budynku czy też budowli (bądź ich części), lecz wydanie ich do używania w następstwie czynności podlegającej opodatkowaniu, czyli np. w formie dostawy, leasingu, wynajmu, dzierżawy, ustanowienia użytkowania. W szczególności pierwszym zasiedleniem – w rozumieniu definicji ustawowej – nie było rozpoczęcie używania budynku (budowli) przez podatnika, który ten obiekt budowlany wybudował bądź zmodernizował, podnosząc jego wartość początkową o co najmniej 30%.

W taki też sposób – zgodny z brzmieniem przepisów – regulacje te były interpretowane w praktyce organów podatkowych czy też sądów administracyjnych w początkowym okresie ich obowiązywania (w latach 2009–2014). Zob. przykładowo wyrok NSA z 3.06.2014 r. (I FSK 956/13, LEX nr 1466654).

47. Stopniowo w praktyce zaczęły pojawiać się wątpliwości co do zgodności definicji „pierwszego zasiedlenia” z prawem unijnym. Wskazywano, że w przepisach unijnych nie zawarto definicji „pierwszego zasiedlenia”, mimo że dyrektywa VAT z 2006 r. używała tego pojęcia. Podnoszono dalej, że zgodnie z poglądami TSUE w tego rodzaju sytuacjach (braku definicji) pojęcia używane w dyrektywie należy rozumieć przede wszystkim w sposób potoczny (zgodnie z ich znaczeniem w języku ogólnym). Taki pogląd został wyrażony choćby w orzeczeniu z 30.09.2010 r. (C-581/08, EMI Group Ltd v. The Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs).

Właśnie w związku z powyższym podnoszono, że definicja „pierwszego zasiedlenia” jest niezgodna z przepisami unijnymi i należałoby rozumieć „pierwsze zasiedlenie” raczej jako stan faktyczny (rozpoczęcie użytkowania danego obiektu budowlanego), a nie jako czynność opodatkowaną odnoszącą się do tego budynku (budowli).

Zastrzeżenia te znajdowały swój wyraz w orzeczeniach sądowych – zob. przykładowo wyrok NSA z 14.05.2015 r. (I FSK 382/14, LEX nr 1730694). W wyroku tym stwierdzono m.in., że „pol-

ski ustawodawca nie miał uprawnienia do precyzowania warunków zastosowania kryterium pierwszego zasiedlenia w odniesieniu do sytuacji zaistniałych po wybudowaniu budynku. Polski ustawodawca zdecydował się na doprecyzowanie ww. pojęcia celem wyjaśnienia zakresu zwolnienia z VAT. Porównując zakresy definicji «pierwszego zasiedlenia» wynikające z ustawy VAT i dyrektywy 112, należy stwierdzić, że ustawodawca polski dokonał zawężenia ww. definicji w porównaniu do definicji unijnej. Wykładnia językowa, systematyczna i celowościowa dyrektywy 112 wskazuje wyraźnie, że ww. pojęcie należy rozumieć szeroko jako «pierwsze zajęcie budynku, używanie». Zatem w taki sposób powinna być odczytywana definicja przewidziana w treści art. 2 pkt 14 ustawy o VAT”.

48. Nasilające się wątpliwości co do zgodności polskich regulacji z przepisami unijnymi zaowocowały ostatecznie wystąpieniem przez NSA z pytaniem prejudycjalnym w tym zakresie. Nastąpiło to w postanowieniu NSA z 23.02.2016 r. (I FSK 1573/14, LEX nr 2032378).

Pytanie dotyczyło w szczególności tego, czy do uznania, iż wystąpił skutek w postaci pierwszego zasiedlenia, konieczne jest wykonanie (zaistnienie) czynności opodatkowanej, której przedmiotem jest dany obiekt budowlany.

49. Można w tym miejscu zauważyć, że już po wystąpieniu z tym pytaniem prejudycjalnym – jeszcze przed wydaniem opinii przez rzecznika generalnego oraz oczywiście przed samym wyrokiem – w praktyce zmienił się sposób interpretacji przepisu zawierającego definicję pierwszego zasiedlenia.

W udzielanych – mniej więcej od połowy 2016 r. – interpretacjach indywidualnych organy podatkowe zaczęły uznawać, że pierwszym zasiedleniem jest także rozpoczęcie przez podatnika, który wybudował budynek, używania tego budynku na własne potrzeby związane z działalnością (nawet jeśli nie jest to połączone z żadną czynnością, w ramach której następuje oddanie budynku do używania innemu podmiotowi) – zob. przykładowo interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 14.04.2016 r. (IPPP3/4512-873/15-3/S/RD, LEX nr 308595). Wskazano w niej m.in., że „co istotne planowana sprzedaż będzie dokonywana po upływie co najmniej dwóch lat prowadzenia w danej nieruchomości działalności gospodarczej licząc od wybudowania lub dokonania kwalifikowanego ulepszenia. Tym samym w odniesieniu do przedmiotowej nieruchomości (budynek, budowli lub ich części, w tym wyodrębnionych lokali) wykorzystywanych przez Wnioskodawcę w prowadzonej działalności gospodarczej (w części zwolnionej w części opodatkowanej) doszło do pierwszego zasiedlenia”. W powyższej interpretacji zatem za pierwsze zasiedlenie uznano „prowadzenie w danej nieruchomości działalności gospodarczej”.

W tym kontekście wszakże na uwagę zasługuje to, że mimo takich interpretacji rząd polski w pisemnych uwagach do sprawy z pytania prejudycjalnego przedłożonych TSUE podnosił, że uznanie, iż „pierwsze zasiedlenie” jest związane ze zwykłym faktycznym zasiedleniem, skutkowałoby wypaczeniem ogólnych zasad dyrektywy i umożliwiałoby popełnianie oszustw poprzez nadużywanie zwolnienia.

50. Interesujące jest również to, że takiego brzmienia normy prawnej – jaka była przedstawiana w powyższych interpretacjach indywidualnych – nie dawało się uzyskać żadną z metod wykładni przepisu. Jego brzmienie nie pozwalało na uzyskanie normy o takiej treści. Było to oczywiście możliwe na skutek bezpośredniego zastosowania normy prawa unijnego. Ciekawe jest jednak to, że organy podatkowe (udzielające interpretacji), nie czekając ani na opinię rzecznika generalnego, ani na wyrok TSUE, przyjęły ową niezgodność z prawem unijnym za pewnik i interpretowały prawo krajowe niejako *contra legem*.

Można przy tym także zauważyć, że w interpretacjach indywidualnych nie dostrzegano niezgodności definicji pierwszego zasiedlenia z prawem unijnym w zakresie, w jakim przepisy

krajowe łączyły skutek w postaci pierwszego zasiedlenia nie z rozpoczęciem użytkowania, lecz z wykonaniem czynności opodatkowanej po ulepszeniu budynku, budowli czy też ich części. Tak przykładowo Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 17.03.2017 r. (0461-ITPP3.4512.66.2017.1.AB, LEX nr 343204), w której stwierdzono m.in., że „pierwsze zasiedlenie» budynku (po jego wybudowaniu) należy rozumieć szeroko jako pierwsze zajęcie budynku, używanie, w tym również na potrzeby własnej działalności gospodarczej. Powyższa kwestia przedstawia się inaczej w sytuacji, gdy budynek został ulepszony, a wydatki na ulepszenie w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej obiektu. Wówczas bowiem, aby nastąpiło pierwsze zasiedlenie budynku – zgodnie z art. 2 pkt 14 ustawy w zw. z art. 12 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy 2006/112/WE – musi dojść do oddania obiektu po ulepszeniu do użytkowania w ramach czynności podlegającej opodatkowaniu (np. w najem)”.

51. W swojej opinii w sprawie z pytania prejudycjalnego rzecznik generalny przyjął, że nie można – jak uczyniono to w przepisie krajowym – wiązać pojęcia pierwszego zasiedlenia z czynnościami opodatkowanymi. W opinii wskazano m.in., że „pojęcie «pierwszego zasiedlenia» ma własne znaczenie, niezależne od uprzedniego istnienia czynności podlegającej opodatkowaniu. Użytkowanie budynku (niezależnie od tego, czy jest on nowy, czy też przebudowany w sposób, który przeanalizuję w dalszej części) przez jego właściciela nieprzerwanie przez co najmniej dwa lata jest zrównane z pierwszą dostawą i jego późniejsza sprzedaż jest zwolniona z VAT”. W związku z tym Rzecznik uznał, że Trybunał powinien na pytanie prejudycjalne udzielić odpowiedzi, że przepisy unijne stoją na przeszkodzie temu, by „pierwsze zasiedlenie” budynków, budowli lub ich części było w sposób konieczny związane z dokonaniem czynności podlegających opodatkowaniu VAT.

W wyroku w niniejszej sprawie wydanym 16.11.2017 r. (C-308/16, Kozuba Premium Selection sp. z o.o. v. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie) TSUE zgodził się z Rzecznikiem, że istotnie nie można wiązać pojęcia pierwszego zasiedlenia z wykonaniem czynności opodatkowanej (a więc również faktyczne rozpoczęcie użytkowania może być pierwszym zasiedleniem). W wyroku wskazano m.in., że „państwa członkowskie nie są w szczególności upoważnione do uzależnienia zwolnienia z VAT w zakresie dostaw budynków następujących po ich pierwszym zasiedleniu od warunku, który nie został przewidziany w dyrektywie VAT, a zgodnie z którym takie pierwsze zasiedlenie ma nastąpić w ramach czynności podlegającej opodatkowaniu”.

52. W następstwie wyżej wskazanego wyroku przygotowano projekt stosownej nowelizacji przepisów ustawy VAT. Sam projekt ustawy nowelizacyjnej został ujawniony stosunkowo szybko. Stało się to bowiem w drugiej połowie lutego 2018 r., a sam projekt nosił datę 13.02.2018 r. Projekt powyższy był jednak przedmiotem bardzo długich prac na etapie rządowym. Mimo tego bowiem że został opublikowany w lutym 2018 r., do Parlamentu został wniesiony dopiero 7.06.2019 r., czyli blisko 1,5 roku później!

Ostatecznie ustawa – którą przyjęto w procesie ustawodawczym, na podstawie powyższego projektu – została uchwalona 4.07.2019 r., zaś opublikowano ją w Dzienniku Ustaw pod poz. 1520.

14. Wytworzenie nieruchomości

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

Wytworzenie nieruchomości jest określonym działaniem podatnika, prowadzącym do pewnego efektu, z którym związane jest poniesienie podatku naliczonego. Z dniem 1.01.2011 r. zostały wprowadzone specjalne zasady korekty podatku naliczonego związanego z wytworze-

niem nieruchomości, jak również z określaniem części tego uiszczanego podatku naliczonego do odliczenia, jeśli tylko część wytworzonej nieruchomości jest przeznaczona na potrzeby działalności gospodarczej podatnika.

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

54. Powstaje pytanie, czy definicja ta może dotyczyć również gruntów, czy tylko nieruchomości budynkowych. Gruntów nie da się wprawdzie wytworzyć, lecz mogą być one przedmiotem ulepszenia. Jeśli zatem nastąpi ulepszenie gruntów w rozumieniu przepisów o podatkach dochodowych (co nie jest wykluczone, aczkolwiek rzadkie w praktyce), to będzie to wytworzenie gruntu w rozumieniu komentowanej definicji.
55. Ulepszeniem w rozumieniu przepisów o podatkach dochodowych jest poniesienie wydatków na przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację danych składników majątku, które to wydatki w danym roku podatkowym przekraczają 10 000 zł i powodują wzrost wartości użytkowej w stosunku do wartości z przyjęcia tych składników majątkowych do używania, mierzonej w szczególności okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszonych środków trwałych i kosztami ich eksploatacji.

15. Urząd skarbowy

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

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

16. Działalność rolnicza, usługi rolnicze, produkty rolne, rolnik ryczałtowy

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

nej uznawane są za działalność rolniczą. Chociaż ustawa VAT nie stanowi o tym wprost – w przeciwieństwie do ustaw o podatku dochodowym – należy uznać, że podstawową cechą produkcji roślinnej i zwierzęcej jest wytwarzanie produktów roślinnych i zwierzęcych w stanie nieprzetworzonym (naturalnym). Warto zauważyć, że produkcja zwierzęca – aby stanowiła działalność rolniczą – nie musi necessarily odbywać się w ramach prowadzonego gospodarstwa rolnego.

Działalnością rolniczą jest także sprzedaż produktów gospodarki leśnej i łowieckiej, z wyjątkiem drewna okrągłego z drzew tropikalnych (PKWiU 02.20.13.0) oraz bambusa (PKWiU ex 01.29.30.0). Od 1.07.2020 r. powyższa definicja odnosi się do klasyfikacji wyżej wymienionych towarów według nomenklatury CN. Należy uznać, że produkty te powinny być pozyskane bezpośrednio przez podmiot dokonujący ich sprzedaży. Odprzedaż tych produktów w ramach działalności handlowej kłóci się bowiem z charakterem działalności rolniczej i będzie stanowić zwyczajną działalność gospodarczą.

W zakres działalności rolniczej wchodzi także świadczenie usług rolniczych. Usługi rolnicze – zob. teza 62.

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

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

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

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

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

Katalog produktów rolnych był określony w mającym zastosowanie do 31.03.2020 r. załączniku nr 2 do ustawy.

61. W stanie prawnym od 1.07.2020 r. definicja produktów rolnych uległa zmianie.

Po pierwsze – dotychczas produkty rolne były wymienione wyczerpująco w mającym zastosowanie do 31.03.2020 r. załączniku nr 2 do ustawy. Wedle nowych przepisów produktami rolnymi są towary pochodzące z własnej działalności rolniczej rolnika ryczałtowego. Ta zmiana wprowadzie powoduje zmianę zakresu znaczeniowego definiowanego pojęcia, ale nie powoduje zmiany zakresu zwolnienia dla dostawy produktów rolnych. Już wcześniej bowiem istniał wymóg, aby towary pochodziły z własnej działalności rolniczej rolnika dokonującego ich dostawy. Należy również zauważyć, że zmiana powyższej definicji powoduje, iż część przepisu art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy VAT stała się zbędnym superfluum ustawowym. Wobec zmiany treści definicji nie ma już potrzeby wyrażania w art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy VAT zastrzeżenia, aby produkty rolne pochodziły z własnej działalności rolniczej. Wobec zmiany treści definicji każdy produkt rolny *ex definitione* pochodzi z własnej działalności rolniczej. W związku z powyższym od 1.01.2021 r. ustawodawca uchylił tę część przepisu.

Po drugie – dotychczas produktami rolnymi były także towary wytworzone przez rolnika ryczałtowego z produktów pochodzących z jego własnej działalności rolniczej przy użyciu środków zwykle używanych w gospodarstwie rolnym, leśnym i rybactwie.

Od 1.07.2020 r. powyższa definicja została zmieniona poprzez odwołanie do produktów, o których mowa w art. 20 ust. 1c i 1d ustawy z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.).

Te ostatnie przepisy stanowią o tym, że odrębnym źródłem przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych jest sprzedaż przetworzonych w sposób inny niż przemysłowy produktów roślinnych i zwierzęcych, z wyjątkiem przetworzonych produktów roślinnych i zwierzęcych uzyskanych w ramach prowadzonych działów specjalnych produkcji rolnej oraz produktów opodatkowanych podatkiem akcyzowym na podstawie odrębnych przepisów, jeżeli:

- przetwarzanie produktów roślinnych i zwierzęcych i ich sprzedaż nie odbywa się przy zatrudnieniu osób na podstawie umów o pracę, umów zlecenia, umów o dzieło oraz innych umów o podobnym charakterze, z wyłączeniem uboju zwierząt rzeźnych i obróbki poubojowej tych zwierząt, w tym również rozbioru, podziału i klasyfikacji mięsa, przemiatu zbóż, wytłoczenia oleju lub soku oraz sprzedaży podczas wystaw, festynów, targów i kiermaszy;
- jest prowadzona ewidencja sprzedaży;
- ilość produktów roślinnych lub zwierzęcych pochodzących z własnej uprawy, hodowli lub chowu, użytych do produkcji danego produktu stanowi co najmniej 50% tego produktu, z wyłączeniem wody.

Za produkt roślinny pochodzący z własnej uprawy uważa się również mąkę, kaszę, płatki, otręby, oleje i soki wytworzone z surowców pochodzących z własnej uprawy.

Wydaje się, że powyższe odwołanie należy rozumieć w ten sposób, że dla uznania produktów przetworzonych za produkty rolne istotne są cechy (właściwości) samego produktu i sposób jego uzyskania, natomiast nie mają znaczenia dodatkowe obowiązki wyrażone w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych istotne dla potraktowania przychodów z jego sprzedaży jako przychodów z innych źródeł.

Dla uznania produktów za produkty rolne nie ma zatem znaczenia, czy podatnik prowadzi ewidencję sprzedaży, czy zatrudnia pracowników, czy też nie, oraz w jaki sposób sprzedaje te produkty.

62. Ze zwolnienia podatkowego korzystają także rolnicy ryczałtowi, którzy świadczą usługi rolne. Podobnie jak w przypadku produktów rolnych, także i katalog usług rolniczych został

określony w ustawie. Wyczerpujące wyliczenie usług uznawanych za usługi rolnicze było zawarte w mającym zastosowanie do 31.03.2020 r. załączniku nr 2 do ustawy. Były to:

- 1) usługi związane z rolnictwem oraz chowem i hodowlą zwierząt, z wyłączeniem usług weterynaryjnych oraz usług podkuwania koni i prowadzenia schronisk dla zwierząt gospodarskich (PKWiU ex 01.62.10.0);
- 2) usługi związane z leśnictwem, z wyłączeniem patrolowania lasów wykonywanego na zlecenie przez jednostki inne niż leśne (PKWiU ex 02.40.10.3) oraz doradztwa w zakresie zarządzania lasami;
- 3) usługi wspomagające rybactwo, z wyłączeniem usług związanych z rybołówstwem morskim (PKWiU ex 03.00.71.0);
- 4) wynajem i dzierżawa maszyn i urządzeń rolniczych, bez obsługi.

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

63. Od 1.07.2020 r. zmieniła się treść powyższej definicji, czego następstwem jednakże nie była zmiana jej zakresu znaczeniowego. W istocie bowiem – w związku z uchyleniem załącznika nr 2 do ustawy – wyczerpujące wyliczenie usług rolniczych przeniesiono z treści tegoż załącznika do komentowanego artykułu.
64. Zgodnie z treścią definicji ustawowej rolnikiem ryczałtowym jest rolnik, który dokonuje dostawy produktów rolnych lub świadczący usługi rolnicze, korzystający ze zwolnienia z podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3, z wyjątkiem rolnika obowiązującego na podstawie odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg rachunkowych.

Należy także wskazać, że rolnikami ryczałtowymi nie są ci rolnicy, którzy na podstawie obowiązujących przepisów obowiązani są do prowadzenia ksiąg rachunkowych. Przepisami tymi są przepisy ustawy z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.). Przewidują one obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych dla następujących podmiotów:

- 1) spółek handlowych (osobowych i kapitałowych, w tym również w organizacji) oraz spółek cywilnych, z zastrzeżeniem pkt 2, a także innych osób prawnych, z wyjątkiem Skarbu Państwa i Narodowego Banku Polskiego;
- 2) osób fizycznych, spółek cywilnych osób fizycznych, spółek 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 przedsiębiorstw (Dz.U. z 2021 r. poz. 170), 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;
- 3) przedsiębiorstw w spadku działających zgodnie z u.z.s., jeżeli na dzień poprzedzający dzień otwarcia spadku prowadzone były księgi rachunkowe;
- 4) jednostek organizacyjnych działających na podstawie ustawy z 29.08.1997 r. – Prawo bankowe (Dz.U. z 2022 r. poz. 2324 ze zm.), przepisów o obrocie papierami wartościowymi, przepisów o świadczeniu usług finansowania społecznościowego dla przedsięwzięć gospodarczych, 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;
- 5) gmin, powiatów, województw i ich związków, a także:
 - a) państwowych, gminnych, powiatowych i wojewódzkich jednostek budżetowych,
 - b) gminnych, powiatowych i wojewódzkich zakładów budżetowych;

- 6) jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, z wyjątkiem spółek, o których mowa w pkt 1 i 2;
- 7) 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 Polskiej (Dz.U. z 2022 r. poz. 470);
- 8) jednostek niewymienionych w pkt 1–7, jeżeli otrzymują one na realizację zadań zleconych dotacje lub subwencje z budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego lub funduszy celowych – od początku roku obrotowego, w którym dotacje lub subwencje zostały im przyznane.

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

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

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

17. Gospodarstwo rolne, leśne i rybackie

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

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

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

Zob. także teza 52 komentarza do art. 15 ustawy.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

W celu ustalenia zakresu chowu i hodowli uznawanych za prowadzenie gospodarstwa rybackiego należy się odwołać w szczególności do przepisów ustawy z 18.04.1985 r. o rybactwie śródlądowym (Dz.U. z 2022 r. poz. 883) oraz rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Rozwoju

Wsi z 12.11.2001 r. w sprawie połowu ryb oraz warunków chowu, hodowli i połowu innych organizmów żyjących w wodzie (Dz.U. z 2018 r. poz. 2003 ze zm.).

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

18. Sprzedaż

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

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

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

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

19. Sprzedaż wysyłkowa

71. Z dniem 1.07.2021 r. uchylono pkt 23 i 24 komentowanego artykułu, zawierające dotychczas definicje sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju oraz sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju. Powyższe ma związek z wprowadzeniem tzw. pakietu e-commerce, w ramach którego m.in. pojawił się nowy szczególny rodzaj dostawy towarów, zastępujący sprzedaż wysyłkową, jakim jest wewnątrzwspólnotowa sprzedaż towarów na odległość (WSTO). Zob. także tezy następne.

20. Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów na odległość

72. Jednym z elementów pakietu e-commerce jest wprowadzenie nowego rodzaju czynności podlegającej specjalnym mechanizmom rozliczania podatku należnego.

Jest to tzw. WSTO, czyli wewnątrzwspólnotowa sprzedaż towarów na odległość.

Wewnątrzwspólnotowa sprzedaż towarów na odległość (WSTO) została wprowadzona do ustawy 1.07.2020 r. w miejsce dotychczasowej sprzedaży wysyłkowej (sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju oraz sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju). Jest ona co do zasady podobna (jeśli chodzi o „konstrukcję” tego zdarzenia) do sprzedaży wysyłkowej.

73. W myśl komentowanej definicji WSTO to dostawa towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę lub na jego rzecz, w tym wtedy, gdy dostawca uczestniczy pośrednio w transpor-

cie lub wysyłce towarów, z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium państwa członkowskiego zakończenia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy, który jest:

- a) podatnikiem podatku od towarów i usług lub osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od towarów i usług, którzy nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 9, lub
- b) podatnikiem podatku od wartości dodanej lub osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, którzy nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów odpowiadającego wewnątrzwspólnotowemu nabyciu towarów, o którym mowa w art. 9, lub
- c) podmiotem niebędącym podatnikiem

– pod warunkiem że dostarczane towary nie są nowymi środkami transportu ani towarami, o których mowa w art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy.

74. Co do zasady zatem WSTO to taka dostawa towarów (z pewnymi wyłączeniami), w następstwie której towary te są transportowane (wysyłane) przez dostawcę z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego do nabywcy będącego podatnikiem, który albo nie rozlicza WNT (z powodu wyłączeń i zwolnień), albo jest konsumentem (nie jest podatnikiem).

75. Koniecznym elementem uznania danej dostawy towarów za WSTO jest transport towarów następujący w wykonaniu tej dostawy.

Towary muszą być w wyniku dostawy przetransportowane z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego. Bez takiego przemieszczenia towarów nie mamy do czynienia z WSTO.

Transport (wysyłka) powinien przy tym następować w wykonaniu dostawy towarów (efektem zakupu towaru powinna być zatem jego wysyłka do innego państwa członkowskiego).

Wysyłka towarów nie musi następować z Polski. Także wysyłka z innego państwa członkowskiego może stanowić WSTO w rozumieniu polskich przepisów.

76. Towary mają być wysyłane lub transportowane przez dostawcę lub na jego rzecz, w tym wtedy, gdy dostawca uczestniczy pośrednio w transporcie lub wysyłce towarów.

Określenie, że wysyłka (transport) towarów ma być dokonywany przez dostawcę lub na jego rzecz oznacza, że WSTO ma miejsce także wówczas, gdy dostawca zleca transport towarów (nawet jeśli kosztami transportu ostatecznie obciąży swego klienta).

Jeśli sam dostawca dokonuje transportu (wysyłki) towarów, to także wówczas spełnione są przesłanki WSTO.

Jeśli towary – po ich dostawie – są transportowane samodzielnie przez nabywcę albo na jego rzecz – to nie mamy do czynienia z WSTO.

77. Dla wystąpienia WSTO konieczne jest, aby nabywca towarów miał określony status podatkowy. To właśnie status podatkowy nabywcy jest jedną z najważniejszych przesłanek odróżniających – podobne, jeśli chodzi o przebieg – transakcje wewnątrzwspólnotowe od WSTO.

Po pierwsze – WSTO ma miejsce, jeśli nabywca towarów jest podatnikiem, który nie ma obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w swoim państwie (państwie przeznaczenia towarów). Chodzi tutaj o podatników, którzy korzystają z wyłączeń (zwolnień) od nabyć wewnątrzwspólnotowych, zarówno w Polsce, jak i w innych państwach członkowskich. W Polsce (gdy państwem przeznaczenia towarów jest Polska) dotyczy to następujących podmiotów:

- a) rolników ryczałtowych w zakresie towarów nabywanych dla prowadzonej przez nich działalności rolniczej;

- b) podatników, którzy wykonują jedynie czynności inne niż opodatkowane podatkiem i którym nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług;
 - c) podatników, u których sprzedaż jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy;
 - d) osoby prawne, które nie są podatnikami
- jeżeli całkowita wartość takich nabyć na terytorium danego państwa członkowskiego nie przekroczyła w trakcie roku podatkowego kwoty 10 000 euro (albo równowartości tej kwoty; w Polsce jest to 50 000 zł).

Sam fakt, że nabywca będący podatnikiem VAT nie jest zarejestrowany w systemie VIES (bądź jego numer widnieje jako nieaktywny albo nieważny), nie czyni jeszcze z transakcji, w której podmiot ten jest nabywcą, WSTO.

Po drugie – WSTO występuje wówczas, gdy nabywcą towarów jest konsument, czyli podmiot niebędący w ogóle podatnikiem (podmiot nabywający towary prywatnie).

78. Podobnie jak w przypadku sprzedaży wysyłkowej, WSTO nie ma miejsca w odniesieniu do kilku grup towarów.

Po pierwsze – nie ma WSTO w przypadku dostawy nowych środków transportu. W odniesieniu do tych towarów w zasadzie zawsze występuje bowiem transakcja wewnątrzwspólnotowa (WDT/WNT). Chodzi tutaj o nowe środki transportu w rozumieniu definicji również zawartej w art. 2 komentowanego artykułu.

Po drugie – WSTO nie ma miejsca w przypadku towarów, które są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, przez dokonującego ich dostawy lub przez podmiot działający na jego rzecz.

21. Sprzedaż na odległość towarów importowanych

79. Jednym z nowych szczególnych przypadków dostawy towarów – od 1.07.2021 r. – jest tzw. SOTI, czyli sprzedaż na odległość towarów importowanych.

Definicję SOTI zawiera pkt 22b komentowanego artykułu.

80. Szczególne przepisy dotyczące SOTI oraz procedury importu (IOSS) zostały wprowadzone w związku z chęcią (zamiarem) uszczelnienia systemu VAT w zakresie podatku od importu towarów.

Do tej pory w przypadku sprzedaży konsumentom z państw członkowskich (np. z Polski) towarów znajdujących się w momencie dostawy poza UE (transportowanych spoza UE) miał miejsce „tylko” import towarów (jako zdarzenie podlegające opodatkowaniu). Zwykle import ten był zwolniony z podatku (z powodu funkcjonującego zwolnienia z VAT dla przesyłek o wartości nieprzekraczającej 22 euro). Bardzo często wartość przesyłek była zaniżana. Z tego też powodu podatek od importu towarów nie był faktycznie pobierany.

Dla wprowadzenia efektywności opodatkowania VAT wprowadzono od 1.07.2021 r. SOTI (dodatkowo weszły w życie również szczególne przepisy dotyczące platform elektronicznych prowadzących działalność drop-shippingową) oraz uchylono zwolnienie z VAT dla towarów w przesyłkach.

81. Zasadniczo SOTI to taka dostawa towarów (z pewnymi wyłączeniami), w następstwie której towary te są transportowane (wysyłane) przez dostawcę z państwa trzeciego do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego, który to nabywca jest podatnikiem nierozliczającym na-

bycia wewnątrzwspólnotowego (z powodu wyłączeń i zwolnień) albo będącym konsumentem (nie jest podatnikiem).

SOTI jest szczególnego rodzaju dostawą towarów. Jest to dostawa towarów połączona z ich transportem – w tym przypadku jest to transport z kraju trzeciego do jednego z państw członkowskich UE.

82. Koniecznym elementem uznania danej dostawy towarów za SOTI jest transport towarów następujący w wykonaniu tej dostawy.

Towary muszą być w wyniku dostawy przetransportowane z państwa trzeciego na terytorium państwa członkowskiego. Bez takiego przemieszczenia towarów nie mamy do czynienia z SOTI. Istotną cechą SOTI – odróżniającą je od WSTO – jest to, że w przypadku SOTI transport towarów następuje z kraju trzeciego na terytorium państwa członkowskiego (gdy tymczasem w ramach WSTO towary są transportowane wewnątrz UE – z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego).

Transport (wysyłka) powinien przy tym następować w wykonaniu dostawy towarów (efektem zakupu towaru powinna być zatem jego wysyłka na terytorium państwa członkowskiego).

83. Towary mają być wysyłane lub transportowane przez dostawcę lub na jego rzecz, w tym wtedy gdy dostawca uczestniczy pośrednio w transporcie lub wysyłce towarów.

Określenie, że wysyłka (transport) towarów ma być dokonywana przez dostawcę lub na jego rzecz, oznacza, że SOTI ma miejsce także wówczas, gdy dostawca zleca transport towarów (nawet jeśli kosztami transportu ostatecznie obciąża swego klienta).

Jeśli sam dostawca dokonuje transportu (wysyłki) towarów, to także wówczas spełnione są przesłanki SOTI.

Jeśli towary – po ich dostawie – są transportowane samodzielnie przez nabywcę albo na jego rzecz – to wówczas nie mamy do czynienia z SOTI.

84. Jak wynika z regulacji zawartych w art. 5a rozporządzenia 282, pośredni udział przedsiębiorcy dokonującego SOTI istnieje przykładowo jeśli:

- a) zlecił stronie trzeciej podwykonawstwo wysyłki lub transportu towaru nabywcy;
- b) jest przynajmniej częściowo odpowiedzialny za wysyłkę lub transport towarów, nawet jeśli faktyczny transport jest realizowany przez stronę trzecią;
- c) obciąża nabywcę kosztami transportu przesyłki, pobiera je i przekazuje stronie trzeciej, która wykonuje transport lub
- d) reklamuje usługi dostawcy dla nabywcy lub nawiązuje z nim kontakt lub w inny sposób przekazuje stronie trzeciej informacje, że ta ostatnia musi dostarczyć towary do nabywcy.

Z drugiej strony, przedsiębiorca dostarczający towary (dostawca) nie bierze udziału pośredniego, jeżeli nabywca sam transportuje lub wysyła towary, a dostawca nawet bezpośrednio lub pośrednio nie przejmuje organizacji transportu lub wysyłki. W tego rodzaju przypadkach nie mamy do czynienia z SOTI.

85. Dla wystąpienia SOTI konieczne jest to, aby nabywca towarów miał określony status podatkowy.

Po pierwsze – SOTI występuje, jeśli nabywca towarów jest podatnikiem, który nie ma obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w swoim państwie (państwie przeznaczenia towarów). Chodzi tutaj o podatników, którzy korzystają z wyłączeń (zwolnień) od nabyć wewnątrzwspólnotowych, zarówno w Polsce, jak i w innych państwach członkow-

skich. W Polsce (gdy państwem przeznaczenia towarów jest Polska) dotyczy to następujących podmiotów:

- a) rolników ryczałtowych w zakresie towarów nabywanych dla prowadzonej przez nich działalności rolniczej;
 - b) podatników, którzy wykonują jedynie czynności inne niż opodatkowane podatkiem i którym nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług;
 - c) podatników, u których sprzedaż jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy;
 - d) osób prawnych, które nie są podatnikami
- jeżeli całkowita wartość takich nabyć na terytorium danego państwa członkowskiego nie przekroczyła w trakcie roku podatkowego kwoty 10 000 euro (albo równowartości tej kwoty; w Polsce jest to 50 000 zł).

Sam fakt, że nabywca będący podatnikiem VAT nie jest zarejestrowany w systemie VIES (bądź jego numer widnieje jako nieaktywny albo nieważny) nie czyni jeszcze z transakcji, w której podmiot ten jest nabywcą, SOTI.

Po drugie – SOTI występuje wówczas, gdy nabywcą towarów jest konsument, czyli podmiot niebędący w ogóle podatnikiem (podmiot nabywający towary prywatnie).

86. SOTI nie występuje w odniesieniu do kilku grup towarów.

Po pierwsze – nie ma SOTI w przypadku dostawy nowych środków transportu. Chodzi tutaj o nowe środki transportu w rozumieniu definicji również zawartej w art. 2 komentowanego artykułu.

Po drugie – SOTI nie ma miejsca w przypadku towarów, które są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, przez dokonującego ich dostawy lub przez podmiot działający na jego rzecz.

22. Mały podatnik

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

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

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

nim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej kwocie 1 200 000 euro (od 1.04.2023 r. – 2 000 000 euro).

88. Z dniem 1.01.2009 r. miało miejsce podniesienie limitów sprzedaży o 50% (z dotychczasowych 30 000 euro do 45 000 euro oraz z dotychczasowych 800 000 euro do 1 200 000 euro). Od 1.07.2023 r. nastąpi kolejne podniesienie limitu sprzedaży, lecz tylko tego podstawowego. Będzie on wynosić równowartość 2 000 000 euro. Niższy limit pozostanie nadal na poziomie równowartości 45 000 euro. Z uwagi na „roczny” w istocie charakter statusu „małego podatnika” zmiana powyższa ma znaczenie praktyczne od 1.01.2024 r.

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

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

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

Dnia 3.10.2022 r. średni kurs euro wyniósł 4,8272 zł.

Powyższe oznaczają, że w 2023 r. równowartość 45 000 euro wynosi 217 000 zł, zaś równowartość 1 200 000 euro wynosi 5 793 000 zł. Równowartości 2 000 000 euro na 2024 r. nie można jeszcze obliczyć.

23. Wartość rynkowa

90. Dnia 1.01.2008 r. do ustawy wprowadzono pojęcie wartości rynkowej. Ma ono znaczenie przede wszystkim w kontekście ustalania podstawy opodatkowania w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązanymi.
91. Przez wartość rynkową należy rozumieć całkowitą kwotę, jaką – w celu uzyskania w danym momencie danych towarów lub usług – nabywca lub usługobiorca na takim samym etapie sprzedaży jak ten, na którym dokonywane są dostawa towarów lub świadczenie usług, musiałby w warunkach uczciwej konkurencji zapłacić niezależnemu dostawcy lub usługodawcy na terytorium kraju. W przypadku gdy nie można ustalić porównywalnej dostawy towarów lub świadczenia usług, przez wartość rynkową rozumie się:
- 1) w odniesieniu do towarów – kwotę nie mniejszą niż cena nabycia towarów lub towarów podobnych, a w przypadku braku ceny nabycia – koszt wytworzenia, określone w momencie dostawy;
 - 2) w odniesieniu do usług – kwotę nie mniejszą niż całkowity koszt poniesiony przez podatnika na wykonanie tych usług.

Wartość rynkowa jest zatem definiowana zgodnie z jej ekonomicznym znaczeniem. Pewnym niedostatkiem tej definicji może być to, że ustawa nakazuje porównywać ceny w odniesieniu do terytorium całego kraju, gdy tymczasem wydaje się, że bardziej zasadne byłoby odniesienie

się do mniejszego obszaru – w poszczególnych regionach ceny rynkowe nie są przecież takie same.

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

24. Wartość rzeczowista

93. Dla zastosowania niektórych szczególnych procedur rozliczenia podatku – uproszczonej procedury rozliczenia podatku od importu towarów oraz regulacji odnoszących się do platform ulawiających dostawę – znaczenie ma wartość rzeczowista przesyłki. W szczególności istotne jest to, czy ta wartość rzeczowista przekracza, czy też nie przekracza 150 euro (równowartości tej kwoty).
94. Pojęcie wartości rzeczowistej definiuje komentowany artykuł. Definicja ta odwołuje się do stosownej definicji zawartej w rozporządzeniu delegowanym do Unijnego Kodeksu Celnego. Zgodnie z nią przez pojęcie wartości rzeczowistej rozumie się:
- a) w przypadku towarów o charakterze handlowym: cenę samych towarów sprzedawanych w celu wywozu na obszar celny Unii, z wyłączeniem kosztów transportu i ubezpieczenia, chyba że są one ujęte w cenie i nie są oddzielnie wykazane na fakturze, oraz z wyłączeniem wszelkich innych podatków i opłat, jakie organy celne mogą ustalić na podstawie odpowiednich dokumentów;
 - b) w przypadku towarów o charakterze niehandlowym: cenę, która zostałaby zapłacona za same towary, gdyby zostały one sprzedane w celu wywozu na obszar celny Unii.

25. Zorganizowana część przedsiębiorstwa

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

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

Najistotniejsze znaczenie w powyższej definicji ma jej końcowy fragment. W celu ustalenia zatem, czy mamy do czynienia ze zorganizowaną częścią przedsiębiorstwa, należy zbadać, czy nabyty zespół składników majątkowych mógłby stanowić samodzielnie działające przedsiębiorstwo. Podkreśla się ten fakt również w orzecznictwie sądowym. Przykładowo w wyroku z 17.04.2014 r. (I FSK 779/13, LEX nr 1480723) NSA, odwołując się także do wyroku TSUE z 10.11.2011 r. (C-444/10, Finanzamt Lüdenscheid v. Christel Schriever), stwierdził, że pojęcie zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa należy w odniesieniu do art. 19 dyrektywy VAT z 2006 r. rozumieć w sposób funkcjonalny, a więc analizując, czy dany zespół aktywów będący przedmiotem zbycia pozwala na prowadzenie samodzielnej działalności gospodarczej, której dotyczy.

W każdym razie zorganizowana część przedsiębiorstwa nie musi zawierać wszystkich elementów przedsiębiorstwa (określonych w art. 55¹ k.c.). Nawet w razie braku któregoś z tych elementów określone składniki majątkowe funkcjonalnie ze sobą powiązane mogą stanowić

zorganizowaną część przedsiębiorstwa (zob. także wyrok WSA w Warszawie z 28.04.2011 r., III SA/Wa 1767/10, M. Pod. 2011/7, s. 40).

W orzecznictwie zauważa się, że nie ma podstaw do przyjęcia, iż przeniesienie zobowiązań (długów, wierzytelności) jest tą okolicznością, która decyduje bądź współdecyduje o możliwości wyłączenia z opodatkowania podatkiem od towarów i usług (wyrok NSA z 20.03.2012 r., I FSK 815/11, LEX nr 1126140). Nawet więc jeśli zobowiązania i należności nie zostaną przeniesione, nie oznacza to, że zbywana masa majątkowa nie może być uznana za zorganizowaną część przedsiębiorstwa.

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

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

96. W polskiej praktyce wiele wątpliwości budziła transakcja zbycia budynków komercyjnych, typu centra handlowe, budynki biurowe i podobne. Organy podatkowe dążyły do tego, aby traktować przedmiot takich transakcji jako przedsiębiorstwo bądź jego zorganizowaną część, nawet jeśli zamiarem stron takiej transakcji było zbycie aktywów.

Interpretacji takiej generalnie nie akceptują sądy administracyjne. Można tutaj wskazać na wyrok NSA z 30.11.2017 r. (I FSK 418/16, LEX nr 2414258), w którym sąd stwierdził m.in.: „Ze-spół składników majątkowych posiada zdolność do prowadzenia samodzielnej działalności w sytuacji, gdy sam w sobie, bez uzupełniania go o dodatkowe elementy (po nabyciu i włączeniu do przedsiębiorstwa nabywcy) zdolny jest do prowadzenia działalności. W takiej sytuacji można go uznać za zorganizowaną część przedsiębiorstwa”.

Przeciwko tego rodzaju praktykom organów podatkowych wypowiedział się także TSUE w wyroku z 19.12.2018 r. (C-17/18, Postępowanie karne v. Virgil Mailat i in.): „Pojęcie «przekazania całości lub części majątku» w rozumieniu art. 19 dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że nie obejmuje ono transakcji, poprzez którą nieruchomość służąca do celów działalności handlowej zostaje oddana w najem, wraz ze wszystkimi środkami trwałymi i składnikami inwentarza niezbędnymi do prowadzenia tej działalności, nawet jeśli najemca kontynuuje działalność wynajmującego pod tą samą nazwą”.

Dla ewentualnej kwalifikacji danego składnika aktywów jako zorganizowanej części przedsiębiorstwa nie mają znaczenia powiązania kapitałowe i osobowe (zob. także wyrok NSA z 28.01.2019 r., I FSK 293/17, LEX nr 2625930).

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

W piśmie Ministra Finansów z 31.12.2001 r. (PB 3/147-76/GM-060-23/01, niepubl.) stwierdza się, że: „Przez pojęcie zorganizowanej części przedsiębiorstwa należy rozumieć wyodrębnioną organizacyjnie część przedsiębiorstwa, w skład którego wchodzi minimum środków materialnych i niematerialnych koniecznych do realizacji określonych zadań gospodarczych. Stosow-

nie natomiast do postanowień art. 55¹ k.c., jednym z istotnych składników przedsiębiorstwa jako zorganizowanego kompleksu majątkowego [...] są również księgi handlowe, czyli wszelkie dokumenty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Powyższe oznacza, że przez pojęcie zorganizowanej części przedsiębiorstwa można rozumieć wyłącznie tę część przedsiębiorstwa, która jest nie tylko wyodrębniona organizacyjnie, ale również posiada samodzielność finansową”. Wydaje się jednak, że zamiast mówienia o samodzielności finansowej należałoby wymagać wyodrębnienia finansowego. To wyodrębnienie nie musi oznaczać samodzielności finansowej, ale może oznaczać sytuację, w której poprzez odpowiednią ewidencję zdarzeń gospodarczych możliwe jest przyporządkowanie przychodów i kosztów oraz należności i zobowiązań do zorganizowanej części przedsiębiorstwa (podobnie WSA w Krakowie w wyroku z 15.04.2010 r., I SA/Kr 29/10, LEX nr 585251).

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

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

Wydaje się, że nie można tu postawić tezy o charakterze generalnym, pozwalającej na wyróżnienie w każdym przypadku zorganizowanej części przedsiębiorstwa, lecz należy zalecić każdorazowe badanie okoliczności konkretnego przypadku. W szczególności charakter struktury organizacyjnej może pozwolić na ustalenie, czy dana część ma charakter zorganizowanej części. Celowe może być także przeprowadzenie swoistej symulacji – jeśli zarówno „oderwana” część przedsiębiorstwa, jak i jego pozostałość mogą funkcjonować w obrocie samodzielnie, to należy uznać, że mamy do czynienia ze zorganizowaną częścią przedsiębiorstwa.

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

Należy przy tym przyjąć, że istotne jest faktyczne wyodrębnienie – dokonane choćby bezpośrednio przez transakcję zbycia – a nie sama możliwość takiego wyodrębnienia (jeśli nie dokonano go przed zbyciem).

W praktyce organy podatkowe zwykle przywiązują wagę do tego, czy przenoszony na nowego nabywcę zespół składników majątkowych funkcjonalnie powiązanych ze sobą przeznaczony do wykonywania zadań gospodarczych był u zbywcy wyodrębniony – zarówno organizacyjnie, jak i finansowo. Nie musi to być przy tym wyodrębnienie formalne; może ono wynikać z okoliczności i mieć charakter faktyczny (zob. interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 21.05.2010 r., IPPP1-443-183/10-4/MP, LEX nr 46687). To pełne wyodrębnienie przenoszonych składników majątku pozwalające na prowadzenie działalności gospodarczej powinno nastąpić najpóźniej na dzień zbycia (zob. interpretacja Naczelnika Pomorskiego Urzędu Skarbowego z 4.05.2005 r., DP/P1/423-0022/05/AP). W interpretacji indywidualnej z 18.05.2010 r. (IPPP1/443-256/10-4/AW, LEX nr 35096) Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie jako istotny warunek uznania możliwości funkcjonowania zespołu składników majątkowych jako samodzielnego przedsiębiorstwa wskazał posiadanie przezeń własnej, odrębnej grupy klientów, wykwalifikowanej kadry wymaganej do prowadzenia samodzielnego przedsiębiorstwa oraz kadry zarządzającej.

26. Usługi telekomunikacyjne, nadawcze radiowo-telewizyjne

100. W słowniczku ustawowym od 1.01.2015 r. zawarta jest definicja „usług telekomunikacyjnych” oraz „usług nadawczych”. Ma to związek przede wszystkim z wprowadzeniem od 1.01.2015 r. systemu MOSS (tzn. *Mini One Stop Shop* – małego punktu kompleksowej obsługi), który dotyczy rozliczenia podatku należnego właśnie od usług telekomunikacyjnych, nadawczych radiowo-telewizyjnych oraz elektronicznych. Z dniem 1.07.2021 r. w miejsce MOSS powstał tzw. OSS (ang. *One Stop Shop*, czyli punkt kompleksowej obsługi), w ramach którego odbywa się rozliczenie podatków należnych również od wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość oraz od niektórych innych usług dla konsumentów.

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

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

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

Informacje muszą być przesyłane za pomocą określonych środków technicznych. Musi to następować przy wykorzystaniu albo kabli, fal radiowych, fal optycznych, albo innych systemów elektroenergetycznych. Inny sposób przekazania danych na odległość nie będzie usługą telekomunikacyjną (np. przesłanie pocztą nośnika z nagranymi danymi).

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

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

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

103. Komentowany artykuł odsyła także do art. 6a rozporządzenia 282, nakazując rozumieć pojęcie usług telekomunikacyjnych z uwzględnieniem tego przepisu unijnego. W jego treści zawarte jest wyliczenie wskazujące na to, jakie świadczenia są w szczególności uważane za usługi telekomunikacyjne. Są to następujące świadczenia:

- 1) usługi telefonii stacjonarnej i komórkowej służące do przesyłania i przełączania komunikacji głosowej, danych i obrazu, łącznie z usługami telefonicznymi obejmującymi element obrazu, nazywane inaczej usługami wideotelefonicznymi;
- 2) usługi telefoniczne świadczone przez Internet, łącznie z usługami telefonii internetowej (VoIP);

- 3) poczta głosowa, oczekiwanie na połączenie, przekazywanie połączenia, identyfikacja dzwoniącego, telekonferencja i inne usługi obsługiwanego połączeń;
- 4) usługi przywoływania;
- 5) usługi „audiotekst”;
- 6) faks, telegraf i telex;
- 7) dostęp do Internetu i stron World Wide Web;
- 8) prywatne połączenia sieciowe oddające łącza telekomunikacyjne do wyłącznego użytku usługobiorcy.

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

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

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

- 104.** Od 1.01.2015 r. ustawa zawiera też pojęcie usług nadawczych. Wprowadzenie tej definicji także ma związek z systemem MOSS (zaś obecnie OSS); jest on przeznaczony do rozliczania podatku również od usług nadawczych.

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

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

Wymienia się zatem pewne cechy usług nadawczych:

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

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

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

Powyższe wyliczenie ma charakter jedynie przykładowy, a nie wyczerpujący.

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

- 1) usługi telekomunikacyjne;
- 2) usługi świadczone drogą elektroniczną;

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

Streaming treści audio lub audio-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 elektroniczne.

27. Usługi elektroniczne

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

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

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

107. Zgodnie z art. 7 rozporządzenia 282 do usług świadczonych drogą elektroniczną należą usługi świadczone za pomocą Internetu lub sieci elektronicznej, których świadczenie jest zautomatyzowane i które wymagają niewielkiego udziału człowieka, a ich wykonanie bez wykorzystania technologii informacyjnej jest niemożliwe.

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

Zgodnie z art. 7 ust. 2 rozporządzenia 282 za elektroniczne uważane są następujące usługi (w szczególności jeśli świadczone są przez Internet lub sieć elektroniczną):

- 1) ogólnie produkty w formie cyfrowej łącznie z oprogramowaniem, jego modyfikacjami i nowszymi wersjami oprogramowania;
- 2) usługi umożliwiające obecność przedsiębiorstw lub osób w sieci elektronicznej, takie jak witryna lub strona internetowa;
- 3) usługi generowane automatycznie przez komputer i przesyłane przez Internet lub sieć elektroniczną w odpowiedzi na określone dane wprowadzone przez usługobiorcę;

- 4) odpłatne przekazywanie prawa do wystawiania na aukcji towaru lub usługi za pośrednictwem witryny internetowej działającej jako rynek on-line, na którym potencjalni kupcy przedstawiają swoje oferty przy wykorzystaniu automatycznych procedur oraz na którym strony są informowane o dokonaniu sprzedaży za pomocą poczty elektronicznej generowanej automatycznie przez komputer;
- 5) pakiety usług internetowych oferujących dostęp do informacji, w których aspekty telekomunikacyjne są natury pomocniczej lub drugorzędnej (czyli pakiety wykraczające poza oferowanie samego dostępu do Internetu i obejmujące inne elementy, takie jak strony, które umożliwiają dostęp do aktualnych wiadomości, informacji meteorologicznych lub turystycznych, gier, umożliwiają hosting witryn internetowych, dostęp do grup dyskusyjnych itp.);
- 6) usługi wyszczególnione w załączniku I.

Załącznik I do rozporządzenia 282 zawiera wyszczególnienie następujących rodzajów usług elektronicznych:

- 1) pkt 1 załącznika II do dyrektywy VAT z 2006 r.:
 - a) tworzenie i hosting witryn internetowych,
 - b) automatyczna konserwacja oprogramowania, zdalnie i on-line,
 - c) zdalne zarządzanie systemami,
 - d) hurtownie danych on-line, umożliwiające elektroniczne przechowywanie i wyszukiwanie konkretnych danych,
 - e) dostarczanie on-line przestrzeni na dysku na żądanie;
- 2) pkt 2 załącznika II do dyrektywy VAT z 2006 r.:
 - a) uzyskiwanie dostępu on-line i pobieranie oprogramowania (w szczególności programy w zakresie zamówień publicznych/księgowości, programy antywirusowe) oraz jego uaktualnień,
 - b) oprogramowanie blokujące pojawianie się banerów reklamowych,
 - c) sterowniki do pobierania, takie jak programy ustawiające interfejsy komputera i urządzeń peryferyjnych (np. drukarek),
 - d) automatyczna instalacja on-line filtrów na witrynach internetowych,
 - e) automatyczna instalacja on-line zabezpieczeń typu *firewalls*;
- 3) pkt 3 załącznika II do dyrektywy VAT z 2006 r.:
 - a) uzyskiwanie dostępu i pobieranie motywów 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 on-line,
 - e) dzienniki logowania i statystyki odwiedzania stron internetowych,
 - f) wiadomości, informacje o sytuacji na drogach oraz prognozy pogody on-line,
 - g) informacje generowane automatycznie on-line przez oprogramowanie po wprowadzeniu przez klienta określonych danych, takich jak dane prawne lub finansowe (w szczególności stale uaktualniane kursy giełdowe),
 - h) dostarczanie przestrzeni reklamowej, szczególnie banerów reklamowych na stronach lub witrynach internetowych,
 - i) korzystanie z wyszukiwarek i katalogów internetowych;
- 4) pkt 4 załącznika II do dyrektywy VAT z 2006 r.:
 - a) uzyskiwanie dostępu do muzyki i pobieranie jej na komputery i telefony komórkowe,
 - b) uzyskiwanie dostępu do sygnałów dźwiękowych, urywków nagrań, dzwonek i innych dźwięków oraz pobieranie ich,
 - c) uzyskiwanie dostępu do filmów i pobieranie ich,
 - d) pobieranie gier na komputery i telefony komórkowe,

- e) uzyskiwanie dostępu do automatycznych gier on-line, które wymagają użycia Internetu lub innych podobnych sieci elektronicznych, gdy gracze są od siebie oddaleni,
 - 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,
 - 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) pkt 5 załącznika II do dyrektywy VAT z 2006 r.:
- a) automatyczne nauczanie na odległość, którego funkcjonowanie wymaga użycia Internetu lub podobnej sieci elektronicznej, wymagające niewielkiego bądź niewymagające udziału człowieka, łącznie z klasami wirtualnymi, z wyjątkiem sytuacji, gdy Internet lub podobna sieć elektroniczna wykorzystywane są jako proste narzędzia służące komunikowaniu się nauczyciela z uczniem,
 - b) ćwiczenia wypełniane przez ucznia on-line i sprawdzane automatycznie, bez udziału człowieka.

Przepisy rozporządzenia 282 wskazują ponadto na pewne rodzaje usług, które nie będą uznawane za usługi świadczone drogą elektroniczną. Z jego art. 7 ust. 3 wynika, że pojęcie usług świadczonych drogą elektroniczną nie ma zastosowania do:

- 1) usług nadawczych;
- 2) usług telekomunikacyjnych;
- 3) towarów, w których przypadku zamawianie i obsługa zamówienia odbywają się elektronicznie;
- 4) płyt CD-ROM, dyskieciek i podobnych nośników fizycznych;
- 5) materiałów drukowanych, takich jak książki, biuletyny, gazety lub czasopisma;
- 6) płyt CD i kaset magnetofonowych;
- 7) kaset wideo i płyt DVD;
- 8) gier na płytach CD-ROM;
- 9) usług świadczonych przez specjalistów, takich jak prawnicy i doradcy finansowi, którzy udzielają swoim klientom porad za pomocą poczty elektronicznej;
- 10) usług edukacyjnych, w ramach których treść kursu przekazywana jest przez nauczyciela za pomocą Internetu lub sieci elektronicznej (tzn. przez zdalne połączenie);
- 11) usług fizycznych off-line naprawy sprzętu komputerowego;
- 12) hurtowni danych off-line;
- 13) usług reklamowych, w szczególności w gazetach, na plakatach i w telewizji;
- 14) usług centrum wsparcia telefonicznego;
- 15) usług edukacyjnych obejmujących wyłącznie kursy korespondencyjne, takie jak kursy za pośrednictwem poczty;
- 16) konwencjonalnych usług aukcyjnych, przy których niezbędny jest bezpośredni udział, niezależnie od sposobu składania ofert;

- 17) biletów wstępu na imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne, zarezerwowanych on-line;
 - 18) zakwaterowania, wynajmu samochodów, usług restauracyjnych, przewozu osób lub podobnych usług zarezerwowanych on-line.
108. Należy podkreślić, że określone usługi są uznawane za usługi elektroniczne na potrzeby ustalenia dla nich miejsca świadczenia. Te same usługi mogą zaś pozostawać innymi rodzajami usług na potrzeby przepisów o zwolnieniach przedmiotowych. Nie dotyczy to w całości stawek podatkowych, bowiem art. 98 ust. 2 dyrektywy VAT z 2006 r. zastrzega, że stawki obniżone nie mają zastosowania do usług świadczonych drogą elektroniczną (z wyjątkami określonymi w załączniku III).

28. Wyroby akcyzowe

109. Ustawa przewiduje specjalne zasady opodatkowania VAT wielu różnych transakcji, w przypadku gdy ich przedmiotem są wyroby akcyzowe. Dotyczy to w szczególności transakcji odbywających się pomiędzy podmiotami z różnych państw członkowskich Unii Europejskiej, tj. wewnątrzwspólnotowego nabycia oraz dostawy towarów, a także wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość.

Zgodnie z definicją ustawową wyroby akcyzowe to wyroby akcyzowe w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym, z wyłączeniem gazu w systemie gazowym. Wyrobami akcyzowymi są zatem wyroby energetyczne, energia elektryczna, napoje alkoholowe oraz wyroby tytoniowe i susz tytoniowy. Przepisy ustawy z 6.12.2009 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2022 r. poz. 143 ze zm.) szczegółowo definiują poszczególne rodzaje wyrobów akcyzowych we wskazanych wyżej kategoriach.

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

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

29. Systemy przesyłowe

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

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

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

Z dniem 1.01.2011 r. zmieniono definicję systemu gazowego oraz systemu elektroenergetycznego. Było to związane z faktem, że z brzmienia dotychczasowych przepisów dotyczących importu

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

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

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

30. Ordynacja podatkowa

111. Ustawa VAT definiuje także pojęcie Ordynacji podatkowej. Definicja ta ma charakter techniczny, w wielu przypadkach konieczne jest bowiem jednoznaczne zidentyfikowanie powoływane go przepisem aktu prawnego. Oznaczałoby to konieczność powoływania pełnej nazwy ustawy wraz ze wszystkimi miejscami jej publikacji, co wpływałoby na przejrzystość i czytelność przepisów. Dlatego też ustawodawca wprowadza skrótowe oznaczenia powoływanych przez siebie innych ustaw, dokonując ich identyfikacji w definicjach legalnych ustawy. W ustawie VAT dotyczy to ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.).

31. Definicje dotyczące klasyfikacji statystycznych

112. Z dniem 1.01.2011 r. w ustawie pojawiła się definicja terminu „PKWiU ex”. Jest to również definicja o charakterze technicznym. Wyjaśnia ona, jak należy rozumieć powyższe określenie, gdy jest ono powoływane przy definiowaniu towarów bądź usług. W tym przypadku odwołanie obejmuje nie całe grupowanie statystyczne, lecz zakres wyrobów lub usług węższy niż określony w danym grupowaniu Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług. Powyższa definicja ma zastosowanie do końca czerwca 2020 r.

Od 1.07.2020 r. ma zastosowanie nowa definicja, tym razem odnosząca się do samego określenia „ex”. Jego użycie oznacza, że odwołanie do danego grupowania Nomenklatury Scalonej (CN) albo do grupowania krajowej klasyfikacji statystycznej obejmuje węższy zakres niż określony w całym grupowaniu.

32. Czasopisma specjalistyczne. Czasopisma regionalne lub lokalne

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

Czasopisma specjalistyczne – ich dostawa, import, wewnątrzwspólnotowe nabycie – do końca 2010 r. były opodatkowane stawką 0% VAT. Od 1.01.2011 r. do 31.10.2019 r. były one opodatkowane stawką obniżoną 5% VAT.

114. Z dniem 1.11.2019 r. z ustawy zniknęło pojęcie czasopism specjalistycznych. W to miejsce wprowadzono pojęcie czasopism regionalnych lub lokalnych. Definicja tego pojęcia znalazła się w pkt 27g art. 2 ustawy.

Dostawa „czasopism regionalnych lub lokalnych” jest opodatkowana stawką 5% VAT, tyle że w okresie od 1.11.2019 r. do 31.06.2020 r. opodatkowanie następowało na podstawie przepisów przejściowych zawartych w ustawie nowelizującej z 9.08.2019 r., natomiast od 1.07.2020 r. następuje bezpośrednio na podstawie przepisów ustawy VAT.

115. Pojęcie czasopism regionalnych lub lokalnych jest częściowo zgodne z wcześniejszym pojęciem czasopism specjalistycznych. Można powiedzieć, że czasopisma regionalne lub lokalne są rodzajem czasopism specjalistycznych (to pierwsze pojęcie zdaje się zawierać w tym drugim).

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

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

117. Aby czasopismo mogło być uznane za regionalne lub lokalne, jego nakład nie może przewyższać 15 000 egzemplarzy (dla danego numeru, zeszytu).

Jednocześnie za czasopismo regionalne lub lokalne nie może być uznane takie, na którego pojedynczym egzemplarzu nie jest uwidoczniona wysokość nakładu.

118. W porównaniu z czasopismami specjalistycznymi czasopisma regionalne i lokalne są periodykami o węższym zakresie tematycznym. O ile bowiem czasopisma specjalistyczne mogły dotyczyć tematyki „szeroko pojętych zagadnień odnoszących się do działalności kulturalnej lub twórczej, edukacyjnej, naukowej lub popularnonaukowej, społecznej, zawodowej i metodycznej, regionalnej lub lokalnej”, o tyle czasopisma regionalne lub lokalne to czasopisma o tematyce regionalnej lub lokalnej. Wydaje się przy tym, że nie musi to być ich wyłączna tematyka, lecz powinna mieć charakter zdecydowanie dominujący.

119. Można także zauważyć, że w obecnym stanie prawnym nie ma wyłączenia spod pojęcia czasopism regionalnych lub lokalnych takich wydawnictw, „w których co najmniej 33% powierzchni jest przeznaczony nieodpłatnie lub odpłatnie na ogłoszenia handlowe, reklamy lub teksty reklamowe, w szczególności czasopism informacyjno-reklamowych, reklamowych, folderów i katalogów reklamowych”. Oczywiście wydawnictwo, którego 95% objętości będą stanowiły reklamy lub teksty reklamowe, nie może być kwalifikowane jako czasopismo regionalne lub lokalne, ale nawet jeśli np. 40% objętości czasopisma o tematyce lokalnej (regionalnej) będą zajmowały reklamy lub teksty reklamowe, to pozostaje ono czasopismem regionalnym lub lokalnym w rozumieniu powyższej definicji.

33. Faktura i faktury elektroniczne

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

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

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

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

121. Komentowana regulacja jest odwzorowaniem art. 218 dyrektywy VAT z 2006 r. Powołany przepis stanowi, że do celów niniejszej dyrektywy państwa członkowskie uznają za faktury dokumenty lub noty w formie papierowej lub w formie elektronicznej, które spełniają warunki określone w rozdziale 3 tytułu XI dyrektywy VAT z 2006 r.
122. Definicja zawarta w powołanym przepisie stanowi o tym, że fakturą jest dokument w formie papierowej lub w formie elektronicznej, spełniający wymogi określone w przepisach ustawy bądź w przepisach wykonawczych wydanych na ich podstawie.

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

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

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

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

124. Także i te regulacje wzorowane są na odpowiednich przepisach dyrektywy VAT z 2006 r. Artykuł 217 dyrektywy VAT z 2006 r. wskazuje, że „faktura elektroniczna” oznacza fakturę zawierającą informacje wymagane w niniejszej dyrektywie, wystawioną i otrzymaną w dowolnym formacie elektronicznym.
125. Mogło by się wydawać, że powyższe dwie definicje są w pewnej mierze sprzeczne ze sobą. Z jednej bowiem strony stanowi się, że fakturą jest dokument w formie papierowej lub w formie elektronicznej spełniający wymogi określone w przepisach. Następnie zaś stanowi się, że faktura elektroniczna to faktura w formie elektronicznej wystawiona i otrzymana w dowolnym formacie elektronicznym.

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

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

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

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

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

34. Faktury ustrukturyzowane

128. Komisja Europejska już w 2010 r. w „Zielonej Księdze VAT” zaleciła centralny rejestr faktur jako rozwiązanie, które należałoby przyjąć we wszystkich krajach członkowskich.

Dotychczas centralny rejestr faktur wdrożono w ramach Unii Europejskiej m.in. w Portugalii, Hiszpanii i Włoszech.

Jako pierwszy kraj w 2013 r. centralny rejestr faktur wprowadziła Portugalia. W tym kraju określone grupy podatników zobowiązano do przysyłania elektronicznych kopii faktur w czasie rzeczywistym na specjalnie przeznaczone do tego celu serwery administracji podatkowej.

W Hiszpanii wprowadzono centralną bazę faktur w 2017 r. Przedsiębiorstwa wystawiające i otrzymujące faktury mają obowiązek zarejestrowania danej faktury w ciągu 4 dni roboczych od daty ich wystawienia. Do wystawiania e-faktur są zobowiązani podatnicy mający obroty wyższe niż 6 000 000 euro oraz ci, którzy ubiegają się o miesięczny zwrot VAT, jak również grupy podatkowe.

Podobne rozwiązanie zostało wprowadzone we Włoszech w 2017 r. Początkowo było ono dobrowolne, natomiast w 2019 r. stało się obowiązkowe dla wszystkich podatników, z wyjątkiem drobnych podmiotów gospodarczych objętych systemem specjalnych przywilejów lub systemem ryczałtowym oraz dla drobnych producentów rolnych. Faktura elektroniczna jest wystawiana w określonym formacie html (zdefiniowanym przez administrację podatkową). E-faktura może być wystawiona przez oprogramowanie podatnika (jeśli jest to możliwe) lub za pomocą konkretnego oprogramowania (systemu urzędu skarbowego). E-fakturę następnie wysyła się do odbiorcy za pośrednictwem SDI (system wymiany zarządzany przez włoski urząd skarbowy). Po automatycznych kontrolach technicznych SDI wysyła dokument do podmiotu, do którego jest adresowany.

- 129.** Począwszy od 1.01.2022 r., elektroniczny rejestr faktur – w połączeniu z systemem wystawiania i przechowywania faktur – został wprowadzony także w Polsce.

Rozwiązania te nadal mają charakter fakultatywny, dobrowolny dla zainteresowanych podatników. Obecnie planuje się, że podatnicy (z pewnymi wyjątkami) będą mieli obowiązek wystawiania i otrzymywania faktur tylko i wyłącznie w ramach Krajowego Systemu e-Faktur (KSeF), począwszy od 1.07.2024 r.

W okresie, w którym nowy system będzie miał charakter fakultatywny, faktury ustrukturyzowane będą jedną z dopuszczalnych (lecz nie jedyną) formą dokumentowania transakcji opodatkowanych. Nadal będą funkcjonować faktury papierowe oraz dotychczasowe faktury elektroniczne.

- 130.** Faktury ustrukturyzowane to faktury wystawiane przez podatników za pośrednictwem systemu teleinformatycznego, tj. KSeF, oznaczone przydzielonym numerem identyfikującym fakturę w tym systemie.

Krajowy System e-Faktur został utworzony na mocy ustawy nowelizującej z 29.10.2021 r. System jest prowadzony przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Organ ten jest jednocześnie administratorem danych w nim zawartych. Zob. także komentarz do art. 106nd.

- 131.** W sytuacji gdy odbiorca faktury ustrukturyzowanej nie wyrazi zgody na jej otrzymanie przy użyciu KSeF, wystawca zachowa prawo do wystawienia faktury ustrukturyzowanej w systemie, a wystawioną w ten sposób fakturę będzie zobowiązany przekazać odbiorcy w inny uzgodniony z nim sposób, np. e-mailem w postaci elektronicznej lub papierowej. Taka faktura – dla wystawcy – zachowa walor faktury ustrukturyzowanej, ponieważ będzie posiadała jej ustawowe cechy (numer identyfikacji w systemie KSeF).
- 132.** Należy zauważyć, że system KSeF jest przeznaczony do wystawiania i otrzymywania faktur jedynie w obrocie krajowym (między podatnikami polskimi). Nie będzie możliwości przekazywania faktur dla podatników zagranicznych, czy też od podatników zagranicznych za pośrednictwem KSeF.

35. Tereny budowlane

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

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

W dotychczasowej praktyce sprecyzowanie znaczenia pojęcia terenów przeznaczonych pod zabudowę sprawiało wiele trudności.

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

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

W wyroku z 10.11.2021 r. (I FSK 575/18, LEX nr 3294710) NSA wskazał, że rozstrzygające jest przeznaczenie podstawowe danego terenu. Nie jest zatem terenem budowlanym grunt, dla którego w planie miejscowym w ramach ustaleń szczegółowych dopuszcza się możliwość zabudowy danego obszaru, jeżeli zabudowa ta nie stanowi głównego przeznaczenia danego obszaru, a ma służyć jedynie realizacji określonego w planie przeznaczenia podstawowego danego obszaru.

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

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

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

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

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

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

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

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

Pogląd ten wywoływał liczne wątpliwości w praktyce przede wszystkim w związku z tym, że studium samo w sobie nie ma charakteru aktu prawa miejscowego. Wydaje się, że w praktyce wątpliwości rozwiązał wyrok NSA (7) z 17.01.2011 r. (I FPS 8/10, ONSA WSA 2011/3, poz. 51). W orzeczeniu tym sąd stwierdził, że „w świetle art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy VAT, przy zastosowaniu art. 21 ust. 1 ustawy z 17.05.1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne, w sytuacji braku planu zagospodarowania przestrzennego lub decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, dla klasyfikacji terenu niezabudowanego wiążące są zapisy ewidencji gruntów i budynków, a nie studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego gminy”.

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

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

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

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

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

Na gruncie aktualnie obowiązującej definicji takie podejście jest nieaktualne.

36. Pojazdy samochodowe

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

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

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

W myśl przepisów ustawy z 20.06.1997 r. – Prawo o ruchu drogowym (Dz.U. z 2022 r. poz. 988 ze zm.) pojazd samochodowy to pojazd silnikowy, którego konstrukcja umożliwia jazdę z prędkością przekraczającą 25 km/h; określenie to nie obejmuje ciągnika rolniczego. Z kolei pojazd silnikowy to pojazd wyposażony w silnik, z wyjątkiem motoroweru i pojazdu szynowego.

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

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

W kontekście powyższego należy stwierdzić, że do pojazdów samochodowych zalicza się m.in. motocykl, czyli pojazd samochodowy dwukołowy kategorii L3e albo dwukołowy z bocznym wózkiem kategorii L4e, albo trójkołowy kategorii L5e o symetrycznym rozmieszczeniu kół, spełniający kryteria klasyfikacji dla pojazdów odpowiednio dla kategorii L3e albo L4e, albo L5e, o których mowa w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 168/2013 z 15.01.2013 r. w sprawie homologacji i nadzoru rynku pojazdów dwu- lub trzykołowych oraz czterokołowców (Dz.Urz. UE L 60, s. 52, ze zm.).

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

37. Podmiot prowadzący skład podatkowy oraz zarejestrowany odbiorca

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

Praktyka wskazuje, że zarejestrowani odbiorcy dokonują wewnątrzwspólnotowych nabyć paliw w procedurze zawieszonych akcyzy na rzecz podmiotów będących tzw. znikającymi podatnikami.

Ponadto – z uwagi na wprowadzoną w 2014 r. instytucję koncesji na obrót paliwami z zagranicą i instytucję zabezpieczenia majątkowego gwarantującego prawidłowe jej wykonywanie – zamiast „znikających podatników” jako kontrahenci zarejestrowanych odbiorców lub składów podatkowych występują także podmioty zagraniczne, które w ramach transakcji trójstronnych dokonują nabyć paliw na terytorium kraju i odsprzedają je „znikającym podatnikom”. Taka konstrukcja pozwalała omijać zabezpieczającą funkcję koncesji na obrót paliwami z zagranicą i zabezpieczenia majątkowego, a także pozbawiała organy celne informacji o podmiotach, które są faktycznymi nabywcami paliwa i unikają zapłaty podatku.

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

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

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

- 1) prowadzi co najmniej jeden rodzaj działalności polegającej na produkcji, przeładowywaniu lub magazynowaniu wyrobów akcyzowych, w tym będących również własnością innych podmiotów;
- 2) jest podatnikiem podatku od towarów i usług;
- 3) jest podmiotem, którego działalnością kierują osoby nieskazane prawomocnym wyrokiem sądu za przestępstwo przeciwko wiarygodności dokumentów, przeciwko mieniu, przeciwko obrotowi gospodarczemu, przeciwko obrotowi pieniędzmi i papierami wartościowymi lub przestępstwo skarbowe;
- 4) nie posiada zaległości z tytułu cła i podatków stanowiących dochód budżetu państwa, składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne oraz nie jest wobec niego prowadzone postępowanie egzekucyjne, likwidacyjne lub upadłościowe;
- 5) złoży zabezpieczenie akcyzowe (co do zasady);
- 6) nie zostało cofnięte, ze względu na naruszenie przepisów prawa, żadne z udzielonych mu zezwoleń, o których mowa w art. 84 ust. 1 u.p.a., jak również koncesja lub zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej ani nie została wydana decyzja o zakazie wykonywania przez niego działalności regulowanej w rozumieniu przepisów ustawy z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2023 r. poz. 221 ze zm.), w zakresie wyrobów akcyzowych;
- 7) posiada tytuł prawny do korzystania z miejsca, w którym ma być prowadzony skład podatkowy.

Zezwolenie na prowadzenie składu podatkowego wydaje właściwy naczelnik urzędu skarbowego na pisemny wniosek podmiotu. Zezwolenie na prowadzenie składu podatkowego może być wydane na czas oznaczony, nie dłuższy niż 3 lata, albo na czas nieoznaczony. Wniosek o wydanie zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego powinien zawierać dane dotyczące podmiotu oraz prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, w szczególności imię i nazwisko lub nazwę podmiotu, adres jego siedziby lub zamieszkania, numer w rejestrze przed-

siębiorców w Krajowym Rejestrze Sądowym, o ile podmiot taki numer posiada, numer identyfikacyjny REGON, numer identyfikacji podatkowej (NIP), adres poczty elektronicznej oraz określenie rodzaju i zakresu działalności, która będzie prowadzona w składzie podatkowym, jak również wskazanie planowanej lokalizacji składu podatkowego, proponowanego zabezpieczenia akcyzowego oraz liczby już prowadzonych przez podmiot składów podatkowych.

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

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

38. Rachunek VAT

147. Z dniem 1.04.2018 r. wprowadzono do ustawy definicję rachunku VAT. Jej umieszczenie w ustawie jest związane z wprowadzeniem do systemu VAT mechanizmu podzielonej płatności. Polega on zasadniczo na tym, że podatnik od towarów i usług dokonujący zapłaty za sprzedawane przez siebie towary i usługi może dokonać płatności za nabywane towary i usługi w dwóch częściach – cenę netto na „normalny” rachunek związany z działalnością, natomiast kwotę odpowiadającą podatkowi od towarów i usług na specjalny wydzielony rachunek (w tym samym banku) nazywany rachunkiem VAT. Środki znajdujące się na rachunku VAT podlegają zwiększonemu nadzorowi ze strony fiskusa, co powoduje znaczne ograniczenie możliwości wyłudzenia VAT w sytuacji, w której zapłaty za nabywane towary i usługi są dokonywane z wykorzystaniem podzielonej płatności.

Korzyścią dla podatników płacących swoje zobowiązania w tej właśnie formie jest znaczne ograniczenie możliwości:

- ponoszenia odpowiedzialności solidarnej za podatek nierozliczony przez nabywcę (dotyczy nabywania towarów wymienionych w załączniku nr 15 do ustawy); dokonanie podzielonej płatności przy nabywaniu tych towarów, gdy nie jest ona obowiązkowa, nie pozwala na obciążenie nabywcy ewentualną odpowiedzialnością solidarną za podatek zbywcy;
- nałożenia na podatnika dodatkowego zobowiązania podatkowego (tzw. sankcji VAT).

148. W sytuacji dokonywania podzielonej płatności część środków (odpowiadająca całości albo części podatku od towarów i usług) jest lokowana przez banki (spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe) obsługujące płatność na rachunku VAT. Definicja tego rachunku znajduje się w komentowanym przepisie.

Rachunek VAT jest to specjalny rachunek VAT otwierany przy rachunku rozliczeniowym przez bank lub odpowiednio spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową prowadzącą dany rachunek rozliczeniowy.

149. Zgodnie ze stosownymi przepisami Prawa bankowego (ustawy o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych) rachunek VAT jest to rachunek prowadzony dla rachunku rozliczeniowego. Jest on zatem rachunkiem pomocniczym otwieranym przy rachunku rozliczeniowym. Nie może zostać otworzony bez istnienia rachunku rozliczeniowego.

Na podstawie przepisów przejściowych banki (SKOK) miały obowiązek otworzyć rachunki VAT przy już istniejących rachunkach rozliczeniowych do 31.03.2018 r.

150. Z przepisów wynika, że każdy podmiot (osoba, jednostka) posiadający w danym banku (SKOK) rachunek rozliczeniowy od 1.04.2018 r. automatycznie posiada w tym banku (SKOK) rachunek VAT. Powyższe nie jest uzależnione od tego, czy jest podatnikiem VAT czynnym, czy też nie. Także podmioty niebędące podatnikami VAT czynnymi mają rachunek VAT. Oczywiście w ich przypadku rachunek ten pozostanie faktycznie martwy.

To rozwiązanie może naturalnie wiązać się z wyższymi kosztami wprowadzenia systemu podzielonej płatności (oczywiście przerzucanymi na podatników). Niemniej jednak jego zaletą jest również pewność, że zdecydowana większość podmiotów mających status czynnych podatników VAT będzie posiadała taki rachunek VAT. Nie bez znaczenia jest również fakt, że nie trzeba będzie dokonywać czynności związanych z otwarciem i likwidacją rachunku VAT w sytuacji zmiany statusu VAT danego podmiotu.

151. Pewna grupa podatników VAT może być natomiast pozbawiona rachunków VAT. Niektórzy podatnicy VAT – osoby fizyczne prowadzące jednoosobową działalność – posługują się w swojej działalności rachunkami oszczędnościowo-rozliczeniowymi bądź też w ogóle nie mają rachunków bankowych. Takie osoby nie będą miały rachunków VAT. Bank (SKOK) nie otworzy rachunku VAT przy rachunku oszczędnościowo-rozliczeniowym.

152. Otworzenie rachunku VAT dla danego podmiotu nie wymaga zawarcia odrębnej umowy. Nie jest nawet prawnie możliwe zawarcie umowy na prowadzenie takiego rachunku.

Bank (SKOK) prowadzi rachunek VAT nieodpłatnie. Nie może z tego tytułu pobierać opłat. Należy przy tym oczywiście spodziewać się, że opłaty i koszty ponoszone przez banki w związku z wprowadzeniem systemu podzielonej płatności znajdą swoje odbicie w zwiększonej wysokości opłat i prowizji bankowych związanych z prowadzeniem rachunków bieżących.

153. Zasadą jest, że jeśli podatnik ma w danym banku kilka rachunków bieżących, to wówczas bank prowadzi dla niego jeden rachunek VAT. Na wniosek podatnika – który ma w banku więcej rachunków bieżących – bank może prowadzić więcej niż jeden rachunek VAT.

Powyższe nie dotyczy rachunków prowadzonych w NBP. Ten bank prowadzi bowiem rachunek VAT dla każdego rachunku rozliczeniowego. Narodowy Bank Polski prowadzi rachunek VAT dla więcej niż jednego rachunku rozliczeniowego tego samego posiadacza na jego wniosek lub na podstawie przepisów o finansach publicznych.

154. Rachunek VAT może być oprocentowany. Odsetki od środków znajdujących się na rachunku VAT zwiększają saldo rachunku rozliczeniowego, a nie rachunku VAT.

155. Rachunek VAT jest prowadzony w walucie polskiej. Może on być otwarty tylko i wyłącznie dla rachunku rozliczeniowego prowadzonego w walucie polskiej. Dla rachunków VAT prowadzonych w walucie obcej rachunków VAT nie otwiera się.

156. Do rachunku VAT nie wydaje się karty płatniczej (ani żadnego innego instrumentu płatniczego). Powyższe jest związane z faktem, że środki na rachunku VAT mogą być wydatkowane tylko i wyłącznie na ściśle określone w przepisach cele (tytuły).

157. Istotą funkcjonowania podzielonej płatności jest to, że środki znajdujące się na rachunkach VAT (odpowiadające kwotom podatku) mają ograniczoną płynność i mogą być wydatkowane tylko i wyłącznie na określone w przepisach cele (tytuły). Na rachunek VAT mogą również wpływać kwoty tylko i wyłącznie pod określonymi tytułami. Określają to przepisy Prawa bankowego.

Po pierwsze – rachunek VAT może być uznany z tytułu zapłaty kwoty odpowiadającej kwocie podatku od towarów i usług, przy użyciu komunikatu przelewu, o którym mowa w art. 108a ust. 3 ustawy.

To właśnie będzie podstawowy tytuł, na podstawie którego środki pieniężne będą wpływały na rachunek VAT. W tym miejscu należy wskazać, że bank nie będzie zobowiązany do sprawdzenia prawidłowości obliczenia kwoty odpowiadającej kwocie podatku od towarów i usług wskazanej w komunikacie przelewu.

Po drugie – rachunek VAT może być uznany z tytułu wpłaty kwoty podatku od towarów i usług przez podatnika, o którym mowa w art. 103 ust. 5a ustawy, na rzecz płatnika, o którym mowa w art. 17a ustawy, przy użyciu komunikatu przelewu.

Powyższe dotyczy sytuacji, w której posiadacz rachunku VAT jest płatnikiem tego podatku jako podmiot uczestniczący w procesie nabycia wewnątrzwspólnotowego paliwa silnikowego.

Po trzecie – rachunek VAT może być uznany z tytułu przekazania środków z innego rachunku VAT posiadacza rachunku VAT prowadzonego w tym samym banku.

Takie przekazanie środków do końca września 2021 r. możliwe było tylko i wyłącznie w ramach rachunków VAT funkcjonujących w tych samych bankach (SKOK). Przekazanie środków pomiędzy rachunkami VAT w różnych bankach nie było wcześniej możliwe. Wydawało się to rozwiązaniem zbyt rygorystycznym, nadmiernie ograniczającym prawo własności podatników do ich środków pieniężnych (na co zresztą zwracano uwagę w poprzednich wydaniach komentarza). Od 1.10.2021 r. możliwe jest natomiast przekazanie środków między rachunkami VAT danego podmiotu prowadzonymi w różnych bankach (SKOK).

Po czwarte – rachunek VAT może być uznany z tytułu zwrotu kwoty odpowiadającej kwocie podatku od towarów i usług w przypadkach, o których mowa w art. 29a ust. 10 pkt 1–3 i ust. 14 ustawy, wynikającego z wystawionej przez podatnika faktury korygującej.

Podatnik, któremu ma być zwrócona kwota brutto w związku z wystawieniem faktury korygującej, może zatem otrzymać zwrot kwoty odpowiadającej kwocie podatku wynikającego z tej korekty na rachunek VAT.

Po piąte – rachunek VAT może być uznany z tytułu zwrotu różnicy podatku, o którym mowa w art. 87 ust. 6a ustawy, przez urząd skarbowy.

De lege lata przepis powyższy odnosi się jedynie do zwrotu różnicy podatku (nadwyżki podatku naliczonego nad należnym). Nie dotyczy on zwrotu podatku naliczonego. Wydaje się to rozwiązaniem niezasadnym systemowo.

Zwrot, o którym mowa, ma następować na rachunek VAT w terminie 25 dni. Należy jednak podkreślić, że dla wielu podatników zwrot taki będzie iluzoryczny, biorąc pod uwagę, że nie będą oni mieli faktycznych możliwości wydatkowania (uruchomienia) tych środków i będą musieli wносить do organów podatkowych o zgodę na przekazanie tych środków na rachunek rozliczeniowy.

Od 1.07.2023 r. rachunek VAT może być uznany z tytułu przekazania środków z rachunku VAT posiadacza będącego członkiem grupy VAT.

158. Podobnie jak na rachunek VAT mogą wpływać kwoty tylko i wyłącznie pod określonymi tytułami, tak samo i rachunek ten może być obciążony tylko i wyłącznie w sposób i na cele przewidziane w przepisach Prawa bankowego. Właściciel rachunku nie ma ani swobody, ani dowolności w dysponowaniu tymi środkami.

Po pierwsze – rachunek VAT może być obciążony z tytułu płatności kwoty odpowiadającej całości albo części kwoty podatku od towarów i usług z tytułu nabycia towarów lub usług na rachunek VAT.

Można zauważyć, że w praktyce to będzie tytuł, na podstawie którego będzie można najszybciej upłynnić środki pieniężne znajdujące się na rachunku VAT.

Środki wypływające z rachunku VAT tym tytułem mogą trafić tylko i wyłącznie na rachunek VAT odbiorcy przelewu.

Po drugie – rachunek VAT może być obciążony z tytułu zwrotu kwoty odpowiadającej kwocie podatku od towarów i usług, w przypadkach, o których mowa w art. 29a ust. 10 pkt 1–3 i ust. 14 ustawy, wynikającego z wystawionej przez podatnika faktury korygującej, na rachunek VAT nabywcy towarów lub usług.

Podatnik, który – w związku z wystawieniem faktury korygującej – ma obowiązek zwrócić kontrahentowi kwotę brutto korekty, może dokonać zwrotu kwoty odpowiadającej kwocie podatku ze swojego rachunku VAT na rachunek VAT kontrahenta. W tym przypadku również środki wypływające z rachunku VAT tym tytułem mogą trafić tylko i wyłącznie na rachunek VAT odbiorcy przelewu.

Po trzecie – rachunek VAT może być obciążony z tytułu wpłaty podatku od towarów i usług, dodatkowego zobowiązania podatkowego, odsetek za zwłokę w podatku od towarów i usług lub odsetek za zwłokę od dodatkowego zobowiązania podatkowego na rachunek urzędu skarbowego.

Korzyścią z zapłaty podatku w ten sposób może być to, że w przypadku płatności podatku przed terminem kwotę zobowiązania wynikającą z deklaracji będzie można obniżyć o pewne kwoty (uzależnione od tego, jak szybko nastąpiła zapłata). Zob. komentarz do art. 108d.

Od 1.11.2019 r. z rachunku VAT podatnik ma możliwość opłacać również:

- 1) podatek dochodowy od osób prawnych oraz zaliczki na ten podatek, a także odsetki za zwłokę w podatku dochodowym od osób prawnych oraz odsetki od zaliczek na ten podatek;
- 2) podatek dochodowy od osób fizycznych oraz zaliczki na ten podatek, a także odsetki za zwłokę w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz odsetki od zaliczek na ten podatek;
- 3) podatek akcyzowy, przedpłaty podatku akcyzowego, wpłatyienne, a także odsetki za zwłokę w podatku akcyzowym oraz odsetki od przedpłat podatku akcyzowego;
- 4) należności celne oraz odsetki za zwłokę od tych należności;
- 5) należności z tytułu składek, o których mowa w art. 24 ust. 2 ustawy z 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 1009 ze zm.), oraz należności z tytułu składek, o których mowa w art. 32 tej ustawy, do poboru których obowiązany jest Zakład Ubezpieczeń Społecznych.

Natomiast od 1.01.2022 r. można obciążyć rachunek VAT także tytułem należności z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne rolników, o których mowa w ustawie z 20.12.1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników (Dz.U. z 2023 r. poz. 208 ze zm.), oraz należności z tytułu składek na ubezpieczenie zdrowotne, o których mowa w ustawie z 27.08.2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2561 ze zm.), do poboru których obowiązana jest Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego.

Od 1.07.2023 r. można obciążyć rachunek VAT z tytułu zapłaty:

- podatku od wydobywania niektórych kopalin oraz odsetek za zwłokę w podatku od wydobywania niektórych kopalin,
- podatku od sprzedaży detalicznej oraz odsetek za zwłokę w podatku od sprzedaży detalicznej,
- opłaty od środków spożywczych oraz dodatkowej opłaty,

- zryczałtowanego podatku od wartości sprzedanej produkcji oraz odsetek za zwłokę w podatku od wartości sprzedanej produkcji,
- podatku tonażowego oraz odsetek za zwłokę w podatku tonażowym,
- opłaty, o której mowa w art. 9² ust. 11 ustawy z 26.10.1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (Dz.U. z 2023 r. poz. 165 ze zm.), dodatkowej opłaty, o której mowa w art. 9² ust. 21 tej ustawy, oraz odsetek za zwłokę od tych opłat.

Po czwarte – rachunek VAT może być obciążony z tytułu wpłaty podatku od towarów i usług przez podatnika, o którym mowa w art. 103 ust. 5a ustawy, na rzecz płatnika.

Powyższe dotyczy sytuacji, gdy posiadacz rachunku VAT jest podmiotem nabywającym wewnątrzspółnotowo paliwo, który z powodu braku odpowiedniego statusu akcyzowego musi korzystać z pomocy innych uprawnionych podmiotów, będących płatnikami podatku od towarów i usług.

Po piąte – rachunek VAT może być obciążony z tytułu przekazania przy użyciu komunikatu przelewu kwoty odpowiadającej kwocie podatku od towarów i usług na rachunek VAT dostawcy towarów lub usługodawcy przez posiadacza rachunku, który:

- 1) otrzymał płatność przy użyciu komunikatu przelewu oraz
- 2) nie jest dostawcą towarów lub usługodawcą wskazanym na fakturze, za którą jest dokonywana płatność.

Powyższe dotyczy sytuacji, w której posiadacz rachunku otrzymał pomyłkowo zapłatę za towary lub usługi świadczone przez inny podmiot. Należy zauważyć, że taki podmiot – jeśli nie przekaze środków właściwemu podatnikowi (bądź nie zwróci ich – zob. zdanie następne) – jest odpowiedzialny solidarnie za podatek należny sprzedawcy (który nie otrzymał zapłaty, lecz sprzedał towary lub usługi, za które pomyłkowo zapłacono). Zob. komentarz do art. 108a.

Od 1.07.2023 r. można obciążyć rachunek VAT także z tytułu przekazania przy użyciu komunikatu przelewu kwoty odpowiadającej kwocie podatku od towarów i usług na rachunek VAT podatnika wskazanego w umowie o nabyciu wierzytelności przez posiadacza rachunku, który:

- 1) otrzymał płatność przy użyciu komunikatu przelewu oraz
- 2) nie jest dostawcą towarów lub usługodawcą wskazanym na fakturze, za którą jest dokonywana płatność.

Po szóste – rachunek VAT może być obciążony z tytułu zwrotu przy użyciu komunikatu przelewu nienależnie otrzymanej płatności na rachunek VAT posiadacza rachunku, od którego otrzymano tę płatność przy użyciu komunikatu przelewu.

Powyższe dotyczy sytuacji, w której posiadacz rachunku otrzymał pomyłkowo zapłatę za towary lub usługi świadczone przez inny podmiot. Taki podmiot może (powinien) przekazać środki faktycznemu sprzedawcy bądź zwrócić je podmiotowi, który dokonał zapłaty (przy użyciu podzielonej płatności). Taki podmiot – jeśli nie zwróci środków (bądź nie przekaze ich właściwemu podatnikowi – zob. zdanie poprzednie) – jest odpowiedzialny solidarnie za podatek należny sprzedawcy (który nie otrzymał zapłaty, lecz sprzedał towary lub usługi, za które pomyłkowo zapłacono). Zob. komentarz do art. 108a.

Po siódme – rachunek VAT może być obciążony z tytułu przekazania środków na inny rachunek VAT posiadacza rachunku VAT.

Takie przekazanie środków do 30.09.2021 r. możliwe było tylko i wyłącznie w ramach rachunków VAT funkcjonujących w tych samych bankach (SKOK). Przekazanie środków pomiędzy rachunkami VAT w różnych bankach nie było wcześniej możliwe. Wydaje się, że było to roz-

wiązanem zbyt rygorystycznym, nadmiernie ograniczającym prawo własności podatników do ich środków pieniężnych (na co zwracano uwagę w poprzednich wydaniach Komentarza). Od 1.10.2021 r. przekazanie środków jest możliwe pomiędzy rachunkami VAT tego samego podatnika prowadzonymi w różnych bankach (SKOK).

Po ósme – rachunek VAT może być obciążony z tytułu przekazania środków na rachunek wskazany przez naczelnika urzędu skarbowego w informacji o postanowieniu pozwalającym na takie przekazanie.

Podatnicy mogą ubiegać się w organie podatkowym o zgodę na przekazanie środków znajdujących się na rachunku VAT na rachunek rozliczeniowy. Organ podatkowy może takiej zgody udzielić (o ile nie zachodzą sprecyzowane w przepisach przeszkody). Zgoda jest wydawana na wniosek podatnika w terminie 60 dni od złożenia tego wniosku. Postanowienie jest doręczane podatnikowi, zaś do banku jest kierowana informacja o tej zgodzie.

Mamy więc w tym przypadku do czynienia z quasi-zwrotem VAT. Upłynnienie środków znajdujących się na rachunku VAT (przejęcie ich przez podatnika – właściciela rachunku do pełnej dyspozycji) wymaga bowiem zgody organu podatkowego udzielanej po wcześniejszej weryfikacji sytuacji podatnika.

Po dziewiąte – rachunek VAT może być obciążony z tytułu przekazania środków na rachunek rozliczeniowy państwowej jednostki budżetowej, w przypadku gdy rachunek VAT jest prowadzony dla rachunku będącego rachunkiem bieżącym bądź rachunkiem pomocniczym państwowej jednostki budżetowej.

W przypadku tych podmiotów upłynnienie środków znajdujących się na rachunku VAT nie wymaga zatem uprzedniej zgody organu podatkowego. Wydaje się, że jest to związane z formą organizacyjno-prawną tych podmiotów i z założeniem, że jednostki te nie będą brały udziału w procedurze wyludzenia VAT.

Po dziesiąte – rachunek VAT może być obciążony z tytułu realizacji zajęcia na podstawie administracyjnego tytułu wykonawczego, dotyczącego egzekucji należności z tytułu podatku od towarów i usług.

W tym miejscu należy jednocześnie wskazać, że środki pieniężne zgromadzone:

- 1) na rachunku VAT,
- 2) na rachunku rozliczeniowym w wysokości odpowiadającej kwocie podatku od towarów i usług wskazanej w komunikacie przelewu

– są wolne od zajęcia na podstawie sądowego lub administracyjnego tytułu wykonawczego dotyczącego egzekucji lub zabezpieczenia innych należności niż podatek od towarów i usług.

Wierzytelności z rachunku VAT nie mogą być ponadto przedmiotem zabezpieczenia rzeczowego.

Po jedenaste natomiast – rachunek VAT (od 1.01.2021 r.) może być obciążony także tytułem wpłaty kwoty odpowiadającej kwocie podatku od towarów i usług oraz należności celnych na rzecz przedstawiciela bezpośredniego lub pośredniego w rozumieniu przepisów celnych przy użyciu komunikatu przelewu.

Od 1.07.2023 r. rachunek VAT posiadacza, który jest członkiem grupy VAT, może być także obciążony tytułem przekazania środków na rachunek VAT przedstawiciela grupy VAT.

- 159.** Rachunek VAT – zgodnie z przepisami prawa – nie może być uznany ani obciążony pod żadnymi innymi tytułami niż wyżej wskazane. Ich lista została wyczerpująco określona w przepisach.

Powyższa regulacja prawna niewątpliwie stanowi ograniczenie konstytucyjnego prawa własności. Środki pieniężne znajdujące się na rachunku VAT pozostają bowiem własnością podatnika, lecz możliwość dysponowania tymi środkami przez podatnika jest znacznie ograniczona.

160. Bank (SKOK), realizując przelewy, powinien w pierwszej kolejności dokonywać uznań oraz obciążeń rachunku VAT. Środki pieniężne oznaczone w komunikacie przelewu jako „VAT” powinny w pierwszej kolejności być ściągnięte z rachunku VAT. Jeśli nie ma wystarczających środków na rachunku VAT, bank powinien ściągnąć z rachunku VAT całość środków pieniężnych, zaś resztę tej kwoty ściągnąć z rachunku bieżącego. Jeśli podatnik zlecający podzieloną płatność nie ma w ogóle środków na rachunku VAT, cała kwota brutto jest ściągana z rachunku rozliczeniowego. Środki oznaczone w komunikacie przelewu jako VAT muszą trafić na rachunek VAT odbiorcy przelewu.

Jeśli dla danego odbiorcy nie jest prowadzony „rachunek VAT”, to wówczas bank zwraca środki podatnikowi, który ten przelew wystosował.

161. Przed zamknięciem rachunku rozliczeniowego bank zamyka rachunek VAT powiązany z tym rachunkiem (chyba że ten rachunek VAT nie jest prowadzony dla innego rachunku rozliczeniowego).

Wówczas środki zgromadzone na rachunku VAT mogą być przekazane:

- na inny rachunek VAT tego posiadacza w tym samym banku,
- na inny rachunek rozliczeniowy tego podatnika, ale tylko na podstawie postanowienia organu podatkowego.

Od 1.11.2019 r. jeśli na dzień rozwiązania umowy rachunku rozliczeniowego podatnik nie uzyskał zgody organu podatkowego na przekazanie środków z rachunku VAT na rachunek rozliczeniowy, to wówczas środki te (bezpośrednio przed rozwiązaniem umowy rachunku) zostają przekazane na rachunek techniczny.

39. Definicje związane z zarządzeniem sukcesyjnym przedsiębiorstwem w spadku

162. Z dniem 25.11.2018 r. słowniczek ustawowy został uzupełniony o definicje związane z ustawą o zarządzeniu sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw. Są to definicje odpowiednio: ustawy o zarządzeniu sukcesyjnym, przedsiębiorstwa w spadku oraz zarządu sukcesyjnego.
163. W myśl pierwszej z tych definicji przez pojęcie ustawy o zarządzeniu sukcesyjnym należy rozumieć ustawę o zarządzeniu sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw. Definicja powyższa ma charakter czysto techniczny i ma czynić dalsze przepisy ustawy VAT – które odwołują się do regulacji ww. ustawy – krótszymi i przejrzystszymi.

Ustawa ta reguluje zasady tymczasowego zarządzania przedsiębiorstwem po śmierci przedsiębiorcy, który we własnym imieniu wykonywał działalność gospodarczą na podstawie wpisu do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej (CEIDG), oraz zasady kontynuowania działalności gospodarczej wykonywanej z wykorzystaniem tego przedsiębiorstwa.

We wcześniejszym stanie prawnym wraz ze śmiercią przedsiębiorcy (będącego osobą fizyczną) *de facto* kończył się byt prawny prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa jako „organizmu gospodarczego”. Wiązało się z tym wiele problemów dotyczących sfery prawa prywatnego i publicznego, które w praktyce uniemożliwiały lub znacząco utrudniały kontynuację czy wznowienie działalności przedsiębiorstwa przez następców prawnych przedsiębiorcy.

Ówczesnie zachowanie pełnej ciągłości działalności przedsiębiorstwa w praktyce było niemożliwe. W grę wchodziło jedynie wznowienie tej działalności, zaś długość okresu, który upływał od śmierci przedsiębiorcy do ponownego podjęcia działalności, zależał od sytuacji osobistej przedsiębiorcy, zgodności planów następców prawnych oraz ich gotowości do wspólnego zaangażowania się w działania mające na celu kontynuację prowadzenia przedsiębiorstwa. Okres ten wydłuża konieczność uzyskania zgód sądu opiekuńczego częstych przypadkach, gdy do kręgu spadkobierców należą małoletnie dzieci przedsiębiorcy. Co najmniej do czasu prawomocnego stwierdzenia nabycia spadku (zapisu windykacyjnego) albo zarejestrowania aktu poświadczenia dziedziczenia, a w praktyce – do czasu działu spadku obejmującego przedsiębiorstwo, prowadzenie przedsiębiorstwa uniemożliwia często brak podmiotu umocowanego do zarządzania nim, czyli do samodzielnego, płynnego podejmowania podstawowych decyzji biznesowych.

Podobna sytuacja dotyczy prowadzenia wspólnej działalności gospodarczej w formie spółek cywilnych. Śmierć wspólnika niejednokrotnie może powodować zagrożenie dla istnienia spółki, co dotyczy w szczególności popularnych spółek dwuosobowych.

Ustawa, o której mowa, stwarza możliwości płynnego przejścia działalności przez następców prawnych zmarłego przedsiębiorcy, regulując zasady następstwa prawnego, a także zarządzanie przedsiębiorstwem w okresie przejściowym.

Korzystanie z tych rozwiązań jest w pełni dobrowolne. Od przedsiębiorcy, a po jego śmierci – od jego następców prawnych, właścicieli przedsiębiorstwa będzie zależało, czy chcąc zapewnić ciągłość działalności przedsiębiorstwa, skorzystają oni z objętych ustawą narzędzi, w szczególności czy ustanowiony zostanie zarząd sukcesyjny, czy też nie.

164. Kolejna definicja dotyczy przedsiębiorstwa w spadku. Stosownie do komentowanego przepisu pojęcie to oznacza przedsiębiorstwo w spadku w rozumieniu ustawy o zarządzie sukcesyjnym.

W myśl art. 2 u.z.s. przedsiębiorstwo w spadku obejmuje składniki niematerialne i materialne, przeznaczone do wykonywania działalności gospodarczej przez przedsiębiorcę, stanowiące mienie przedsiębiorcy w chwili jego śmierci. Jeżeli w chwili śmierci przedsiębiorcy przedsiębiorstwo w rozumieniu art. 55¹ k.c. stanowiło w całości mienie przedsiębiorcy i jego małżonka, przedsiębiorstwo w spadku obejmuje całe to przedsiębiorstwo. Przedsiębiorstwo w spadku obejmuje także składniki niematerialne i materialne, przeznaczone do wykonywania działalności gospodarczej, nabyte przez zarządcę sukcesyjnego albo na podstawie czynności zachowawczych (dokonywanych w czasie od śmierci przedsiębiorcy do ustanowienia zarządu sukcesyjnego) w okresie od chwili śmierci przedsiębiorcy do dnia wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego albo wygaśnięcia uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego.

Przedsiębiorstwo w spadku to zatem, ogólnie rzecz ujmując, masa majątkowa obejmująca składniki niematerialne i materialne służące do wykonywania działalności gospodarczej, poddana zarządowi sukcesyjnemu, o ile zostanie on ustanowiony. Będzie ona obejmowała przede wszystkim przedsiębiorstwo w rozumieniu art. 55¹ k.c., które w chwili śmierci przedsiębiorcy w całości znajdowało się w majątku przedsiębiorcy.

Jeżeli do majątku przedsiębiorcy w chwili jego śmierci wchodziło kilka przedsiębiorstw w rozumieniu art. 55¹ k.c., wszystkie te przedsiębiorstwa będą natomiast objęte jednym przedsiębiorstwem w spadku.

W praktyce bardzo często przedsiębiorca wykorzystuje w swojej działalności gospodarczej przedsiębiorstwo, do którego prawo przysługuje także jego małżonkowi. W razie śmierci przedsiębiorcy jeżeli jego małżonek chce prowadzić to przedsiębiorstwo, boryka się z trud-

nościami (przynajmniej do czasu uregulowania spadkobrania). Dlatego też przepisy wskazują, że przedsiębiorstwo jest w całości objęte przedsiębiorstwem w spadku, jeżeli prawo do przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55¹ k.c. w chwili śmierci przedsiębiorcy w całości przysługuje przedsiębiorcy i jego małżonkowi. Nie ma przy tym znaczenia ustrój majątkowy obowiązujący małżonków.

Inną częstą w praktyce sytuacją, gdy do przedsiębiorstwa wykorzystywanego do wykonywania działalności gospodarczej współuprawnionych jest kilka osób, jest spółka cywilna. Ustawa przewiduje szczególne regulacje dotyczące spółek cywilnych (art. 46–48 u.z.s.). Specyfika spółki cywilnej, której majątek jest objęty współwłasnością łączną, powoduje, że przepisy powołanej ustawy dotyczące przedsiębiorstwa w spadku należy stosować odpowiednio do udziału wspólnika w majątku wspólnym wspólników spółki cywilnej.

Do przedsiębiorstwa w spadku są zaliczane także składniki niematerialne i materialne przeznaczone do wykonywania działalności gospodarczej nabyte przez zarządcę sukcesyjnego w ramach zarządu sukcesyjnego albo przez osobę uprawnioną, dokonującą czynności zachowawczych w okresie od chwili śmierci przedsiębiorcy do dnia ustanowienia zarządu sukcesyjnego albo wygaśnięcia uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego. Składniki te wejdą do wyodrębnionej masy majątkowej – przedsiębiorstwa w spadku.

165. Przedsiębiorstwo w spadku nie posiada zdolności prawnej w sferze prawa cywilnego, w szczególności nie jest osobą prawną ani jednostką organizacyjną, o której mowa w art. 33¹ k.c.

W sensie faktycznym przedsiębiorstwo w spadku stanowi jednak swoistą jednostkę organizacyjną „utworzoną” przez następców prawnych lub małżonka przedsiębiorcy i zarządzaną przez zarządcę sukcesyjnego. Przedsiębiorstwo w spadku zyskuje jednak (podobnie jak spółka cywilna) podmiotowość w zakresie niektórych podatków. Niektóre ustawy podatkowe przyznają mu status podatnika, będącego jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej. Podatnik ten może „powstać” także wówczas, gdy zarząd sukcesyjny nie został ustanowiony, i istnieć w okresie od dnia śmierci przedsiębiorcy do dnia upływu terminu powołania pierwszego zarządcy sukcesyjnego – jeżeli osoba dokonująca czynności zachowawczych dokona odpowiedniego zgłoszenia naczelnikowi urzędu skarbowego.

166. Trzeba tutaj podkreślić, że „przedsiębiorstwo w spadku” jest podmiotem, jednostką organizacyjną na gruncie komentowanej ustawy. Należy odróżniać przedsiębiorstwo w spadku jako podmiot (jednostkę) od przedsiębiorstwa (w znaczeniu przedmiotowym) tego podmiotu. Jakkolwiek może to brzmieć dziwnie, to jak najbardziej może istnieć przedsiębiorstwo przedsiębiorstwa w spadku. To właśnie przedsiębiorstwo w spadku może zbyć swoje przedsiębiorstwo.

167. Kolejna definicja dotyczy zarządu sukcesyjnego. Zgodnie z jej brzmieniem chodzi tutaj o zarząd sukcesyjny, o którym mowa w ustawie o zarządzie sukcesyjnym.

Ta ostatnia ustawa w zasadzie nie definiuje zarządu sukcesyjnego. Zawiera regulacje odnoszące się do zasad jego powoływania, odwoływania, uprawnień zarządcy sukcesyjnego itp.

Na podstawie tych regulacji można stwierdzić, że zarząd sukcesyjny jest to tymczasowy zarząd nad przedsiębiorstwem zmarłego przedsiębiorcy (przedsiębiorstwem w spadku). Zarząd sukcesyjny obejmuje nie tylko umocowanie do czynności sądowych i pozasądowych związanych z prowadzeniem przedsiębiorstwa w spadku, lecz także zobowiązanie do prowadzenia przedsiębiorstwa w spadku.

168. Ustawa przewiduje, że zarządca sukcesyjny działa w imieniu własnym, na rachunek właścicieli przedsiębiorstwa w spadku. Instytucja zarządu sukcesyjnego jest specyficzna na tyle, że nie odpowiada w pełni żadnej z form przedstawicielstwa ani klasycznemu zastępstwu pośredniemu.

Status zarządcy sukcesyjnego odróżnia się od typowego zastępstwa pośredniego tym, że skutki czynności zarządcy sukcesyjnego dotyczą bezpośrednio przede wszystkim majątku tworzącego przedsiębiorstwo w spadku – do niego wchodzi nabyte prawa. Zarządca sukcesyjny – działając w ramach swojej funkcji – nie nabywa zatem praw ani nie zaciąga zobowiązań do swojego majątku osobistego i nie jest konieczne dokonanie odrębnych czynności przenoszących te prawa lub zobowiązania na osoby faktycznie dysponujące prawami do przedsiębiorstwa. Z mocy ustawy skutki te dotyczą masy majątkowej, jaką jest przedsiębiorstwo w spadku, a w sensie podmiotowym – właścicieli przedsiębiorstwa w spadku. Można tu odnieść analogię do statusu syndyka wobec zarządzanej przez niego – na rzecz upadłego – masy upadłości.

Od chwili ustanowienia zarządu sukcesyjnego zarządca sukcesyjny wykonuje prawa i obowiązki zmarłego przedsiębiorcy wynikające z prowadzonej przez niego działalności gospodarczej oraz prawa i obowiązki w sprawach wynikających z prowadzenia przedsiębiorstwa w spadku. Dotyczy to wszystkich praw i obowiązków, niezależnie od źródła ich powstania.

Zarządca sukcesyjny wykonuje także obowiązki o charakterze publicznoprawnym.

Zarządca sukcesyjny może pozywać i być pozywany, a także brać udział w postępowaniach administracyjnych, podatkowych oraz sądownoadministracyjnych. Jako osoba uprawniona i zobowiązana do prowadzenia przedsiębiorstwa w spadku zarządca sukcesyjny będzie także mógł występować w postępowaniach pozasądowych prowadzonych nie tylko pomiędzy przedsiębiorcami, lecz także z udziałem konsumentów.

169. Do ustanowienia zarządu sukcesyjnego wymagane jest:

- 1) powołanie zarządcy sukcesyjnego;
- 2) wyrażenie zgody osoby powołanej na zarządcę sukcesyjnego na pełnienie tej funkcji;
- 3) dokonanie wpisu do CEIDG zarządcy sukcesyjnego.

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 powołanego przez osoby inne niż zmarły przedsiębiorca.

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.

Na zarządcę sukcesyjnego może być powołana osoba fizyczna, która ma pełną zdolność do czynności prawnych. Nie może pełnić funkcji zarządcy sukcesyjnego osoba, wobec której prawomocnie orzeczono:

- 1) zakaz prowadzenia działalności gospodarczej, o którym mowa w art. 373 ust. 1 ustawy z 28.02.2003 r. – Prawo upadłościowe (Dz.U. z 2020 r. poz. 1228 ze zm.), lub
- 2) środek karny albo środek zabezpieczający w postaci zakazu prowadzenia określonej działalności gospodarczej, obejmującego działalność gospodarczą wykonywaną przez przedsiębiorcę lub działalność gospodarczą w zakresie zarządu majątkiem.

Funkcję zarządcy sukcesyjnego w jednym czasie może pełnić tylko jedna osoba.

40. Definicje związane z bonami (voucherami)

170. Unijne przepisy VAT nie zawierały pierwotnie regulacji dotyczących rozliczania transakcji obejmujących bony na towary lub usługi. Brak tych wspólnych przepisów zmusił państwa członkowskie do wypracowania własnych rozwiązań (czy to na poziomie przepisów, czy to na poziomie praktyki administracyjnej). Rozwiązania te były niespójne. W związku z tym sposób traktowania obrotu bonami (voucherami) na towary lub usługi nie był jednolity we wszystkich państwach członkowskich.

Także sporadyczne orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości UE w zakresie bonów nie były w pełni jednolite. W praktyce poszczególnych państw członkowskich, a także na gruncie orzecznictwa TSUE zarysowały się dwa stanowiska w odniesieniu do traktowania bonów uprawniających do uzyskania towarów czy też usług. Z jednej strony bowiem można było spotkać się z poglądem, że jest to czynność podlegająca opodatkowaniu (objęta unijnym systemem VAT). Z drugiej zaś strony podnoszono, że nie mamy tutaj do czynienia z czynnością opodatkowaną. Wskazywano przy tym, że obie te interpretacje miały wady i zalety, zaś żadna z nich w sposób oczywisty nie odbiegała od przepisów unijnych (szerzej zob. opinia rzecznika generalnego Paola Mengozziego przedstawiona 22.04.2010 r. w sprawie C-40/09, *Astra Zeneca UK Ltd v. Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, pkt 41–56).

W wyroku w tej sprawie wydanym 29.07.2010 r. Trybunał Sprawiedliwości UE uznał, że skoro bony przyznają posiadaczom przyszłe i nieokreślone co do przedmiotu prawo do towarów lub usług, to ich przekazanie nie stanowi dla celów VAT dostawy towaru, lecz świadczenie usług.

Orzeczenie powyższe nie doprowadziło jednak do ujednolicenia podejścia do traktowania bonów (voucherów) w różnych państwach członkowskich.

Nadal istniały rozbieżności co do wielu kwestii, np. traktowania tzw. doładowań do telefonów (które są najpowszechniejszym w obrocie rodzajem bonów).

W związku z powyższym zdecydowano o przygotowaniu przepisów unijnych dotyczących rozliczania VAT w odniesieniu do bonów na towary lub usługi. Konsekwencją powyższego było przygotowanie i przyjęcie dyrektywy Rady (UE) 2016/1065 z 27.06.2016 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do bonów na towary lub usługi (Dz.Urz. UE L 177, s. 9). Dyrektywa ta potocznie nazywana jest dyrektywą voucherową. Termin jej implementacji dla państw członkowskich określono na 31.12.2018 r.

171. Ważną częścią przepisów dyrektywy voucherowej są definicje istotnych pojęć. W związku z tym odpowiednie definicje wprowadzono 1.01.2019 r. również do ustawy VAT. Pierwszą z tych definicji jest definicja bonu.

Zgodnie z komentowanym artykułem bonem jest 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.

172. Bonem jest instrument o określonych dalej cechach. Komentowane przepisy nie wymagają, aby bon miał określoną postać. Może on istnieć w formie materialnej (dokumentu papierowego, karty magnetycznej, karty z chipem), lecz może również przybierać formę zdematerializowaną (np. vouchera elektronicznego, przybierającego najczęściej formę wieloznakowego kodu).

173. Bon to instrument wymieniały na towary lub usługi. Nie pełni on czystej funkcji płatniczej (nie jest to bowiem instrument płatniczy), lecz może być wykorzystany jako instrument, poprzez wręczenie (przekazanie) którego lub poprzez przedstawienie którego do wykorzystania (w przypadku formy elektronicznej) otrzymuje się w zamian towary lub usługi.

Przepisy zastrzegają przy tym, że towary lub usługi, które mają zostać dostarczone lub wykonane – w zamian za bon lub tożsamość potencjalnych dostawców lub usługodawców – są wskazane w samym bonie lub określone w powiązanej dokumentacji, w tym w warunkach wykorzystania bonu. Wydaje się, że powyższe jest jedną z istotnych cech odróżniających bon od instrumentu płatniczego. Ten ostatni ma bowiem zasadniczo powszechną (powszechnie akceptowalną) moc umarzania zobowiązań.

Należy przy tym zauważyć, że niekiedy (w przypadku niektórych bonów różnego przeznaczenia) krąg towarów lub usług możliwych do otrzymania w zamian za bon oraz krąg potencjalnych dostawców towarów (usługodawców) może być bardzo szeroki.

174. Bon jest instrumentem, który umożliwia jego posiadaczowi (okazicielowi) wymianę na towary (czy też usługi), przy czym ma on taki charakter, że dla otrzymania towarów (usług) wystarczające może być przekazanie sprzedawcy tylko bonów („zapłacenie” tylko bonami), o ile wartość tych bonów jest wystarczająca dla nabycia danego towaru czy też danej usługi.

W związku z tymi bonami w rozumieniu komentowanej dyrektywy nie są kupony zniżkowe czy też rabatowe, tzn. takie znaki (dokumenty, dowody, przedmioty), dzięki którym ich posiadacz (okaziciel) może uzyskać obniżkę ceny za towary lub usługi, jednakże które same w sobie nie dają prawa do uzyskania towarów lub usług (bez dokonania za nie zapłaty, czy to w formie pieniężnej, czy to w formie bonów). Wniosek taki wynika z samej definicji bonu, lecz znajduje oparcie także w brzmieniu motywu 4 preambuły dyrektywy voucherowej.

Prawo do rabatu na wszystkie zakupy dokonane w określonym czasie, nawet jeżeli zostało przyznane odpłatnie, również nie może zostać uznane za bon, ponieważ uprawnienie to jest niezależne od dokonywanych transakcji kupna.

175. Bonami w rozumieniu dyrektywy voucherowej nie są także bilety dotyczące przejazdów środkami transportu, bilety dotyczące wstępu do kin, muzeów oraz znaczki pocztowe.

Wprowadzić nie wynika to wprost z definicji zawartej w komentowanym artykule, jednakże taki wniosek wynika z brzmienia motywu 5 preambuły dyrektywy voucherowej. Przy interpretacji wskazanych przepisów niewątpliwie zaś należy mieć na uwadze treść preambuły tej dyrektywy.

Można przy tym zauważyć, że powyższe instrumenty w istocie przypominają bony jednego przeznaczenia. Wydaje się, że powyższe zastrzeżenie – że nie są one bonami towarowymi w rozumieniu komentowanej dyrektywy – są związane przede wszystkim z faktem, że dla powyższych usług obowiązują szczególne zasady ustalania miejsca świadczenia (transport osób, usługi wstępu na imprezy), których stosowanie mogłoby być utrudnione w przypadku potraktowania powyższych jako bonów (jednego przeznaczenia).

176. Bonami nie są instrumenty płatnicze. W motywie 6 preambuły dyrektywy voucherowej wskazuje się bowiem, że należy odróżnić bony od instrumentów płatniczych.

Wskazać zatem należy, że instrument płatniczy to urządzenie bądź zbiór procedur, na mocy których dochodzi m.in. do transferu środków pieniężnych przez instytucję płatniczą na zlecenie użytkownika instrumentu płatniczego.

Ograniczony czas ważności danego instrumentu nie jest przeszkodą do potraktowania go jako bonu w rozumieniu komentowanych przepisów. W wyroku z 28.04.2022 r. (C-637/20, Skatte-

verket v. DSAB Destination Stockholm AB) TSUE wskazał, że instrument, który przyznaje uprawnionemu z tego tytułu prawo do korzystania z różnych usług w danym miejscu, przez ograniczony czas i do określonej wartości, może stanowić „bon” (o którym tu mowa), nawet jeśli ze względu na ograniczony termin ważności tego instrumentu przeciętny konsument nie jest w stanie skorzystać ze wszystkich oferowanych usług. Przy czym należy zastrzec, że w niniejszej sprawie bon ten miał charakter bonu różnego przeznaczenia.

177. Kolejna definicja dotyczy sformułowania „emisja bonu”. W myśl tej definicji emisją bonu jest pierwsze wprowadzenie bonu do obrotu.

Wprowadzeniem bonu do obrotu będzie taka czynność, na mocy której bon zostanie po raz pierwszy przekazany w posiadanie, we władanie innej osoby niż podmiot, który ten bon stworzył, wykreował. Nie jest emisją bonu samo tylko jest stworzenie, powołanie. Emisją bonu jest czynność, na mocy której bon jest po raz pierwszy przekazywany innemu podmiotowi.

Powstaje pytanie, czy definicja powyższego pojęcia jest w ogóle potrzebna. Przepisy ustawy dotyczące bonów w zasadzie nie posługują się później tym pojęciem. Owszem, jest ono używane przy definicji pojęcia transferu bonu oraz przy definiowaniu bonu jednego przeznaczenia, jednakże trudno oprzeć się wrażeniu, że oba te pojęcia można było doskonale zdefiniować bez używania sformułowania „emisja bonu”.

178. W związku z faktem, że przepisy dotyczące bonów w odmienny sposób traktują bony jednego przeznaczenia i bony wielokrotnego przeznaczenia, konieczne stało się zdefiniowanie obu rodzajów tego instrumentu.

179. Pierwszym z rodzajów bonu, wyróżnianym w ramach dyrektywy voucherowej, jest bon jednego przeznaczenia (ang. *single purpose voucher* – SPV). Ten bon w pewnym sensie inkorporuje towar czy też usługę, na którą może zostać wymieniony, stąd też obrót tym bonem jest traktowany jak obrót samym tym towarem (usługą).

Bon jednego przeznaczenia to bon, w przypadku którego miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których dany bon dotyczy, oraz VAT należny z tytułu tych towarów lub usług są znane w chwili emisji bonu.

180. Bon jednego przeznaczenia nie musi być wymienialny na konkretne towary lub usługi. W momencie emisji bonu musi być natomiast jasne, po pierwsze, gdzie będzie miała miejsce dostawa towarów lub usług w zamian za bon (jakie będzie miejsce świadczenia dla czynności), zaś po drugie – jaka będzie kwota podatku należnego z tego tytułu.

W odniesieniu do tego pierwszego warunku – należy stwierdzić, że dla zapewnienia jego spełnienia zasadniczo wystarczające jest wprowadzenie warunku akceptacji bonu tylko na obszarze danego państwa. Co do zasady będzie to pozwalać na sprecyzowanie miejsca dostawy towarów oraz świadczenia usług na obszarze danego państwa (wyjawszy takie ewentualnie specyficzne przypadki, jak bon na dostawę towarów lub usługi gastronomiczne realizowane w pokładach środków transportu).

A contrario – jeśli dany bon będzie można wymienić na towary lub usługi w różnych państwach (członkowskich), to wówczas taki bon nie będzie bonem jednego przeznaczenia.

181. Co do tego drugiego warunku – trzeba stwierdzić, że nie można go absolutyzować, gdyż mogłoby to prowadzić do uznania, że większość bonów jednokrotnego przeznaczenia w istocie należałoby potraktować jako bony różnego przeznaczenia.

Aczkolwiek zatem przepisy stanowią o tym, że kwota podatku ma być znana w chwili emisji bonu, a nie na dzień emisji bonu, to wydaje się, że należy przyjąć, iż chodzi o kwotę podatku, jaka byłaby należna, gdyby bon został zrealizowany w dniu jego emisji.

Zdarzają się bowiem zarówno we wspólnym unijnym systemie VAT, jak i w przepisach krajowych poszczególnych państw członkowskich (w ramach przyznanej im w tym względzie swobody) okresowe zmiany w stawkach VAT. Jeśli bon na określone towary czy też usługi zostałby wyemitowany w okresie obowiązywania „starych” stawek VAT, zaś okres jego realizacji kończyłby się w czasie, kiedy obowiązywałyby już „nowe” stawki VAT, to wówczas można byłoby dojść do wniosku, że nie mamy do czynienia z bonem jednego przeznaczenia (gdyż kwota podatku należnego na dzień emisji bonu nie jest znana). To zaś wydaje się sprzeczne z celami dyrektywy voucherowej.

182. W związku z faktem, że bony jednego przeznaczenia są opodatkowane w chwili emisji, a ponadto opodatkowaniu podlega każdy późniejszy transfer tego bonu, wydaje się, że należy się spodziewać, iż podatnicy będą starali się podejmować działania zmierzające do emitowania takich bonów, które nie będą mieć charakteru bonów jednego przeznaczenia. Najprostszym w tym zakresie działaniem będzie choćby taka zmiana asortymentu świadczonych usług, bądź dostarczanych towarów, aby pojawiły się w nim towary lub usługi opodatkowane inną stawką niż towary czy też usługi zasadniczo dostarczane przez podatnika. Przykładowo sklep sprzedający odzież (towary opodatkowane stawką 23% VAT) wprowadza do swojej oferty wodę mineralną pod własną marką (towar opodatkowany stawką obniżoną).

183. Drugiego rodzaju bony to bony różnego przeznaczenia (ang. *multi purpose voucher* – MPV). Przepis definiuje te bony, zastrzegając, że są to bony inne niż bon jednego przeznaczenia.

Wynika stąd wniosek, że bony na gruncie ustawy można podzielić na bony jednego przeznaczenia oraz bony różnego przeznaczenia. Innego rodzaju bonów, formalnie rzecz biorąc, nie ma.

184. Bony różnego przeznaczenia to bony, które nie spełniają łącznie obu warunków przewidzianych dla bonów jednego przeznaczenia. Brak spełnienia choćby jednego z tych warunków powoduje, że bony są bonami różnego przeznaczenia.

Jeśli w momencie emisji bonu nie jest znane miejsce dostawy towarów bądź świadczenia usług (przede wszystkim dlatego, że możliwość realizacji bonu nie jest ograniczona do terytorium tylko jednego państwa członkowskiego), to bon jest bonem różnego przeznaczenia. Przykładem tego może być sytuacja, w której międzynarodowa sieć hoteli promuje swoje usługi poprzez wydawanie bonów, które można zrealizować, rezerwując pokój w hotelu znajdującym się w jednym z kilku państw członkowskich, w których sieć prowadzi swoją działalność.

185. Jeśli w chwili, w której go wyemitowano, bon daje możliwość zamiany go na towary lub usługi, dla których przewidziano różne stawki podatku, to wówczas bon jest bonem różnego przeznaczenia. Należy przy tym zauważyć, że możliwa jest sytuacja, w której bon jest wymienialny na różne towary (usługi), ale ich krąg jest ograniczony w ten sposób, że są to towary (usługi) objęte tylko stawką podstawową. Wówczas bon taki pozostaje bonem jednego przeznaczenia. Bon jednego przeznaczenia to bowiem nie tylko bon wymienialny na jednego rodzaju towary (usługi), lecz także taki, w przypadku którego można w momencie emisji określić kwotę podatku należnego.

186. Ostatnią definicją dotyczącą bonów zawartą w art. 2 ustawy jest definicja transferu bonu. Transfer bonu to emisja bonu, czyli jego pierwsze wprowadzenie do obrotu. Zob. teza 177.

Transferem bonu jest jednakże nie tylko pierwsze wprowadzenie do obrotu, lecz także każde przekazanie tego bonu.

Każda sytuacja, w następstwie której bon zmienia właściciela (czy też posiadacza), jest transferem bonu. Nie ma przy tym znaczenia forma cywilnoprawna skutkująca przekazaniem bonu. Niezależnie od tego, czy strony sprecyzowały stosunek cywilnoprawny, na podstawie którego następuje przekazanie bonu, oraz niezależnie od tego, czy uświadamiają sobie jego istnienie,

czy też nie, zaś przekazanie bonu jest przede wszystkim czynnością faktyczną, takie przekazanie jest transferem bonu.

187. Należy przy tym zauważyć, że nie ma wymogu, aby transfer bonu następował odpłatnie. Wydaje się jednak, że ewentualne opodatkowanie czynności nieodpłatnego transferu bonów powinno następować z zachowaniem warunków odnoszących się do opodatkowania takiej czynności nieodpłatnej, której bon dotyczy (czyli odpowiednio: nieodpłatnego przekazania towarów bądź nieodpłatnego świadczenia usług).

41. System TAX FREE

188. Od 1.01.2022 r. ustawodawca wprowadził definicję pojęcia systemu TAX FREE. Jest to system teleinformatyczny służący do obsługi dokumentów elektronicznych (dokumentów TAX FREE), które są podstawą dokonania zwrotu podatku podróżnym, oraz służący jednocześnie do prowadzenia ewidencji na Platformie Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych (PUESC).

System TAX FREE jest użytkowany jednocześnie przez sprzedawców dokonujących sprzedaży podróżnym oraz administrację celno-skarbową.

189. Wdrożenie powyższego systemu jest związane z wprowadzeniem elektronicznego obiegu dokumentów TAX FREE oraz elektronicznego potwierdzania wywozu towarów.

Dotychczasowe regulacje i rozwiązania dotyczące systemu TAX FREE obowiązują w zasadzie w niezmiennym brzmieniu od 1999 r. Tymczasem znaczący postęp rozwoju globalnej, cyfrowej i mobilnej gospodarki z jednej strony, zaś z drugiej – wykorzystywanie systemu TAX FREE do wyłudzeń podatku, powodują konieczność unowocześnienia, z wykorzystaniem nowych rozwiązań technologicznych, funkcjonującego systemu TAX FREE.

190. Zmiany w przepisach przewidują w pełni elektroniczny obieg dokumentów TAX FREE oraz ewidencjonowanie w systemie informatycznym wystawionych dokumentów TAX FREE i wypłaconych kwot zwrotu VAT podróżnym.

Elektroniczna forma dokumentu TAX FREE umożliwia wprowadzenie elektronicznego potwierdzenia wywozu poza terytorium Unii Europejskiej towarów ujętych w dokumencie TAX FREE oraz usprawnia obsługę tego dokumentu w systemach informatycznych Krajowej Administracji Skarbowej.

Rozwiązanie to powinno także skrócić czas obsługi podróżnych przedstawiających do odprawy celnej dokument TAX FREE w postaci elektronicznej.

Elektroniczny obieg dokumentów TAX FREE może również znacząco zmniejszyć liczbę oszustw podatkowych z wykorzystaniem sprzedaży TAX FREE.

Elektroniczne przesyłanie dokumentów TAX FREE do systemu informatycznego służb KAS nie jest dla sprzedawców uczestniczących w systemie TAX FREE nowym rozwiązaniem. Sprzedawcy dokonujący sprzedaży TAX FREE mają możliwość dobrowolnego korzystania z ogólnopolskiego Systemu Informatycznego „Zwrot VAT dla Podróżnych”, stworzonego w czerwcu 2012 r. w celu usprawnienia funkcjonowania obrotu towarowego z zagranicą z wykorzystaniem dokumentów TAX FREE oraz ograniczenia występowania na tym obszarze zjawisk negatywnych.

Elektroniczny obieg dokumentów TAX FREE jest rejestrowany w krajowym systemie teleinformatycznym na Platformie Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych.

Platforma Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych (PUESC) stanowi punkt dostępu do e-usług Krajowej Administracji Skarbowej na obszarze obsługi i kontroli obrotu towarowego z państwami trzecimi i obrotu wyrobami akcyzowymi.

191. Wprowadzenie elektronicznego obiegu dokumentów TAX FREE eliminuje możliwość ręcznego wypełniania dokumentów TAX FREE, często wystawianych *in blanco* i uzupełnianych na granicy, tuż przed dokonaniem odprawy celnej, danymi osoby, która w rzeczywistości nie dokonała ich zakupu, a jedynie przewozi je przez granicę. Wprowadzenie elektronicznego potwierdzenia wywozu towarów eliminuje problemy z nieczytelnymi, zamazanymi, słabo odbitymi, częściowo widocznymi stemplami oraz różnego rodzaju błędy, np. w datach, w przypadku obecnie funkcjonującego sposobu potwierdzania przez urząd celno-skarbowy wywozu towaru na dokumencie TAX FREE stemplem zaopatrzonym w numerotor.
192. Został również wprowadzony obowiązek prowadzenia przez sprzedawców ewidencji dokumentów TAX FREE w formie elektronicznej, z wykorzystaniem elektronicznego systemu TAX FREE. System TAX FREE i ewidencja TAX FREE zawierają informacje dotyczące wszystkich wystawionych przez sprzedawcę dokumentów TAX FREE. Również tych, które zawierają potwierdzenie wywozu towarów przez inne niż polskie przejścia graniczne. Rozwiązanie to umożliwia ewidencję i monitorowanie wszystkich dokumentów TAX FREE wystawionych przez sprzedawcę. Takie rozwiązanie zapewnia zarówno sprzedawcy, jak i Krajowej Administracji Skarbowej szybki i łatwy dostęp do danych z ewidencji TAX FREE prowadzonej z wykorzystaniem technologii informatycznej.
193. Podatnikom jednocześnie ma być dostarczona (udostępniona) aplikacja umożliwiająca wystawienie i zapisanie elektronicznego dokumentu TAX FREE oraz prowadzenie ewidencji TAX FREE. Aplikacja umożliwia również przysyłanie dokumentów TAX FREE do systemu informacyjnego Krajowej Administracji Skarbowej oraz przysyłanie przez KAS do sprzedawcy zwrotnej informacji z elektronicznym potwierdzeniem wywozu przez podróżnego poza terytorium Unii Europejskiej towarów wskazanych w poszczególnych dokumentach TAX FREE.
194. Elementem systemu TAX FREE jest także wprowadzenie dla sprzedawców dokonujących dostaw towarów podróżnym obowiązku stosowania tzw. kas rejestrujących on-line.

42. Grupa VAT

195. Przepisy unijne umożliwiają państwom członkowskim wprowadzenie pewnych fakultatywnych regulacji prawnych odnoszących się do definiowania podatników. Polski ustawodawca do tej pory w zasadzie nie korzystał z żadnego z tych wyjątkowych, szczególnych rozwiązań. Dyrektywa VAT z 2006 r. zezwala na możliwość wprowadzenia (pod warunkiem konsultacji z Komitetem ds. VAT) w poszczególnych państwach członkowskich tzw. grup podatkowych. Grupa taka – składająca się z kilku podmiotów – traktowana jest jako jeden podatnik: składa jedno rozliczenie podatkowe, zaś transakcje dokonane wewnątrz grupy są neutralne podatkowo.
196. W wyroku z 9.04.2013 r. (C-85/11, Komisja Europejska v. Irlandia) TSUE stwierdził, że państwo członkowskie może uznać grupy osób niebędących podatnikami za podatników.

Z kolei w wyroku z 16.07.2015 r. w połączonych sprawach (C-108/14 i C-109/14, *Beteiligungs-gesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG v. Finanzamt Nordenham* oraz *Finanzamt Hamburg-Mitte v. Marenave Schiffahrts AG*) TSUE uznał, że przepisy unijne co do zasady nie pozwalają na to, aby prawo krajowe ograniczyło możliwość utworzenia grupy osób, które mogą być uważane za jednego podatnika podatku od wartości dodanej, tylko do podmiotów mających osobowość prawną i związanych z podmiotem nadrzędnym tej grupy stosunkiem podporządkowania, chyba że te dwa wymogi stanowią środki niezbędne i właściwe do osiągnięcia celów polegających na zapobieganiu nadużyciom podatkowym lub zwalczaniu oszustw podatkowych i unikania opodatkowania. Jednocześnie wszakże w wyroku tym podkreślano,

że przepisy unijne w tym względzie nie wywołują skutku bezpośredniego, co pozwalałoby podatnikom powoływać się bezpośrednio na dyrektywę, na wypadek gdyby przepisy krajowe nie były zgodne z prawem unijnym w tym zakresie, jak również nie mogły być interpretowane zgodnie z nim.

197. W ramach zmian podatkowych – składających się na podatkową część tzw. Polskiego Ładu – od 1.07.2022 r. miała zostać wprowadzona możliwość tworzenia przez zainteresowane podmioty grup podatkowych na gruncie VAT. Ostatecznie przepisy dotyczące grup VAT weszły w życie od 1.01.2023 r. Taka grupa staje się jednym podatnikiem, pochłaniając status podatkowy (na gruncie podatku od towarów i usług) członków grupy.

Jak wynika bowiem z komentowanej definicji, przez pojęcie grupy VAT rozumie się grupę podmiotów powiązanych finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie, zarejestrowaną jako podatek podatnik.

198. Grupę mogą utworzyć podmioty, które są powiązane finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie. Użycie spójnika „i” wskazuje, że w danym momencie pomiędzy członkami grupy muszą zachodzić wszystkie te powiązania jednocześnie.

Definicja powiązań finansowych, powiązań ekonomicznych oraz powiązań organizacyjnych została zawarta w przepisach art. 15a ustawy.

Tutaj można wspomnieć tylko, że podatnicy będą powiązani finansowo, jeśli jeden z podatników będących członkiem grupy VAT posiada bezpośrednio ponad 50% udziałów (akcji) w kapitale zakładowym lub ponad 50% praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub ponad 50% prawa do udziału w zysku, każdego z pozostałych podatników będących członkami tej grupy.

Podatnicy będą uważani za powiązanych ekonomicznie, jeżeli:

- 1) przedmiot głównej działalności członków grupy VAT ma taki sam charakter lub
- 2) rodzaje działalności prowadzonej przez członków grupy VAT uzupełniają się i są współzależne, lub
- 3) członek grupy VAT prowadzi działalność, z której w całości lub w dużej mierze korzystają inni członkowie grupy VAT.

Z kolei podatnicy są powiązani organizacyjnie, jeśli:

- 1) prawnie lub faktycznie, bezpośrednio lub pośrednio, znajdują się pod wspólnym kierownictwem lub
- 2) organizują swoje działania całkowicie lub częściowo w porozumieniu.

Te powiązania (finansowe, ekonomiczne i organizacyjne) pomiędzy członkami grupy VAT muszą być spełnione nieprzerwanie przez okres, w jakim ta grupa posiada status podatnika. Ich przerwanie spowoduje utratę podmiotowości przez grupę VAT.

199. Grupa VAT ma być podmiotem trwałym i niezmiennym w swojej strukturze. Z komentowanych przepisów wynika bowiem, że grupa VAT nie może być rozszerzona o innych członków, ani pomniejszona o któregośkolwiek z członków wchodzących w jej skład. Tego rodzaju przekształcenia będą możliwe tylko i wyłącznie po rozwiązaniu dotychczasowej grupy VAT i powołaniu nowej (o innym, np. rozszerzonym składzie).

200. Trzeba w tym miejscu zauważyć, że omawiane przepisy nie umożliwiają – przynajmniej na razie – podjęcia przez grupę (jej członków) decyzji o rozwiązaniu przed upływem czasu, na jaki grupa (zgodnie z umową) została utworzona. Wydaje się to pewną wadą komentowanych regulacji.

43. Przedstawiciel grupy VAT

201. W grupie VAT istotną rolę pełni przedstawiciel grupy VAT. Jest on bowiem jakby organem grupy VAT jako podatnika.

Przedstawiciel grupy VAT reprezentuje grupę VAT w zakresie obowiązków tej grupy, w tym wynikających z ustawy VAT, Ordynacji podatkowej, ustawy z 13.10.1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz.U. z 2022 r. poz. 2500 ze zm.) oraz ustawy z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2023 r. poz. 615 ze zm.).

Przykładowo zatem przedstawiciel grupy:

- składa deklaracje VAT i pliki JPK,
- dokonuje aktualizacji zgłoszeń podatkowych,
- poddaje się w imieniu całej grupy kontroli podatkowej, czy też celno-skarbowej.

Przedstawiciel grupy VAT jest także obowiązany zgłosić naczelnikowi urzędu skarbowego zmiany w stanie faktycznym lub prawnym skutkujące naruszeniem warunków uznania grupy VAT za podatnika, w terminie 14 dni od dnia zaistnienia tych zmian.

202. Z przepisów dotyczących powoływania grupy VAT wynika, że umowa o utworzeniu grupy powinna określać m.in. przedstawiciela grupy VAT, wyznaczonego spośród jej członków. Z tych przepisów wynika zatem, że przedstawicielem grupy VAT może być wyłącznie jeden z podmiotów prawnych tworzących grupę. Nie musi to być podmiot dominujący ekonomicznie. Przedstawicielem grupy może być także spółka córka, czy też nawet oddział przedsiębiorcy zagranicznego.

Przedstawicielem grupy nie może być podmiot całkowicie zewnętrzny, niebędący członkiem grupy. Taki podmiot obcy może oczywiście zostać pełnomocnikiem przedstawiciela grupy podatkowej.

203. Osoba przedstawiciela grupy jest istotna z jeszcze jednego powodu. Otóż właściwość organu podatkowego dla całej grupy podatkowej będzie wyznaczona z uwagi na okoliczności dotyczące właśnie przedstawiciela podatkowego grupy. Zgodnie bowiem z przepisami ustawy organem właściwym w sprawach opodatkowania grupy VAT ma być naczelnik urzędu skarbowego właściwy dla przedstawiciela grupy VAT.

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

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

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

1. Komentowany artykuł wszedł w życie 1.04.2011 r. Wskazuje on na możliwość wystąpienia przez Polskę o wprowadzenie środka specjalnego zmieniającego – na potrzeby wykonywania określonych czynności – ustawowe terminy: „terytorium kraju”, „terytorium państwa członkowskiego” oraz „terytorium państwa trzeciego”.
2. Powyższa regulacja związana jest z tym, że czynności, w odniesieniu do których regulacja ta ma być wykorzystywana, polegające na budowie lub utrzymaniu mostów transgranicznych, a także wspólnych odcinków dróg, w rozumieniu przepisów o miejscu świadczenia są traktowane jako „usługi związane z nieruchomościami”. Ich miejsce świadczenia znajduje się zatem w państwie (w miejscu) położenia nieruchomości. Z uwagi na fakt, że prace dotyczą mostu transgranicznego bądź wspólnych odcinków dróg, które często zaczynają się na terytorium jednego państwa członkowskiego, zaś kończą się na terytorium innego państwa członkowskiego, zastosowanie reguł ustalania miejsca świadczenia dotyczących usług związanych z nieruchomościami będzie prowadzić do tego, że dana usługa będzie miała miejsce świadczenia w więcej niż jednym państwie. To może prowadzić do wielu komplikacji.
3. Z tych właśnie powodów wprowadzono możliwość uznania, że na potrzeby wykonywania tego rodzaju usług (praca polegająca na budowie i utrzymaniu mostów transgranicznych bądź wspólnych odcinków dróg) terytorium danego państwa (czy to Polski, czy to innego państwa członkowskiego, czy to kraju trzeciego) może być określone inaczej, niż wynikałoby to z przebiegu granicy państwowej.

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

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

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

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

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

6. Komentowane regulacje wskazują możliwość wprowadzenia szczególnych przepisów (zmieniających terytorialny zakres opodatkowania) w odniesieniu do prac polegających na budowie lub

utrzymaniu mostów transgranicznych. Nie dotyczą one innych czynności, jakie mogłyby być wykonywane na tych mostach (np. ewentualnego poboru opłat). Od 1.04.2013 r. dotyczą one również prac polegających na budowie bądź utrzymaniu wspólnych (z innym państwem) dróg.

Art. 3. 1–2. (uchylone).**3. W przypadku:****1) (uchylony);****2) podatników:**

- a) nieposiadających siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju,
 - b) o których mowa w art. 109b,
 - c) korzystających z procedur szczególnych, o których mowa w dziale XII w rozdziałach 6a, 7 i 9,
 - d) działających w charakterze pośredników na rzecz podatników korzystających z procedury szczególnej, o której mowa w dziale XII w rozdziale 9
- właściwym organem podatkowym jest Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście, zwany dalej „naczelnikiem drugiego urzędu skarbowego”;

3) podatników:

- a) o których mowa w art. 130a pkt 2 i art. 138b ust. 1, oraz podmiotów zagranicznych, o których mowa w art. 131 pkt 2, zidentyfikowanych na potrzeby procedur szczególnych, o których mowa w dziale XII w rozdziałach 6a, 7 i 9, dla których państwem członkowskim konsumpcji, o którym mowa w art. 130a pkt 2a, art. 131 pkt 3a i art. 138a pkt 4, jest Rzeczpospolita Polska,
 - b) działających w charakterze pośredników na rzecz podatników korzystających z procedury szczególnej, o której mowa w dziale XII w rozdziale 9, dla których państwem członkowskim konsumpcji, o którym mowa w art. 130a pkt 2a, art. 131 pkt 3a i art. 138a pkt 4, 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.

7. W przypadku grupy VAT właściwym organem podatkowym jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy dla przedstawiciela grupy VAT.

- 1. W ustawie VAT ustawodawca poświęca zagadnieniom właściwości organów podatkowych odrębny artykuł. Określone w nim zostały zarówno właściwość miejscowa, jak i właściwość rzeczowa.**

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

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

przepisów o właściwości. Poprzez stosowne odesłanie (art. 219 o.p.) zasada powyższa ma za stosowanie także do postanowień.

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

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

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

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

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

Właściwość organów podatkowych dla większości podatników ustala się na podstawie przepisów o.p.

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

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

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

6. Przepisy szczególne – jakie pozostały w komentowanym artykule – określają właściwość organów podatkowych związaną ze szczególnymi procedurami rozliczania podatku. Uległy one istotnej zmianie 29.06.2021 r. oraz 1.07.2021 r.

Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście jest organem podatkowym właściwym dla:

- 1) podatników nieposiadających siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju;
- 2) podatników ułatwiających poprzez użycie interfejsu elektronicznego dokonanie na terytorium Unii Europejskiej:
 - a) sprzedaży na odległość towarów importowanych innej niż dostawa towarów, o której mowa w art. 7a ust. 1 ustawy VAT, lub

- b) wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość lub dostawy towarów na rzecz podmiotu niebędącego podatnikiem innych niż dostawy towarów, o których mowa w art. 7a ust. 2 ustawy VAT, lub
- c) świadczenia usług na rzecz podmiotu niebędącego podatnikiem innego niż świadczenie usług, w przypadku których przyjmuje się, że podatnik uczestniczący w świadczeniu tych usług działa w imieniu własnym zgodnie z art. 9a rozporządzenia 282;
- 3) podatników korzystających z procedury unijnej w ramach systemu OSS;
- 4) podatników korzystających z procedury nieunijnej w ramach systemu OSS;
- 5) podatników korzystających ze szczególnej procedury dotyczącej sprzedaży na odległość towarów importowanych;
- 6) podmiotów działających w charakterze pośredników na rzecz podatników korzystających z procedury szczególnej dotyczącej sprzedaży na odległość towarów importowanych.

Natomiast Naczelnik Łódzkiego Urzędu Skarbowego jest organem podatkowym właściwym dla:

- 1) podatników, którzy:
 - a) dokonują WSTO lub ułatwiają dostawę towarów w rozumieniu art. 7a ust. 2 ustawy VAT;
 - b) posiadają siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Unii Europejskiej, ale nie posiadają siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium państwa członkowskiego konsumpcji oraz świadczą usługi na rzecz osób niebędących podatnikami;
 - c) dokonują sprzedaży na odległość towarów importowanych i są uprawnieni do korzystania z procedury szczególnej importu;
 - d) są podmiotami zagranicznymi w rozumieniu art. 131 pkt 2 ustawy VAT (czyli są osobami prawnymi, jednostkami organizacyjnymi niemającymi osobowości prawnej lub osobami fizycznymi nieposiadającymi siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Unii Europejskiej, wykonującymi czynności podlegające opodatkowaniu VAT na terytorium Unii Europejskiej) – zidentyfikowanych na potrzeby procedur szczególnych, o których mowa w dziale XII w rozdziałach 6a, 7 i 9 ustawy VAT (tj. procedury unijnej oraz nieunijnej w ramach OSS oraz procedury importu dla SOTI), o ile państwem członkowskim konsumpcji jest dla nich Rzeczpospolita Polska;
- 2) podatników działających w charakterze pośredników na rzecz podatników korzystających z procedury szczególnej importu dla SOTI, dla których państwem członkowskim konsumpcji jest Rzeczpospolita Polska.

Właściwość powyższego organu podatkowego dotyczy podatników, dla których Polska jest państwem członkowskim konsumpcji w wielu procedurach szczególnych. Zasadniczo dotyczy to podatników niemających w Polsce siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności, dla których Polska nie jest państwem członkowskim identyfikacji w ramach ww. procedur szczególnych.

- 7. Powstaje w tym momencie pytanie, jak należy ustalać właściwość organów podatkowych dla podatników mających siedzibę poza terytorium Polski, którzy jednak mają w Polsce stałe miejsce prowadzenia działalności. Przepisy szczególne zawarte w komentowanym artykule nie mają do nich zastosowania (skoro podatnicy mają w Polsce stałe miejsce prowadzenia działalności). Nie można także zastosować ogólnej reguły zawartej w art. 17 o.p., gdyż posługuje się ona kryteriami „siedziby” oraz „miejsca zamieszkania” jako istotnymi dla wyznaczenia właściwości.

Ostatecznie regulacje dotyczące tej kwestii zostały zawarte w § 9a ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z 22.08.2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych (Dz.U. z 2022 r. poz. 565). Powołany przepis stanowi, że w sprawach opodatkowania podatkiem od towarów i usług w przypadku, gdy podatnicy nieposiadający siedziby działalności gospodarczej na terytorium kraju posiadają na tym terytorium stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, właściwość organów podatkowych ustala się według tego stałego miejsca prowadzenia działalności.

8. Szczególnego rodzaju podatnikiem jest „przedsiębiorstwo w spadku”.

Pojęcie przedsiębiorstwa w spadku – zob. tezy 164–166 komentarza do art. 2.

Organem podatkowym właściwym dla takiego podatnika jest ten organ podatkowy, który był właściwy dla zmarłego podatnika (którego przedsiębiorstwo stało się „przedsiębiorstwem w spadku”) w dniu jego śmierci.

Należy w tym miejscu zauważyć, że o właściwości w przypadku osób fizycznych generalnie decyduje ich miejsce zamieszkania. To samo kryterium będzie miało znaczenie w odniesieniu do „przedsiębiorstwa w spadku” (po tej zmarłej osobie fizycznej). Nie będzie tu miało znaczenia np. miejsce położenia nieruchomości wchodzących w skład tego przedsiębiorstwa czy też miejsce sprawowania faktycznego zarządu nad przedsiębiorstwem w spadku. Nie jest także istotne – dla określenia właściwości organu podatkowego – miejsce zamieszkania zarządcy sukcesyjnego.

9. Od 1.01.2023 r. wprowadzono nową kategorię podatników. Tymi podatnikami są grupy VAT, czyli grupy podmiotów powiązanych finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie, zarejestrowane jako podatnik podatku. W tym przypadku podatnikiem (na gruncie podatku od towarów i usług) jest cała grupa jako taka, składająca się przecież z odrębnych podmiotów prawa cywilnego.

Ponieważ nie sposób byłoby określić właściwości organu podatkowego dla całej grupy jako takiej (jako jednego podatnika VAT), od 1.01.2023 r. wprowadzono regulacje regulujące sposób określania właściwości. Wynika z nich, że w przypadku grupy VAT właściwym organem podatkowym jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy dla przedstawiciela grupy VAT. Przedstawiciel grupy VAT – zob. tezy 201–203 komentarza do art. 2 ustawy.

Wydaje się, że powyższy przepis jest skonstruowany wadliwie, chociaż jego intencja jest oczywiście jasna. Stanowi on bowiem, że organem właściwym dla grupy VAT jest organ właściwy dla przedstawiciela grupy. Rzecz jednak w tym, że jeśli istnieje grupa VAT, to przedstawiciel grupy VAT nie jest już odrębnym podatnikiem, a zatem nie ma żadnego organu właściwego dla przedstawiciela tej grupy. Wydaje się zatem, że stosowny przepis powinien brzmieć: organem podatkowym właściwym dla grupy VAT jest ten organ podatkowy, który byłby właściwy dla przedstawiciela grupy, gdyby był on podatnikiem VAT.

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

1. Powyższy przepis ma charakter swoistej klauzuli generalnej, potwierdzającej zasadę powszechności opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Regulacja ta w zasadzie nie jest konieczna. To, co wprost wynika z samego tekstu przepisu, można wywieść z ogółu regulacji ustawowych. Wynika to także z samej konstrukcji podatku od towarów i usług, który obciąża obrót rozumiany jako wartość przedmiotów czynności podlegających opodatkowaniu. Stąd też ulgi i zwolnienia udzielone na podstawie innych ustaw, dotyczące innych podatków, nie mogą z samej swej konstrukcji wpływać na zakres przedmiotowy opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

Powyższa jednoznaczna regulacja dobitnie potwierdza zasadę powszechności opodatkowania podatkiem od towarów i usług, a także autonomiczność przepisów ustawy VAT względem innych ustaw podatkowych.

2. W poprzedniej ustawie VAT z 1993 r. również znajdowała się podobna regulacja. Na jej tle wyrażano słuszny pogląd, że nie ogranicza ona możliwości zarządzenia przez Ministra Finansów w drodze rozporządzenia zaniechania poboru podatku od określonego rodzaju czynności lub względem określonych grup podatników. Minister Finansów w przeszłości kilkakrotnie korzystał z tej możliwości.

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

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

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

DZIAŁ II

Zakres opodatkowania

ROZDZIAŁ 1

Przepisy ogólne

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

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

1. Uwagi wstępne

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

Tego rodzaju konstrukcja zgodna jest ze standardami konstytucyjnymi. Przepisy Konstytucji RP wymagają bowiem, aby przedmiot opodatkowania określony był w ustawie, przy czym

należy przez to rozumieć wyłącznie ustawę, a nie również rozporządzenie wykonawcze do niej. Zgodnie bowiem z art. 217 Konstytucji RP nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych z podatków następuje w drodze ustawy.

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

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

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

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

Niemniej powstaje pytanie o stosunek praktyki, w tym przede wszystkim orzecznictwa podatkowego, do tych rozwiązań prawnych. Nie jest bowiem jednoznaczne, czy tego rodzaju uregulowanie – na pozór wyczerpująco i precyzyjnie wyznaczające zakres przedmiotowy opodatkowania, a w istocie określające je w sposób nader ogólny – pozostaje w zgodności z zasadą wyłączności ustawy do określenia przedmiotu opodatkowania, która jest wyrażona w art. 217 Konstytucji RP. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreśla się bowiem, że: „Ustanowione w art. 217 Konstytucji wymaganie uregulowania określonych zagadnień w ustawie, a nie poza nią, ma do spełnienia ważne cele informacyjne i gwarancyjne. Chodzi o to, aby na podstawie przepisów ustawy podatnik mógł ustalić, czy jego działania podlegają opodatkowaniu i jaka stawka ich dotyczy. Jest prawdą, że każdy, nawet najbardziej starannie zredagowany przepis, może budzić wątpliwości interpretacyjne, powstające zwłaszcza w związku z ewolucją rzeczywistości podlegającej przewidzianemu w nim unormowaniu. Sprawy te są ogólnie znane i nie można żywić naiwnego przekonania, że kazuistyczne wyliczenia ułatwiają stosowanie przepisów i zapobiegają niejasności co do treści obowiązującego prawa. W świetle art. 84 i 217 Konstytucji trzeba przyjąć, że to, co nie da się dostatecznie precyzyjnie określić w ustawie, nie może podlegać opodatkowaniu. Sprawa przedstawia się tu podobnie jak w dziedzinie odpowiedzialności karnej, która w państwie prawnym łączy się tylko z popełnieniem

czynu określonego «przez ustawę», przy czym trzeba podkreślić, że wymagania ustanowione w art. 217 co do obowiązku podatkowego zostały sformułowane dokładniej niż w przypadku dotyczącego odpowiedzialności karnej art. 42 ust. 1 Konstytucji» (zdanie odrębne sędziego A. Mączyńskiego do wyroku TK z 3.04.2001 r., K 32/99, OTK 2001/3, poz. 53).

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

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

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

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

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

Rozstrzygając powyższą sprawę, Trybunał w wyroku z 20.06.2013 r. stwierdził, że: „Warunki umowne, jakkolwiek stanowią one czynnik, który należy brać pod uwagę, nie są decydujące do celów ustalenia, kto jest usługodawcą i usługobiorcą w transakcji «świadczenia usług» w rozumieniu art. 2 pkt 1 i art. 6 ust. 1 VI dyrektywy Rady 77/388/EWG z 17.05.1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej przez dyrektywę Rady 2000/65/WE z 17.10.2000 r. Można je w szczególności pominąć, jeżeli okaże się, że nie odzwierciedlają one rzeczywistych zdarzeń gospodarczych i handlowych, lecz stanowią całkowicie sztuczną konstrukcję oderwaną od rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, stworzoną wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowych. Zadanie dokonania takiej oceny spoczywa na sądzie krajowym”.

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

2. Czynności opodatkowane

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

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

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

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

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

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

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

- 4) oddanie do używania wspólnego znaku towarowego albo wspólnego znaku towarowego gwarancyjnego w rozumieniu przepisów prawa własności przemysłowej,
- 5) udzielanie licencji lub upoważnianie do korzystania z licencji oraz przeniesienie autorskiego prawa majątkowego w rozumieniu przepisów prawa autorskiego – w odniesieniu do programu komputerowego.

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

8. Dostawa towarów oraz świadczenie usług podlegają opodatkowaniu tylko wówczas, gdy wykonywane są odpłatnie, za wynagrodzeniem (co do cechy odpłatności czynności – zob. teza 30).

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

9. Z ogólnych zasad VAT wynika, że dostawa towarów oraz świadczenie usług podlegają opodatkowaniu tylko wówczas, gdy są wykonywane przez podatnika podatku od towarów i usług działającego dla tych czynności w takim właśnie charakterze. Wymóg ten akcentowany jest także w regulacjach dyrektywy VAT z 2006 r. Co więcej, zastosowana jest tam podwójna identyfikacja podatnika. Przepis art. 2 stanowi bowiem o opodatkowaniu dostawy towarów i świadczenia usług wykonywanego za wynagrodzeniem przez „podatnika VAT działającego w takim charakterze” (w angielskiej wersji dyrektywy – *taxable person acting as such*).

Ta podwójna identyfikacja podatnika przy wykonywaniu przezeń czynności opodatkowanych w połączeniu z oderwaniem czynności opodatkowanych od ich skutków na gruncie prawa cywilnego (prywatnego) pozwala na uznanie za czynność opodatkowaną jedynie tej części umowy cywilnej, która faktycznie jest wykonywana przez podatnika VAT. Przykładowo w orzeczeniu z 4.10.1995 r. (C-291/92, Finanzamt Ulzen v. Dieter Ambrecht) ETS uznał, że sprzedaż budynku pełniącego funkcję pensjonatu, w którym jednakże przez osobę fizyczną prowadzącą pensjonat wyodrębniona była prywatna część mieszkalna, jest dostawą towarów tylko w części dotyczącej przeniesienia własności pensjonatu. Tylko bowiem względem tej części budynku sprzedawca występował w charakterze podatnika, natomiast w odniesieniu do prywatnej części mieszkalnej nie występował jako podatnik.

Literalna wykładnia polskich przepisów VAT mogłaby wskazywać, że czynność wykonywana przez podatnika podlega opodatkowaniu niezależnie od tego, czy występował on w tym charakterze, czy też nie. Tymczasem w przypadku podatników będących osobami fizycznymi znaczna część czynności przezeń wykonywanych, które jako takie mają charakter czynności podlegających opodatkowaniu, jest przez nich wykonywana prywatnie jako przez konsumentów. Można tu wskazać przykładowo na sprzedaż prywatnego samochodu niewykorzystywanego

nego w działalności gospodarczej przez osobę fizyczną, która jednocześnie jest podatnikiem VAT. W odniesieniu do tej czynności osoba ta nie występuje jako podatnik, stąd też czynność ta nie może podlegać opodatkowaniu. Dlatego też należy uznać, że powyższe zastrzeżenie – dotyczące wykonywania czynności opodatkowanych przez podatnika działającego w takim charakterze – chociaż niewyrażone wprost, jednak obowiązuje. Można je wysnuć także z ogólnych reguł konstrukcyjnych każdego podatku – dany stan podatkowoprawny może dotyczyć tylko podmiotu będącego podatnikiem. Tylko zatem u podatnika wykonanie czynności podlegającej opodatkowaniu może prowadzić do powstania obowiązku podatkowego (a w konsekwencji zobowiązania podatkowego). U pozostałych podmiotów wykonanie takiej czynności będzie obojętne z punktu widzenia podatku od towarów i usług.

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

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

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

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

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

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

12. Od 1.09.2019 r. zawężono zakres opodatkowania importu towarów. W myśl nowych przepisów nie podlega opodatkowaniu import towarów z kraju trzeciego, jeśli towary te są wykorzystywane do budowy lub utrzymania mostów transgranicznych lub wspólnych odcinków dróg z tego państwa trzeciego na terytorium kraju, istnieje umowa w tej sprawie z państwem trzecim, zaś Rada UE wydała decyzję o zastosowaniu środka specjalnego w przedmiocie wyłączenia takiego importu z opodatkowania.

Zmiana jest związana z umową zawartą między rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Gabinetem Ministrów Ukrainy o utrzymaniu drogowych granicznych obiektów mostowych na polsko-ukraińskiej granicy państwowej oraz otrzymaną decyzją wykonawczą Rady upoważniającą Rzeczpospolitą Polską do zawarcia z Republiką Ukrainy powyższej umowy obejmującej środki stanowiące odstępstwo od art. 2 ust. 1 lit. d oraz art. 5 dyrektywy VAT z 2006 r. w odniesieniu do utrzymania mostów drogowych na granicy Rzeczypospolitej Polskiej i Ukrainy.

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

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

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

3. Problematyka opodatkowania świadczeń złożonych

14. Jednym z istotnych problemów na gruncie VAT jest kwestia opodatkowania tzw. świadczeń złożonych (kompleksowych). Istnieją wątpliwości dotyczące, po pierwsze, samej kwalifikacji danego świadczenia jako jednego świadczenia złożonego (kompleksowego) bądź też jako wielu świadczeń. Po drugie, wątpliwości wywołuje sposób opodatkowania takiego świadczenia złożonego.

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

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

15. Jakie okoliczności decydują o tym, że w danym przypadku mamy do czynienia ze świadczeniem złożonym (kompleksowym)? Ani przepisy unijne, ani przepisy polskie nie wymieniają świadczeń złożonych jako przedmiotu opodatkowania, nie definiują też tychże (z wyjątkiem odnoszących się do usług turystyki). Jak zauważył WSA w Bydgoszczy w wyroku z 26.09.2011 r. (I SA/Bd 340/11, LEX nr 966729), „nie ma normatywnie określonych kryteriów, które pozwalałyby w sposób precyzyjny ustalić, kiedy mamy do czynienia z kilkoma świadczeniami, które należy opodatkować odrębnie, a kiedy związek pomiędzy tymi świadczeniami jest tak ścisły, iż należy już mówić o istnieniu jednego świadczenia o charakterze złożonym (kompleksowym), które powinno być opodatkowane według jednolitych zasad”.
16. W orzecznictwie sądowym – zarówno TSUE, jak i sądów krajowych – można spotkać się z poglądem, że zasadą jest to, iż każde świadczenie powinno być traktowane jako odrębne i niezależne (jako przedmiot opodatkowania), zaś traktowanie ich jako świadczeń złożonych (kompleksowych) ma charakter wyjątkowy. Taka teza pojawiła się przykładowo w orzeczeniu z 25.02.1999 r. (C-349/96, *Card Protection Plan Ltd (CPP) v. Commissioners of Customs & Excise*), gdzie na jedno z pytań Trybunał udzielił odpowiedzi, że każde świadczenie musi być zasadniczo traktowane jako odrębne i niezależne. Pogląd ten – o tym, że zasadą jest odrębność i niezależność świadczeń – jest konsekwentnie podtrzymywany w orzecznictwie Trybunału – tak przykładowo w wyroku z 27.10.2005 r. (C-41/04, *Levob Verzekeringen BV i OV Bank NV v. Staatssecretaris van Financiën*).

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

17. W orzecznictwie sądowym i w praktyce wskazuje się na różne zestawy warunków, których spełnienie skutkuje potraktowaniem danego świadczenia jako kompleksowego. Pierwszym warunkiem – najbardziej chyba oczywistym i wymienianym każdorazowo – jest dostarczanie przez podatnika jednemu odbiorcy więcej niż jednego świadczenia składowego.

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

Drugim warunkiem jest to, aby elementy składowe były ze sobą tak ściśle związane, aby były nierozzerwalne i tworzyły jedną całość. Akcentuje się powyższe w orzecznictwie Trybunału. Jak wskazano choćby w cytowanym już orzeczeniu z 25.02.1999 r. (C-349/96, *Card Protection Plan Ltd (CPP) v. Commissioners of Customs & Excise*), a także w orzeczeniu z 29.03.2007 r. (C-111/05, *Aktiebolaget NN v. Skatteverket*), aby usługa mogła zostać uznana za kompleksową, składające się na nią świadczenia powinny pozostawać ze sobą w nierozzerwalnym związku. Te świadczenia, nie dając się wyodrębnić, tworzą w efekcie jednorodną usługę (świadczenie). Tę nierozzerwalność czy też ścisły związek opisuje się także, wskazując, iż rozdzielenie elementów składowych tego świadczenia miałoby sztuczny charakter.

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

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

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

Jak wynika choćby z opinii rzeczników generalnych oraz orzeczeń Trybunału z 22.10.1998 r. w połączonych sprawach C-308/96 i C-94/97 (Commissioners of Customs and Excise v. T.P. Madgett, R.M. Baldwin i The Howden Court Hotel) oraz z 25.02.1999 r. (C-349/96, Card Protection Plan Ltd (CPP) v. Commissioners of Customs & Excise), dla potrzeb oceny określonego działania jako świadczenia jednolitego i kompleksowego najistotniejsze jest jego zbadanie z perspektywy nabywcy. Jeżeli z punktu widzenia odbiorcy określonego świadczenia istnieje jeden istotny przedmiot świadczenia, a pozostałe mają charakter wtórny lub pomocniczy, mamy do czynienia ze świadczeniem złożonym, którego podział prowadziłby do sztuczności i wypaczałby ekonomiczny i faktyczny cel dokonywania transakcji.

Odpowiedź na pytanie o efekt świadczenia – przy czym należy zastrzec, że chodzi o efekt (bądź efekty) świadczeń dla konkretnego nabywcy w konkretnej sytuacji – w istocie również bowiem wskazuje na to, czy dane świadczenie (świadczenia) zaspokaja jedną potrzebę konsumenta, czy też mamy do czynienia z przypadkiem, w którym w tym samym czasie konsument otrzymuje kilka świadczeń od tego samego podmiotu, lecz zaspokajających jego różne potrzeby. Jednocześnie należy przypomnieć, że cały czas trzeba się kierować w tym przypadku podejściem ekonomicznym, a nie prawnym. Ma to związek z faktem, że – jak podkreśla Trybunał w cytowanym już orzeczeniu w sprawie Aktiebolaget – analizując transakcję złożoną, nie należy zapominać o stałej zasadzie stosowania VAT, zgodnie z którą podatek ten powinien odpowiadać rzeczywistości gospodarczej. Nie jest więc istotne, ile mamy świadczeń z punktu widzenia regulacji umownych między stronami. Istotne jest to, czy występuje jedno świadczenie złożone z punktu widzenia ekonomicznego.

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

Oczywiście w tym przypadku również należy się odwołać do potrzeb nabywcy. To bowiem również z jego punktu widzenia powinna być dokonywana ocena pogorszonej bądź nie pogorszonej jakości świadczeń dodatkowych. Z powyższym związana jest podstawowa trudność, polegająca na właściwym odczytaniu potrzeb nabywcy (właściwych jemu, a więc subiektywnych) przez organy podatkowe (czy też w ogóle przez osoby trzecie). Ścierają się przy tym przeciwstawne

racje, gdyż nabywca zazwyczaj będzie dążyć do takiego prezentowania swojej woli, które jemu zapewniać będzie najkorzystniejsze skutki podatkowe, zaś organ podatkowy – jak się wydaje – będzie raczej dążyć do takiego odczytania sytuacji (oczywiście w ramach możliwej wykładni przepisów), które będzie zapewniało maksymalizację wpływów budżetowych.

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

Jednocześnie jednak w orzecznictwie pojawiają się pokusy, aby w jakiś sposób standaryzować owego konsumenta. Przykładowo w cytowanym już orzeczeniu z 27.10.2005 r. (C-41/04, *Levob Verzekeringen BV i OV Bank NV v. Staatssecretaris van Financiën*) Trybunał wskazuje na potrzeby konsumenta, lecz rozumianego jako konsumenta przeciętnego (jednocześnie nie wyjaśniając, co należałoby rozumieć przez to pojęcie).

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

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

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

Z tych samych przyczyn, które sprawiają, że kwalifikacja świadczenia jako złożonego bądź jako świadczeń odrębnych musi być dokonywana odrębnie dla każdego przypadku, także ustalenie dominującego elementu świadczenia (który będzie rozstrzygający dla opodatkowania świad-

czenia jako całości, jako jednego przedmiotu opodatkowania) musi być dokonywane każdorazowo w sposób indywidualny i z uwzględnieniem indywidualnych cech danego świadczenia.

Najczęstszym w praktyce założeniem w ramach świadczenia kompleksowego jest to, że jedno ze świadczeń ma charakter główny, zaś pozostałe świadczenia dostarczane w pakiecie mają charakter pomocniczy. Określenie dominującego elementu świadczenia powinno być przy tym – z tych samych przyczyn, co w przypadku samej oceny kompleksowości bądź odrębności świadczeń – dokonywane z punktu widzenia potrzeby klienta (nabywcy). Jak słusznie zauważa Trybunał w powoływanym już orzeczeniu z 27.10.2005 r. (C-41/04, *Levob Verzekeringen BV i OV Bank NV v. Staatssecretaris van Financiën*), istnieje konieczność dokonania analizy charakteru transakcji z punktu widzenia nabywcy. Jak zauważono z kolei w orzeczeniu w sprawie *Aktiebolaget, analizując transakcję złożoną*, nie należy zapominać o stałej zasadzie stosowania AT, zgodnie z którą podatek ten powinien odpowiadać rzeczywistości gospodarczej. Trzeba więc ocenić, co chciał kupić nabywca, na czym mu faktycznie zależało.

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

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

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

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

W tym kontekście wiele wątpliwości budzi pogląd wyrażony przez Trybunał w orzeczeniu z 6.07.2006 r. (C-251/05, *Talacre Beach Caravan Sales Ltd v. Commissioners of Customs & Excise*). Otóż w orzeczeniu tym chodziło o sposób opodatkowania świadczenia polegającego na dostarczeniu przyczepy kempingowej wraz z wyposażeniem (przyczepa wyposażona była w łazienkę, wykładzinę podłogową, karnisz do zawieszania firanek, firanki, szafkę kuchenną, wyposażoną kuchnię, ławę, stół, krzesła, taborety, stolik, lustro, szafę, łóżko i materac). Przyczepy kempingowe wedle przepisów obowiązujących w Wielkiej Brytanii opodatkowane były

stawką 0% (zwolnienie z prawem do odliczenia). Powstał w związku z tym spór, czy stawka 0% znajduje zastosowanie do całości dostawy (przyczepy i jej wyposażenia), gdy jest ona traktowana jako jedno kompleksowe świadczenie. W swoim orzeczeniu Trybunał stwierdził, że „okoliczność, iż określone towary stanowią przedmiot jednej dostawy, która z jednej strony obejmuje towar główny objęty przez ustawodawstwo danego państwa członkowskiego zwolnieniem dającym prawo do zwrotu zapłaconego podatku w rozumieniu art. 28 ust. 2 lit. a VI dyrektywy VAT oraz z drugiej strony towary wyłączone przez to ustawodawstwo z zakresu zastosowania tego zwolnienia, nie stoi na przeszkodzie temu, aby dane państwo członkowskie pobierało VAT od dostawy towarów wyłączonych według stawki zwykłej”.

Uznano zatem, że w tym przypadku – chociaż mamy do czynienia z jedną dostawą (kompleksową) – można zastosować różne stawki podatku do poszczególnych elementów tego jednego świadczenia. Stanowisko powyższe budzi poważne wątpliwości. Jakiż bowiem jest zasadniczy sens potraktowania (zakwalifikowania) danego świadczenia jako jednego świadczenia złożonego (jednego przedmiotu opodatkowania), jeśli nie taki, aby świadczenie to opodatkować w jeden sposób. Przecież klient nie kupuje przyczepy po to, aby nabyć firanki i solniczki z obniżoną stawką VAT. Zależy mu na zakupie gotowej do użytku, w pełni wyposażonej przyczepy. Jeśli więc uznamy, że dostawa ta zaspokaja jedną jego potrzebę, to dostawa ta powinna być opodatkowana w sposób jednolity.

Można wskazać tu także, że w wyroku z 18.01.2018 r. (C-463/16, Stadion Amsterdam CV v. Staatssecretaris van Financiën) TSUE stwierdził, iż przepisy unijne należy interpretować w ten sposób, że jedno świadczenie takie jak to rozpatrywane w postępowaniu głównym, złożone z dwóch odrębnych elementów – jednego będącego głównym i drugiego dodatkowego – dla których to elementów – gdyby były one świadczone odrębnie – obowiązywałyby różne stawki podatku od wartości dodanej, należy opodatkować według jednej stawki podatku od wartości dodanej mającej zastosowanie do tego jednego świadczenia, określonej w zależności od głównego elementu, i to nawet gdy można zidentyfikować cenę za każdy element, składającą się na całkowitą cenę zapłaconą przez konsumenta w celu skorzystania z tego świadczenia.

Powyższe orzeczenie rodzi istotne wątpliwości w kontekście dotychczasowej wykładni niektórych polskich przepisów oraz praktyki organów podatkowych, w szczególności w kontekście opodatkowania kompleksowych usług gastronomicznych. Zob. także interpretacja ogólna Ministerstwa Finansów z 24.06.2018 r. (PT1.050.3.2016.156, Dz.Urz. Min. Fin. Poz. 51).

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

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

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

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

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

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

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

4. Odpłatność czynności

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

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

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

Przede wszystkim należy wskazać, że pomiędzy otrzymaną zapłatą a wykonanym świadczeniem (dostawą towarów czy też usługą) powinien istnieć bezpośredni związek o charakterze przyczynowym. Otrzymana zapłata powinna być konsekwencją wykonania świadczenia. Wy-

nagrodzenie musi być należne za wykonanie tego świadczenia. Kwoty przekazane przez świadczeniobiorcę jedynie przy okazji dostawy towarów czy też świadczenia usług, które nie są należne za świadczenie i w związku z jego wykonaniem nie są zapłatą, nie mogą przesądzać o odpłatności danej umowy.

Najczęściej przywoływanym orzeczeniem ETS, dotyczącym charakteru wynagrodzenia (zapłaty) za wykonane świadczenia, jest orzeczenie z 3.03.1994 r. (C-16/93, R.J. Tolsma v. Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden). W orzeczeniu tym problematyczne było, czy uliczny muzyk, który gra w zamian za dobrowolne datki zbierane „do kapelusza”, świadczy odpłatną usługę na rzecz przechodniów, a rzucane (ofiарowywane) datki stanowią zapłatę za usługę. W ocenie ETS w przypadku niniejszym brak było bezpośredniego związku pomiędzy wykonywanym świadczeniem a otrzymywanymi datkami. Nie było bowiem żadnej umowy (porozumienia), choćby dorozumianej, pomiędzy ofiarodawcami a świadczeniodawcą (muzykiem), zaś wielkość datku w żaden sposób nie była uzależniona od cech świadczonej usługi (np. rodzaju granego utworu, długości przysłuchiwania się muzyce itp.). W związku z tym nie można było dostrzec żadnego związku pomiędzy ofiarowywanym datkiem a świadczoną usługą. Wobec tego datek nie miał charakteru wynagrodzenia, zapłaty za usługę, a zatem ta nie może być uznana za świadczoną odpłatnie.

Mając na uwadze powyższe, należy uznać, że zwyczajowe i dobrowolne napiwki wręczane przez klientów pracownikom obsługi (restauracji, hotelu itp.) nie podlegają opodatkowaniu. Nie dotyczy to oczywiście przypadków, kiedy napiwek ma charakter obowiązkowy (np. płatność za stolik czy też za nakrycie) i w istocie stanowi zapłatę za obsługę. Stracił zatem na aktualności pogląd wyrażony chociażby w piśmie Ministerstwa Finansów z 5.02.1997 r. (PP1-7203-69/96/ZD, Biul. Skarb. 1997/4, s. 15), zgodnie z którym napiwki stanowią część ceny usługi gastronomicznej i jako takie podlegają opodatkowaniu VAT.

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

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

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

Z drugiej jednak strony w orzeczeniu z 15.04.2021 r. (C-846/19, EQ v. Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA) Trybunał Sprawiedliwości uznał, że czynności wyznaczonego przez sąd kuratora czy też opiekuna świadczone na rzecz ubezwłasnowolnionej osoby pełnoletniej, które są wykonywane za wynagrodzeniem ustalonym przez właściwy organ w sposób ryczałtowy lub na podstawie oceny dokonywanej odrębnie dla każdego przypadku, z uwzględnieniem w szczególności sytuacji finansowej osoby ubezwłasnowolnionej, przy czym wynagrodzenie to może zostać pokryte przez państwo w przypadku złego stanu majątkowego wspomnianej osoby, wówczas, gdy usługi te są świadczone odpłatnie, a usługodawca uzyskuje z tego tytułu stały dochód i wysokość całej rekompensaty jest określona w sposób zapewniający pokrycie kosztów tego usługodawcy (kuratora, czy też opiekuna), mają charakter świadczeń wykonywanych odpłatnie.

W tym kontekście należy również wskazać, że obowiązkowa i przewidziana w ustawie opłata abonamentowa należna nadawcy publicznemu nie jest odpłatnością za usługi tego nadawcy (zob. wyrok TSUE z 22.06.2016 r., C-11/15, *Odvolači finanční ředitelství v. Český rozhlas*). Z kolei w wyroku z 16.09.2021 r. (C-21/20, *Balgarska natsionalna televizia v. Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na NAP*) Trybunał Sprawiedliwości uznał, że „działalność krajowego publicznego dostawcy telewizji, polegająca na świadczeniu na rzecz widzów audiowizualnych usług medialnych, która jest finansowana przez państwo w drodze subwencji i nie wiąże się z uiszczaniem przez widzów żadnych opłat za emisję telewizyjną, nie stanowi odpłatnego świadczenia usług w rozumieniu tego przepisu”.

Z kolei w wyroku z 26.06.2017 r. (I FSK 1718/13, LEX nr 2313667) NSA orzekł, iż opłaty reprodukcyjne pobierane przez organizację zbiorowego zarządzania prawami autorskimi nie stanowią wynagrodzenia za świadczone usługi i tym samym nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Powyższe orzeczenie było pokłosiem wyroku TSUE z 18.01.2017 r. (C-37/16, *Minister Finansów v. Stowarzyszenie Artystów Wykonawców Utworów Muzycznych i Słowno-Muzycznych SAWP*). Z podobnych powodów TSUE uznał, że opłaty należne artystom za późniejszą odsprzedaż ich dzieł (dokonaną przez inny podmiot) nie podlegają opodatkowaniu VAT. Zob. wyrok z 19.12.2018 r. (C-51/18, *Komisja Europejska v. Republika Austrii*). Niemniej jednak należy zauważyć, że w wyroku z 21.01.2021 r. (C-501/19, *UCMR – ADA Asociația pentru Drepturi de Autor a Compozitorilor v. Asociația culturală „Suflet de Român”*) Trybunał uznał, iż podmiot praw autorskich do utworów muzycznych świadczy odpłatnie usługi na rzecz organizatora spektakli, użytkownika końcowego, jeżeli jest on upoważniony na podstawie licencji niewyłącznej do publicznego udostępniania tych utworów w zamian za zapłatę wynagrodzeń pobieranych przez wyznaczoną organizację zbiorowego zarządzania, która działa we własnym imieniu, ale na rzecz tego podmiotu praw autorskich.

Zdaniem Trybunału należy przy tym uznać, że organizacja zbiorowego zarządzania, która pobiera we własnym imieniu, ale na rzecz podmiotów praw autorskich do utworów muzycznych, wynagrodzenia należne im w zamian za zezwolenie na publiczne udostępnianie ich utworów chronionych, działa w charakterze „podatnika” i w związku z tym uważa się, że otrzymała te usługi od tych podmiotów, zanim sama wyświadczyła je użytkownikowi końcowemu. W takim przypadku organizacja ta jest zobowiązana do wystawienia we własnym imieniu na rzecz użytkownika końcowego faktur, na których wykazane są pobrane od niego wynagrodzenia, w tym podatek od wartości dodanej (VAT). Podmioty praw autorskich są z kolei zobowiązane do wystawienia na rzecz organizacji zbiorowego zarządzania faktur obejmujących VAT za usługę świadczoną z tytułu otrzymanych wynagrodzeń.

Można także zwrócić tutaj uwagę na orzeczenie TSUE z 12.05.2016 r. (C-520/14, *Gemeente Borsele v. Staatssecretaris van Financiën*). W tym wyroku Trybunał uznał, iż jednostka samorządu terytorialnego, która świadczy usługę dowozu uczniów do szkół w określonych okolicznościach, nie prowadzi działalności gospodarczej, a więc nie działa jako podatnik. W sytuacji będącej podstawą faktyczną wydania niniejszego orzeczenia dowóz dzieci do szkół był wykonywany na podstawie stosownej uchwały jednostki samorządowej. Przewidywała ona, że przy małych odległościach do szkoły (poniżej 6 km) rodzice nie pokrywali kosztów dowozu, przy odległościach średnich (między 6 a 20 km) rodzice uiszczali składkę w stałej kwocie równej kosztom transportu publicznego na dystansie 6 km, natomiast przy odległościach dłuższych (ponad 20 km) rodzice płacili składkę, której wysokość nie przekraczała równowartości kosztów tego przewozu, obliczaną dla rodziny, przy uwzględnieniu możliwości finansowych rodziców w zależności od ich łącznego dochodu. W stanie faktycznym około 1/3 rodziców korzystających z dowozu do szkół uiszczało składki, których łączna kwota odpowiadała 3% sumy, jaką gmina zapłaciła za usługi dowozu uczniów do szkół. Z podobnych zapewne względów w wyroku z 20.03.2013 r. (I FSK 639/12, LEX nr 1339514) NSA stwierdził, że przeniesienie własności rzeczy lub prawa majątkowego w trybie art. 66 § 1 o.p. na rzecz Skarbu Państwa, gminy, powiatu lub województwa w celu wygaśnięcia zobowiązania podatkowego bądź w zamian za jego wygaśnięcie nie podlega opodatkowaniu VAT. Czynność taka nie ma bowiem charakteru odpłatnego w rozumieniu komentowanych przepisów. Pogląd ten został „podtrzymany” przez TSUE w wyroku z 11.05.2017 r. (C-36/16, *Minister Finansów v. Posnania Investment SA*).

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

WSA w Gliwicach w wyroku z 5.03.2014 r. (III SA/GI 1550/13, LEX nr 1440740), w tego rodzaju przypadkach przekazanie towaru lub usługi (wynagrodzenie) nie jest przedmiotem transakcji. Zdaniem sądu „przedmiotem transakcji jest tu bowiem przekazanie udziałów w celu umorzenia, będące przyczyną wypłaty wynagrodzenia, a nie samo wynagrodzenie oderwane od zaistnienia określonego zdarzenia”.

Trzeba jednak zauważyć, że wobec istniejących w sprawie wątpliwości sprawa zakończyła się uchwałą poszerzonego składu NSA. W uchwale z 16.11.2015 r. (I FPS 6/15, LEX nr 1844693) NSA uznał, że przekazanie nieruchomości tytułem wynagrodzenia za umorzenie udziałów podlega opodatkowaniu VAT jako dostawa towarów. Należy uznać, że jest to pogląd zgodny z przepisami. Trzeba tu zwrócić uwagę na orzeczenie TSUE z 13.06.2018 r. (C-421/17, Szeff Krajowej Administracji Skarbowej v. Polfarmex Spółka Akcyjna w Kutnie), w którym stwierdzono, że przepisy unijne należy interpretować w ten sposób, iż przekazanie przez spółkę akcyjną na rzecz jednego z jej akcjonariuszy własności nieruchomości, dokonane tytułem wynagrodzenia za nabycie przez ową spółkę akcyjną, w ramach mechanizmu umorzenia akcji przewidzianego w przepisach krajowych, akcji posiadanych przez owego akcjonariusza w jej kapitale zakładowym, stanowi odpłatną dostawę towarów podlegającą opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej, o ile owa nieruchomość jest związana z działalnością gospodarczą owej spółki akcyjnej.

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

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

Przykładowo w przypadku podjęcia przez przedsiębiorstwo akcji promocyjnej, polegającej na przyznawaniu klientom punktów, kuponów itp., które można następnie nieodpłatnie wymieniać na towary czy też usługi, przy czym punkty przyznawane są w zamian za zakupione przez klienta towary czy też usługi, nie mamy do czynienia z odpłatną dostawą towarów. Podatnik wydający towary w zamian za przyznane wcześniej przez siebie punkty czy też talony nie otrzymuje w zamian za to żadnego wynagrodzenia. Co prawda – w związku z akcją promocyjną – możliwe jest zwiększenie sprzedaży podatnika, jednakże jest to korzyść przyszła i niepewna, a nadto nie ma ona konkretnej i możliwej do wyrażenia wielkości pieniężnej. W związku z tym tego rodzaju wydanie towarów bez wynagrodzenia nie jest odpłatną dostawą towarów. Takie było też stanowisko ETS w orzeczeniu z 27.04.1999 r. (C-48/97, Kuwait Petroleum (GB) Ltd. V. Commissioners of Customs & Excise), w którym stwierdzono, że odpłatna dostawa towarów nie zachodzi w przypadku wydawania klientom towarów wymienionych za zdobyte dzięki wcześniejszym zakupom punkty (kupon). W przypadku, o którym mowa, wydanie tych towarów uznano jednakże za nieodpłatną czynność zrównaną z odpłatną dostawą towarów i w związku z tym podlegającą opodatkowaniu.

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

Zapłata nie musi także oznaczać uzyskania przez dostawcę czy też świadczeniodawcę faktycznego zysku. Uzyskanie od świadczeniobiorcy zapłaty, która co najwyżej pokrywa jedynie koszty, nie stanowi o nieodpłatności wykonanej dostawy towarów czy też świadczonej usługi. Także wykonanie czynności „poniżej kosztów” nie oznacza, że czynność, za którą otrzymano wynagrodzenie, ma charakter nieodpłatny czy też częściowo nieodpłatny. Jest to nadal czynność odpłatna (zob. również orzeczenie ETS z 20.01.2005 r., C-412/03, *Hotel Scandic Gasabäck AB v. Riksskatteverket*). Wskazał na to również NSA w wyroku z 1.09.2011 r. (I FSK 1021/10, LEX nr 1095722), stwierdzając, że „z odpłatnością mamy do czynienia, gdy usługa jest wykonywana za zapłatą wynagrodzenia. W orzecznictwie i w doktrynie nie budzi wątpliwości to, że zapłata nie musi oznaczać uzyskania przez świadczącego faktycznego zysku. Uzyskanie od świadczeniobiorcy zapłaty, która pokrywa jedynie koszty, czy nawet poniżej kosztów, nie oznacza, że czynność nie ma charakteru odpłatnego”.

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

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

Nie ma więc żadnego uzasadnienia dla praktyk, które uznawałyby czynności wykonywane poniżej kosztów za czynności w części nieodpłatne (co skutkowałoby ustaleniem dla nich „dodatkowej” podstawy opodatkowania w postaci kosztu ich świadczenia przez podatnika). Wprowadzenie przepisów, które umożliwiałyby stosowanie takich reguł, może odbyć się tylko w ramach środka specjalnego. Zob. również orzeczenie ETS z 20.01.2005 r. (C-412/03, *Hotel Scandic Gasabäck AB v. Riksskatteverket*).

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

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

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

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

33. Za czynności zrównane z odpłatnym świadczeniem usług uważa się natomiast:

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

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

34. Zasady związane z opodatkowaniem czynności wykonywanych nieodpłatnie (opodatkowanie o charakterze wyjątkowym, jedynie w przypadkach wyraźnie wymienionych w ustawie) mogą stwarzać pokusę ukrywania rzeczywistego charakteru czynności przez stronę. Oczywiście decydujące znaczenie ma tutaj stan faktyczny, a nie deklarowany przez stronę. Organy podatkowe i skarbowe mają prawo do oceny rzeczywistego charakteru czynności jako nieodpłatnej bądź odpłatnej. Także w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości pojawia się pogląd, że sądy krajowe mogą ustalać rzeczywistą treść i znaczenie transakcji podatnika (orzeczenie z 21.02.2006 r., C-255/02, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd. County Wide Property Investments Ltd. V. Commissioners of Customs & Excise). Zasadniczo nie ma powodów, aby odmawiać tego prawa organom podatkowym, zwłaszcza w kontekście art. 199a o.p.

5. Nieważność i sprzeczność czynności z prawem

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

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

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

W orzeczeniu z 28.05.1998 r. (C-3/97, *Postępowanie karne v. John Charles Goodwin i Edward Thomas Unstead*) ETS uznał, że obrót podrabianymi towarami (kosmetykami) podlega VAT. Z kolei w orzeczeniu z 29.06.2000 r. (C-455/98, *Tullihallitus v. Kaupo Salumets*) uznano, że import (a także dostawa) przemycanych towarów (alkoholu) również podlega opodatkowaniu. Natomiast w orzeczeniu z 28.02.1984 r. (C-294/82, *Senta Einberger v. Hauptzollamt Freiburg*) oraz w orzeczeniu z 5.07.1988 r. (C-289/86, *Vereniging Happy Family Rustenburgerstat v. Inspecteur der Omzetbelasting*) uznano, że dostawa oraz import narkotyków nie podlegają opodatkowaniu VAT, gdyż nie jest to obrót wykonywany w ramach działalności gospodarczej.

Na pozór orzeczenia te są sprzeczne. Jak wynika jednakże z ich uzasadnień, Trybunał wywiódł zasadę opodatkowania tych czynności z zasady neutralności podatku oraz z zasady unikania jakichkolwiek zakłóceń konkurencji. W ocenie Trybunału w przypadku tych czynności nie można wprowadzać generalnego rozróżnienia pomiędzy czynnościami zgodnymi i niezgodnymi z prawem. Opodatkowanie powinno zatem obejmować te czynności, które, co prawda, były niezgodne z prawem, jednakże mogłyby być dokonane jako legalne. Sprzedaż przemycanego alkoholu mogłaby być legalna, gdyby zostały dopełnione formalności celne. Natomiast narkotyki (podobnie jak i podrabiane pieniądze) nie mogą być przedmiotem normalnego, legalnego obrotu. W żadnym z państw członkowskich nie istnieje normalny, wolny obrót takimi dobrami. W przypadku towarów i usług, które mogą być (również pod pewnymi warunkami) przedmiotem normalnego obrotu i wykonywanej działalności gospodarczej, nieobjęcie opodatkowaniem czynności zabronionych i sprzecznych z prawem prowadziłoby do znacznego zakłócenia konkurencji. Podmioty, które dokonywały dostaw i odpłatnego świadczenia usług jako transakcji sprzecznych z prawem, znajdowałyby się w znacznie lepszej sytuacji od podmiotów legalnie wykonujących swoje usługi. Ich towary i usługi – nieobciążone VAT – byłyby pod względem ceny bardziej atrakcyjne dla konsumentów.

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

Natomiast sprzeczna z prawem „dostawa” towarów, które nie mogą być przedmiotem normalnego obrotu – np. narkotyków, organów ludzkich – nie może podlegać opodatkowaniu. Także nielegalnie świadczone usługi, które nie mogą być świadczone i oferowane zgodnie z prawem, nie będą podlegały opodatkowaniu. Problemem wszakże może być określenie, kiedy dana transakcja nie może być w ogóle dokonywana zgodnie z prawem. W szczególności dotyczy to przypadku, gdy dane „dobro” nie może być przedmiotem opodatkowania w jednym państwie, może zaś być legalnie oferowane w innym państwie członkowskim. Przykładowo doty-

czyć to może prostytucji. W wielu państwach członkowskich usługi prostytutek są przedmiotem rynkowego obrotu. Wydaje się, że – z uwagi na istnienie jednolitego rynku wewnętrznego Unii Europejskiej – powołanie się na okoliczność, iż w danym państwie usługi prostytutek nie mogą być przedmiotem obrotu, nie byłoby wystarczającą przesłanką nieobejmowania takich usług opodatkowaniem w tym państwie.

6. Nadużycie prawa

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

Regulacje dotyczące jej stosowania są zawarte w dziale IIIa o.p.

Na mocy klauzuli organy podatkowe mają prawo do pominięcia skutków wynikających ze sztucznych czynności stanowiących unikanie opodatkowania. Zgodnie bowiem z przepisami art. 119a o.p. czynność nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli osiągnięcie tej korzyści, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania, a sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania). W takiej sytuacji skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej. Czynnością odpowiednią jest czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, a sposób działania nie byłby sztuczny. Czynność odpowiednia może polegać także na zaniechaniu działania.

38. Z przepisów o.p. wynika, że przepisy wyrażające klauzulę mającą zapobiegać unikaniu opodatkowania nie mają zastosowania w podatku od towarów i usług.

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

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

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

Można wskazać w związku z tym, że w wyroku z 22.11.2017 r. (C-251/16, Edward Cussens i in. v. T.G. Brosman) Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, że zasada zakazu nadużycia prawa ma bezpośrednią skuteczność i może być stosowana „przeciwko” jednostce, nawet jeśli możliwości takiej nie przewidywało prawo krajowe.

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

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

41. Nadużycie prawa często jest związane z obejściem prawa. O ile jednak w przypadku nadużycia prawa przez pojęcie prawa rozumiemy prawo podmiotowe (przyznane przez przepisy prawne uprawnienia), o tyle w przypadku obejścia prawa pod pojęciem prawa ukrywa się prawo w znaczeniu przedmiotowym (tzn. konkretny przepis prawa stanowionego). Niemniej jednak działania stanowiące nadużycie prawa (podmiotowego) łączą się często z obejściem (próbami obejścia) konkretnych przepisów prawnych.
42. Dotychczas konstrukcja nadużycia prawa w zasadzie nie występowała (nie była stosowana) na gruncie prawa podatkowego. Było to związane przede wszystkim z przyjętą w polskiej praktyce zasadą literalnej wykładni przepisów, w mniejszym stopniu uwzględniającą cele wprowadzenia danych przepisów czy też odwołującą się do nich.
43. Koncepcja nadużycia prawa unijnego, jak większość konstrukcji i zasad prawa unijnego, jest wytworem orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Koncepcja ta pojawiła się i następnie była rozwijana (podtrzymywana) w kolejnych orzeczeniach Trybunału.

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

- 1) element obiektywny – przejawiający się w sztucznym tworzeniu warunków do odnośzenia określonych korzyści; „sztuczność” działania polega na tym, że działania są podejmowane wyłącznie w celu uzyskania korzyści, natomiast nie mają żadnego innego uzasadnienia; zaistnienie tych okoliczności zawsze musi być podjęte na tle konkretnego przypadku;
 - 2) element subiektywny – wola uzyskania korzyści niezgodnej z celami prawa unijnego.
44. Koncepcja nadużycia prawa unijnego, chociaż narodziła się blisko 40 lat temu, aż do 2006 r. nie była przedmiotem zastosowania na gruncie podatkowym.

Zmieniło się to w 2006 r., kiedy to Europejski Trybunał Sprawiedliwości w dwóch (wydanych tego samego dnia) wyrokach stwierdził, że koncepcja nadużycia prawa unijnego ma zastosowanie na gruncie VAT. Były to wyroki: z 21.02.2006 r. (C-255/02, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise) oraz z 9.09.2004 r. (C-223/02, University of Huddersfield Higher Education Corporation v. Commissioners of Customs & Excise). W tych sprawach sądy krajowe (z Wielkiej Brytanii) zadały jednak wyraźnie pytanie o możliwość zastosowania koncepcji nadużycia prawa na gruncie regulacji o podatku od wartości dodanej. Chodziło w nich o ewentualność nadużycia prawa do odliczenia podatku naliczonego.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

48. Poglębione rozważania dotyczące nadużycia prawa (w zakresie podatku od wartości dodanej) Trybunał Sprawiedliwości przeprowadził w orzeczeniu z 17.12.2015 r. (C-419/14, WebMind-Licences Kft. V. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság).

W orzeczeniu tym stwierdzono m.in.: „Prawo Unii należy interpretować w ten sposób, że – w celu dokonania oceny, czy w okolicznościach takich jak w sprawie rozstrzyganej w postępowaniu głównym umowa licencyjna, której przedmiotem jest udostępnienie *know-how* umożliwiającego prowadzenie strony internetowej, za pośrednictwem której udostępniane były interaktywne usługi audiowizualne, zawarta ze spółką mającą siedzibę w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie, na terytorium którego ma siedzibę spółka udzielająca tej licencji, stanowiła nadużycie prawa pozwalające wykorzystać to, że stawka podatku od wartości dodanej stosowana do tych usług była niższa w tym drugim państwie członkowskim – fakt, że zarządzający i jedyny akcjonariusz tejże spółki stworzył rzeczne *know-how*,

że osoba ta wywierała wpływ lub sprawowała kontrolę nad rozwojem i nad wykorzystaniem tegoż *know-how* i świadczeniem usług, które były na nim oparte, fakt, że zarządzanie transakcjami finansowymi, zasobami ludzkimi i instrumentami technicznymi koniecznymi do świadczenia tychże usług zostało powierzone podwykonawcom, a także powody, które doprowadziły spółkę udzielającą licencji do udostępnienia odnośnego *know-how* spółce z siedzibą w tym drugim państwie członkowskim zamiast wykorzystania go przez nią samą, nie wydają się same w sobie rozstrzygające.

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

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

49. W wyroku z 20.02.2017 r. (I FSK 1441/15, LEX nr 2267810) NSA jako nadużycie prawa potraktował sytuację, w której podatnik – osoba fizyczna dokonał nabycia samochodu osobowego, który następnie wynajmował powiązanej ze sobą spółce, nie świadcząc innych usług w zakresie wynajmu samochodu. Działania podatnika zostały uznane za sztuczne i mające na celu wyłącznie uzyskanie korzyści podatkowej w postaci pełnego odliczenia podatku od nabycia samochodu.
50. W wyroku z 26.05.2017 r. (I FSK 1944/15, LEX nr 2291703) NSA uznał, że tworzenie zestawów produktów opodatkowanych różnymi stawkami w ten sposób, że towar opodatkowany wyższą stawką ma cenę niższą nieodpowiadającą wartości rynkowej, towar opodatkowany stawką niższą – odwrotnie, zaś cena całego zestawu opowiada jego wartości rynkowej, może być kwalifikowane jako nadużycie prawa.

7. Opodatkowanie remanentu likwidacyjnego

51. Zgodnie z regulacją art. 18 lit. c dyrektywy VAT z 2006 r. państwa członkowskie mogą uznać za odpłatną dostawę towarów zatrzymanie towarów przez podatnika albo jego następców prawnych następujące po zaprzestaniu prowadzenia opodatkowanej działalności gospodarczej, w sytuacji gdy podatnik miał prawo do odliczenia całości lub części podatku naliczonego przy ich nabyciu, przy czym nie dotyczy to przypadków, gdy po zaprzestaniu działalności towary zostały przenie-

sione na innego podatnika (następcę prawnego) jako całość lub część majątku przedsiębiorstwa. Tak więc wedle regulacji unijnych towary pozostające po likwidacji działalności gospodarczej są traktowane, jakby były przedmiotem opodatkowanej dostawy za wynagrodzeniem.

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

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

Art. 5a. Towary 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.

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

Z drugiej jednak strony nie bez znaczenia są względy dostatecznego oznaczenia zakresu opodatkowania (w tym zakresu zwolnienia i zakresu stosowania stawki obniżonej). Odwołanie się

do klasyfikacji statystycznych – częstokroć na różnych poziomach – czy to działu, czy to klasy, a nawet kategorii bądź podkategorii – pozwala na osiągnięcie precyzji w oznaczaniu zakresu zwolnienia bądź zakresu stosowania stawki obniżonej.

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

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

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

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

W związku z powyższym wydaje się, że zmiany w klasyfikacjach statystycznych mogą powodować zmiany w wysokości opodatkowania. Może być tak, że wskutek zmian w klasyfikacji statystycznej dany towar bądź usługa (przedmiot czynności opodatkowanej) zostaną objęte inną stawką niż dotychczas. Należy odróżniać zmiany w klasyfikacjach statystycznych od zmian samej ustawy (treści jej załączników). Stosowna zmiana treści ustawy oczywiście też będzie powodować zmianę stawki podatku albo też utratę bądź nabycie prawa do zwolnienia.

6. Od 1.07.2020 r. zastosowanie ma nowe brzmienie komentowanego artykułu. Zmianą w porównaniu z brzmieniem poprzednim jest uwzględnienie w jego treści także odwołań do klasyfikacji towaru wedle Nomenklatury Scalonej (CN). Trzeba bowiem przypomnieć, że od 1.07.2020 r. towary są identyfikowane (klasyfikowane) przez przepisy dotyczące podatku od towarów i usług właśnie według Nomenklatury Scalonej (CN), natomiast klasyfikacją właściwą dla usług pozostaje PKWiU.

Art. 6. Przepisów ustawy nie stosuje się do:

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

1. Uwagi wstępne

1. Przepisy art. 6 ustawy wskazują na wyłączenia określonych czynności z zakresu oddziaływania przepisów ustawy. Są tutaj wskazane te czynności, które co do zasady należą do grupy czyn-

ności podlegających opodatkowaniu, mieszcząc się w zakresie odpłatnej dostawy towarów czy też odpłatnego świadczenia usług. Z uwagi jednakże na stosowne wyłączenie czynności te – chociaż można je zakwalifikować jako odpłatną dostawę towarów czy też odpłatne świadczenie usług – nie podlegają opodatkowaniu.

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

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

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

2. Zbycie przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części

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

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

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

3. Poprzednio obowiązująca ustawa nie znajdowała zastosowania do czynności sprzedaży przedsiębiorstwa.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Zgodnie z przepisem art. 55² k.c. czynność prawna mająca za przedmiot przedsiębiorstwo obejmuje wszystko, co wchodzi w skład przedsiębiorstwa, chyba że co innego wynika z treści czynności prawnej albo z przepisów szczególnych. W praktyce obrotu gospodarczego jednakże zdarzają się sytuacje, w których pewne elementy przedsiębiorstwa podlegają wyłączeniu

z transakcji sprzedaży. Powstaje pytanie, czy tego rodzaju transakcje należy uznać za zbycie przedsiębiorstwa, które nie jest objęte zakresem przedmiotowym VAT, czy też za dostawę odrębnych towarów. Wydaje się, że w tym przypadku należy wziąć pod uwagę, czy sprzedawany agregat składników majątkowych – spośród których wyłączono pewne elementy – mógł samodzielnie funkcjonować jako przedsiębiorstwo. I tak należy uznać, że wyłączenie ze zbycia istotnych elementów przedsiębiorstwa, jak np. firma, patenty, prawa autorskie, powoduje, że mamy do czynienia ze sprzedażą sumy składników majątkowych, a nie ze sprzedażą przedsiębiorstwa. Natomiast jeśli wyłączone ze zbycia składniki przedsiębiorstwa nie mają istotnego znaczenia dla funkcjonowania przedsiębiorstwa jako takiego (np. część towarów czy gotowych produktów), czynność będzie na gruncie VAT uznana za sprzedaż przedsiębiorstwa, chociaż nie objęła ona wszystkich jego składników. Z podobnego założenia wyszedł NSA, który w wyroku z 26.06.2008 r. (I FSK 688/07, LEX nr 485361) stwierdził, że „dla zbycia przedsiębiorstwa konieczne jest przeniesienie na nabywcę minimum środków pozwalających na kontynuowanie realizowanej uprzednio w tym przedsiębiorstwie działalności gospodarczej”.

Nie ma przy tym znaczenia zamiar nabywcy. Jeśli nie zamierza on kontynuować działalności zbywcy, lecz sprzedać zakupiony zespół składników majątkowych dalszemu nabywcy, to przedmiot tej czynności może stanowić przedsiębiorstwo (zorganizowaną część przedsiębiorstwa), jeśli ma określone w ustawie cechy (zob. także wyrok WSA w Rzeszowie z 13.02.2020 r., I SA/Rz 919/19, LEX nr 2783899).

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

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

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

Istotna i wywołująca kontrowersje w doktrynie była ocena skutków podatkowych następujących po sobie transakcji, w ramach których zbywca sukcesywnie i w stosunkowo krótkim okresie pozbywa się całości majątku przedsiębiorstwa. W doktrynie dominuje pogląd, że zespół takich

czynności może być uznany za jedną transakcję zbycia całego przedsiębiorstwa. W szczególności będzie to miało miejsce wówczas, gdy cały majątek przedsiębiorstwa (łącznie z pasywami) przechodzi na własność jednego nabywcy, który faktycznie kontynuuje działalność gospodarczą zbywcy. Można tutaj wskazać na wyroki, które ilustrują powyższe zależności:

„Zawarcie szeregu umów sprzedaży w stosunkowo krótkim okresie czasu, w wyniku których cały majątek spółki cywilnej przeszedł na własność spółki akcyjnej przy jednoczesnym powiązaniu personalnym obu podmiotów gospodarczych oraz w sytuacji, kiedy pracownicy jednego podmiotu stali się pracownikami drugiego podmiotu, zaś spółka akcyjna w sposób faktyczny była kontynuatorem działalności gospodarczej prowadzonej przez spółkę cywilną – dały organom podatkowym uzasadnione podstawy do przyjęcia, że przedmiotem sprzedaży było przedsiębiorstwo, przy czym oceny tej nie sposób uznać za dowolną. Skoro zatem przedmiotem sprzedaży było przedsiębiorstwo, a nie czynność nieobjęta przepisami ustawy o podatku od towarów i usług, to, jak trafnie przyjęły to organy podatkowe, strona skarżąca nie mogła w sposób skuteczny dokonać odliczenia VAT wynikającego z przedmiotowych faktur sprzedaży poszczególnych składników majątku spółki cywilnej” (wyrok NSA z 9.02.2000 r., I SA/Gd 2036/97, LEX nr 40393).

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

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

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

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

6. Do 30.11.2008 r., w przypadku gdy przedmiotem transakcji zbycia był zakład (oddział) przedsiębiorstwa samodzielnie sporządzający bilans, czynność taka również nie była objęta przepisami ustawy VAT. Od 1.12.2008 r. przepisy nie stanowią już o „zakładzie (oddziale) przedsiębiorstwa samodzielnie sporządzającym bilans”. Obecnie stanowi się o zbyciu zorganizowanej

części przedsiębiorstwa. Trzeba uznać, że „zakład (oddział) przedsiębiorstwa samodzielnie sporządzający bilans” zawsze będzie stanowić zorganizowaną część przedsiębiorstwa. Taki zakład jest wyodrębniony organizacyjnie i finansowo i zwykle jest w stanie działać jako samodzielne przedsiębiorstwo, a zatem w świetle definicji zawartej w art. 2 pkt 27e ustawy stanowi „zorganizowaną część przedsiębiorstwa”.

7. Od 1.12.2008 r. z zakresu ustawy wyłączono także transakcje zbycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa (zorganizowana część przedsiębiorstwa – zob. tezy 95–99 komentarza do art. 2).
8. Transakcja zbycia przedsiębiorstwa (jego zorganizowanej części), jako niepodlegająca w ogóle VAT, co do zasady będzie objęta podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Nie będzie tu miało znaczenia, że zbywca czy też nabywca są podatnikami VAT. Przy transakcji zbycia przedsiębiorstwa nie działają oni bowiem w tym charakterze. Nie ma więc do tych czynności zastosowania wyłączenie, o którym mowa w art. 2 pkt 4 ustawy z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 170 ze zm.).

Przedsiębiorstwo jest zespołem składników majątkowych funkcjonalnie ze sobą powiązanych. W skład przedsiębiorstwa wchodzi elementy niejednorodne. Dla transakcji mających za przedmiot przedsiębiorstwo nie określono w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych specjalnej, wyłącznie właściwej stawki podatku. W związku z tym w każdej transakcji należy zastosować stawkę właściwą dla danego składnika majątkowego, wchodzącego w skład przedsiębiorstwa. Powoduje to konieczność wyodrębniania dla celów podatkowych wartości poszczególnych składników przedsiębiorstwa nawet wówczas, gdy cena sprzedaży dotyczy przedsiębiorstwa jako takiego.

Stawki podatku będą zróżnicowane dla poszczególnych składników przedsiębiorstwa. Ich wysokość została określona w art. 7 u.p.c.c. Wskazane jest więc, aby w umowie przedsiębiorstwa wymienić wchodzące w jego skład rzeczy i prawa majątkowe, przypisując im odpowiednią cenę. Pozwoli to na określenie podstawy opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych, jest również istotne, jeśli chodzi o ustalenie wartości początkowej środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych u nabywcy.

9. Z zakresu przedmiotowego ustawy nie są wyłączone czynności mające za przedmiot przedsiębiorstwo, lecz nieprowadzące do jego zbycia. Nie ma więc podstaw do niestosowania ustawy np. do czynności użyczenia czy też najmu przedsiębiorstwa (zob. także wyrok WSA w Bydgoszczy z 28.05.2008 r., I SA/Bd 135/08, LEX nr 465776).
10. W wyroku z 30.05.2013 r. (C-651/11, *Staatssecretaris van Financiën v. X BV*) Trybunał uznał, że zbycie 30% udziałów w spółce – na rzecz której podmiot zbywający udziały świadczy usługi podlegające opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej – nie stanowi przekazania całości ani części towarów lub usług w rozumieniu powyższych przepisów, niezależnie od okoliczności, iż pozostali udziałowcy praktycznie równocześnie dokonują przekazania wszystkich pozostałych udziałów we wspomnianej spółce na rzecz tego samego podmiotu, a przekazanie to ma ścisły związek z wykonywaniem funkcji zarządu dla tej samej spółki.
11. W linię orzecniczą polskich sądów administracyjnych dotyczącą nieruchomości centrów handlowych (zob. komentarz do art. 2) wpisuje się także wyrok TSUE z 19.12.2018 r., C-17/18 (*Postępowanie karne v. Virgil Mailat, Delia Elena Mailat, Apcom Select*). Trybunał uznał, że przepisy o zbyciu przedsiębiorstwa (zgodnie z dyrektywą VAT z 2006 r. – o przekazaniu całości lub części majątku) nie znajdują zastosowania do transakcji, poprzez którą nieruchomość służąca do celów działalności handlowej zostaje oddana w najem wraz ze wszystkimi środkami trwałymi i składnikami inwentarza niezbędnymi do prowadzenia tej działalności, nawet jeśli najemca kontynuuje działalność wynajmującego pod tą samą nazwą.

3. Czynności niemogące być przedmiotem prawnie skutecznej umowy

12. W myśl art. 6 pkt 2 ustawy jej przepisów nie stosuje się do czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy.

Identyczny zapis znajdował się w poprzednio obowiązującej ustawie VAT z 1993 r. Na jego tle wykształciła się jednolita praktyka, zgodnie z którą za czynności niepodlegające ustawie (a więc i opodatkowaniu) uznawano wszelkiego rodzaju czynności zabronione wprost przez ustawę. Dotyczyło to przede wszystkim czynów będących jednocześnie zabronionymi i karnymi (tj. przestępstw i wykroczeń). Za reprezentatywny dla tego stanowiska można uznać wyrok NSA z 23.11.1999 r. (SA/Rz 1066/98, LEX nr 44033), w którym stwierdzono: „Jeżeli chodzi o czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 3 ustawy VAT z 1993 r., to istotnie w przepisie tym chodzi o takie czynności, jak kradzież, stręczycielstwo, prostytutcja, a więc czynności, stanowiące czyny zabronione, jak również czynności nieważne bezwzględnie”.

O ile co do niemożności opodatkowania czynności zabronionych istniał konsensus, o tyle zdania doktryny były podzielone co do możliwości opodatkowania czynności, które były nieważne na gruncie prawa cywilnego. Z jednej strony bowiem wskazywano, że nie mogą być opodatkowane czynności, które faktycznie miały miejsce, lecz z powodu niedochowania wymaganej formy są nieważne na gruncie prawa cywilnego, np. sprzedaż nieruchomości bez zachowania formy aktu notarialnego (T. Michalik, *Komentarz*, s. 45). Z drugiej natomiast zauważano, że regulacja, która mówi o opodatkowaniu czynności wykonanych bez zachowania formy wymaganej przepisami prawa, powoduje, że także czynności, które zostały wykonane bez zachowania formy zastrzeżonej przez prawo cywilne (nawet pod rygorem nieważności), mogą być opodatkowane (*Komentarz*, red. J. Martini, s. 33).

W obecnym stanie prawnym – zgodnie z regulacjami dyrektywy VAT z 2006 r. – pojęcie zarówno dostawy towarów, jak i świadczenia usług zostało w znacznej mierze oderwane od ważności i skuteczności tych czynności na gruncie prawa cywilnego. Decydujące dla uznania, że czynność miała miejsce, są bowiem jej skutki faktyczne (realne), a nie skutki konwencjonalne (zob. również komentarz do art. 7 oraz 8).

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

Dotychczasowe poglądy doktryny muszą również ulec częściowemu zrewidowaniu, jeżeli chodzi o czynności zabronione przez przepisy prawa. Wyłączenie tych czynności z opodatkowania jest spowodowane przede wszystkim przekonaniem, że państwo nie może – poprzez opodatkowanie – czerpać korzyści z czynności, których samo zabroniło. Mogłoby to być również odebrane jako pośrednie przyzwolenie (legalizacja) na dopuszczanie się czynów zabronionych.

W orzecznictwie ETS dużą wagę przykładą się do ogólnych cech konstrukcyjnych podatku od towarów i usług, jako podatku od wartości dodanej. Preferowany jest taki kierunek interpretacji, który pozwala na takie rozstrzygnięcie danej sytuacji, że jej skutki podatkowe zgodne są z tymi zasadami, nawet jeśli przepis prawa krajowego jednoznacznie stanowi inaczej. Jedną z podstawowych zasad konstrukcyjnych VAT jest uczynienie z niego narzędzia, które przeciwdziałać będzie zakłóceniom konkurencji. W praktyce do zasady tej przywiązuje się dużą wagę. Osiągnięcie warunków idealnej konkurencji jest jednym z głównych celów gospodarczych Unii

Europejskiej jako takiej. W polskiej praktyce dotąd w ogóle nie postrzegano VAT jako narzędzia eliminującego zakłócenia konkurencji.

W orzecznictwie ETS przyjmuje się natomiast, że mając na uwadze zasadę neutralności podatku oraz konieczność eliminowania zakłóceń konkurencji, na gruncie opodatkowania nie można czynić rozróżnienia pomiędzy czynnościami legalnymi a czynnościami nielegalnymi, z wyjątkiem tych, w przypadku których nie jest możliwa jakakolwiek konkurencja pomiędzy sektorem legalnym a nielegalnym oraz z wyjątkiem czynności mających za przedmiot takie towary, które nie mogą być w ogóle wprowadzone na rynek do obrotu publicznego (np. podrobione pieniądze, narkotyki). Tylko zatem takie czynności, które nie mogą być w ogóle dokonane w całej Wspólnocie, nie powinny być przedmiotem opodatkowania.

Analiza orzecznictwa ETS wskazuje, że nawet niektóre czynności zakazane wprost przez prawo mogą być przedmiotem opodatkowania.

W orzeczeniu z 28.05.1998 r. (C-3/97, *Postępowanie karne v. John Charles Goodwin i Edward Thomas Unstead*) ETS uznał, że obrót podrabianymi towarami (kosmetykami) podlega VAT. Z kolei w orzeczeniu z 29.06.2000 r. (C-455/98, *Tullihallitus v. Kaupo Salumets*) uznano, że import (a także dostawa) przemycanych towarów (alkoholu) również podlega opodatkowaniu. Natomiast w orzeczeniu z 28.02.1984 r. (C-294/82, *Senta Einberger v. Hauptzollamt Freiburg*) oraz w orzeczeniu z 5.07.1988 r. (C-289/86, *Vereniging Happy Family Rustenburgerstat v. Inspecteur der Omzetbelasting*) uznano, że dostawa oraz import narkotyków nie podlegają opodatkowaniu VAT, gdyż nie jest to obrót wykonywany w ramach działalności gospodarczej.

Orzeczenia te wydają się sprzeczne. Jak wynika jednakże z ich uzasadnienia, Trybunał wywiódł zasadę opodatkowania tych czynności z zasady neutralności podatku oraz z zasady unikania jakichkolwiek zakłóceń konkurencji. W ocenie Trybunału w przypadku tych czynności nie można wprowadzać zasadniczego rozróżnienia pomiędzy czynnościami zgodnymi i niezgodnymi z prawem. Opodatkowanie powinno zatem obejmować te czynności, które co prawda były niezgodne z prawem, jednakże mogłyby być dokonane jako legalne. Sprzedaż przemycanego alkoholu mogłaby być legalna, gdyby zostały dopełnione formalności celne. Natomiast narkotyki czy też podrobione pieniądze w ogóle nie mogą być przedmiotem normalnego, legalnego obrotu w żadnym państwie członkowskim. W przypadku towarów i usług, które mogą być przedmiotem normalnego obrotu i wykonywanej działalności gospodarczej, nieobjęcie opodatkowaniem czynności zabronionych i sprzecznych z prawem prowadziłyby do znacznego zakłócenia konkurencji. Podmioty, które dokonywały dostaw i odpłatnego świadczenia usług, jako transakcji sprzecznych z prawem, znajdowałyby się w znacznie lepszej sytuacji od podmiotów legalnie wykonujących swoje usługi. Ich towary i usługi – nieobciążone VAT – byłyby pod względem ceny bardziej atrakcyjne dla konsumentów.

Stąd też dostawa towarów wykonywana w ramach paserstwa czy też paserstwa celnego powinna co do zasady podlegać opodatkowaniu (chyba że ich przedmiotem są towary wyłączone z normalnego obrotu). Towary dostarczane przez pasera są bowiem oferowane także przez inne, legalnie działające podmioty, będące podatnikami VAT. Także dostawa tzw. pirackiej muzyki czy też pirackiego oprogramowania powinna być opodatkowana VAT. Towary te bowiem realnie konkurują z towarami legalnymi, będącymi przedmiotem czynności opodatkowanych.

Natomiast sprzeczna z prawem dostawa towarów, które nie mogą być przedmiotem normalnego obrotu – np. narkotyków czy organów ludzkich – nie może podlegać opodatkowaniu.

W powyższy kontekst wpisuje się wyrok TSUE z 21.11.2013 r. (C-494/12, *Dixons Retail plc v. Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*): „fizyczne wydanie towarów na bywcy, który w oszukańczy sposób posługuje się kartą bankową jako środkiem płatniczym,

stanowi «dostawę towarów». W uzasadnieniu wskazano m.in., że „oszukiwaczę posłużenie się kartą bankomatową jako środkiem zapłaty za rzeczzone transakcje jest bez znaczenia dla okoliczności, że czynności te mogą zostać zaklasyfikowane jako dostawa towaru”.

13. W polskiej praktyce wiele problemów powstało w związku z opodatkowaniem opłat za nielegalny pobór gazu, energii (czy też innych mediów). W ocenie Ministra Finansów, wyrażonej w ogólnej interpretacji prawa podatkowego, opłaty te powinny podlegać opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (pismo z 30.12.2004 r., PP1-811-1152/04KSz/2655, Dz.Urz. Min. Fin. z 2005 r. Nr 2, poz. 24). Taki też pogląd prezentują organy podatkowe, w swoich interpretacjach wskazując, że okoliczność, iż energia (gaz) jest pobierana nielegalnie, nie może być powodem wyłączenia tych czynności z opodatkowania (tak np. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w piśmie z 28.06.2005 r., PPB-4407/I/24/05, czy też Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku w piśmie z 10.06.2005 r., PI/005-9/05/Z/03, LEX nr 8058).

Powyższe poglądy zostały skrytykowane przez WSA w Krakowie, który w wyroku z 28.09.2005 r. (I SA/Kr 850/05, LEX nr 167355) stwierdził, że opłaty za nielegalny pobór energii – stanowiący czynność, która nie może być przedmiotem prawnie skutecznej umowy – nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Tak również WSA w Białymstoku w wyroku z 23.08.2006 r. (I SA/Bk 193/06, ZNSA 2007/I, poz. 118) czy też WSA w Warszawie w wyroku z 26.04.2007 r. (III SA/Wa 4273/06, M. Pod. 2007/6, s. 3). Z podobnymi poglądami można spotkać się w piśmiennictwie (zob. np. K. Teszner, *Kradzież to nie dostawa, a kara to nie cena*, „Rzeczpospolita”, 24.02.2005, „Dobra Firma”).

Trudno się z nimi zgodzić. Owszem, nielegalny pobór energii jest czynnością niezgodną z prawem. Nie znaczy to jednak, że pobór energii jako taki nie może być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Fakt, że w danych okolicznościach pobór energii był dokonany nielegalnie, nie powinien być powodem wyłączenia tej czynności z zakresu czynności opodatkowanych. Dnia 12.01.2023 r. została przedstawiona opinia rzecznika generalnego w sprawie C-677/21 (Fluvius Antwerpen vs MX). W sprawie, w której wydano opinię, doszło do nielegalnego poboru energii elektrycznej przez osobę fizyczną. Sąd odsyłający powziął wątpliwość, czy nielegalny odbiorca energii elektrycznej musi zapłacić za zużytą energię cenę wraz z podatkiem VAT. W związku z tym wystąpił do TSUE z pytaniem prejudycjalnym w tej kwestii.

W ocenie rzecznika generalnego bezumowny pobór energii stanowi odpłatną dostawę towarów, jeżeli wynagrodzenie należne z tego tytułu jest naliczane w oparciu o faktyczne zużycie energii. Zdaniem rzecznika generalnego odbiorca energii działający w sposób nieuczciwy nie może być lepiej traktowany w kontekście przepisów o VAT niż odbiorca energii działający w sposób uczciwy.

W wyroku z 16.01.2018 r. (III SA/Wa 3886/16, LEX nr 2588713) WSA w Warszawie wyraził kontrowersyjny pogląd, że kwoty pobierane od osób, które nielegalnie doładowywały karty miejskie (służące do opłacania usług komunikacji publicznej), podlegają opodatkowaniu. Zdaniem sądu płacone kwoty nie są odszkodowaniem, ale opłatą za przejazd, bo wiążą się bezpośrednio z wykonaną usługą przewozu.

14. W praktyce i orzecznictwie sądowym dalej można spotkać się z interpretacją komentowanego przepisu nie do końca zgodną z wymogami unijnymi. Przykładowo w wyroku z 24.09.2009 r. (I SA/Ol 429/09, LEX nr 529123) WSA w Olsztynie stwierdził, że: „Działalność skarżącego opierała się [...] na zatajeniu faktu pozyskiwania alkoholu poprzez usuwanie środka skażającego, a więc była swojego rodzaju oszustwem. Alkohol z oznaczeniem, że pochodzi z odkażonej podpałki lub innego płynu, nigdy nie byłby przedmiotem obrotu. [...] Podnieść należy, że nie byłoby zgodne z zasadą demokratycznego państwa prawnego partycypowanie przez władzę

publiczną w korzyściach z przestępczej działalności skarżącego poprzez opodatkowanie, a więc swoiste zalegalizowanie jego działalności. Istnieją natomiast inne sposoby sankcjonowania i pozbawienia takiej osoby uzyskanych w drodze przestępstwa korzyści”.

Powyższe sformułowania są niezgodne z linią orzecznictw TSUE.

Przecież alkohol „z oznaczeniem, że pochodzi z odkażonej podpałki lub innego płynu” jak najbardziej może być przedmiotem obrotu. To, czy jest on przeznaczony do konsumpcji spożywczej, czy do innych celów – nie ma znaczenia prawnego. Jak wskazuje rzecznik generalny P. Maduro w opinii do sprawy Halifax, nawet bezprawne transakcje są objęte zakresem dyrektywy i podlegają opodatkowaniu VAT. Jedyny wyjątek zachodzi, gdy działalność pozostaje całkowicie poza zakresem legalnego sektora gospodarczego.

Nietrafiony jest także argument o istnieniu innych sposobów sankcjonowania i pozbawienia uzyskanych w drodze przestępstwa korzyści. Z powyższego wynika, że sąd administracyjny generalnie postrzega podatek jako instrument pozbawiania kogokolwiek uzyskanych z jakiegokolwiek działalności korzyści.

15. W wyroku z 10.05.2013 r. (I FSK 553/12, LEX nr 1351824) NSA uznał, że w sytuacji, gdy podatnik poprzez manipulowanie urządzeniami pomiarowymi zaniżał ilość wydanego klientom towaru (paliwa), którego uzyskaną w ten sposób część potem wprowadzał do obrotu, nie ma podstaw do zastosowania komentowanego przepisu. W tego rodzaju przypadku to nie kradzież czy też oszustwo na rzecz klientów stacji paliw podlegały opodatkowaniu, tylko czynność sprzedaży ukradzionego w ten sposób paliwa.
16. Opodatkowaniu podlegają oczywiście tylko konkretne świadczenia, a nie zamiary stron zawierających daną umowę. Tak więc „usługa”, która obiektywnie rzecz biorąc, nie jest możliwa do spełnienia, nie może podlegać opodatkowaniu. Jeśli bowiem świadczenie nie jest możliwe do wykonania, to w ogóle do niego nie dochodzi. Nie powstaje zatem w istocie czynność opodatkowana, chociaż strony zawarłyby umowę na tego rodzaju usługę.

4. Działalność w zakresie gier losowych i zakładów wzajemnych

17. Do 31.12.2008 r. przepisów ustawy nie stosowało się także do działalności w zakresie gier losowych, zakładów wzajemnych, gier na automatach ani gier na automatach o niskich wygranych, podlegającej opodatkowaniu podatkiem od gier na zasadach określonych w odrębnej ustawie.

Od 1.01.2009 r. działalność, o której mowa wyżej, nie jest wyłączona z zakresu zastosowania ustawy (została zwolniona z podatku – zob. komentarz do art. 43).

Powyższa zmiana jest związana z dostosowaniem przepisów ustawy do regulacji unijnych, gdzie działalność w zakresie gier losowych, zakładów wzajemnych, gier na automatach jest traktowana jako działalność gospodarcza, która jest zwolniona z podatku.

ROZDZIAŁ 2

Dostawa towarów i świadczenie usług

Art. 7. 1. Przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, w tym również:

- 1) przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie;

- 2) wydanie towarów na podstawie umowy dzierżawy, najmu, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze zawartej na czas określony lub umowy sprzedaży na warunkach odroczonej płatności, jeżeli umowa przewiduje, że w następstwie normalnych zdarzeń przewidzianych tą umową lub z chwilą zapłaty ostatniej raty prawo własności zostanie przeniesione;
 - 3) wydanie towarów na podstawie umowy 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 innej umowy o podobnym charakterze, o których mowa w ust. 1 pkt 2, rozumie się umowy w wyniku których, zgodnie z przepisami o podatku dochodowym, odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający oraz umowy leasingu w rozumieniu tych przepisów, których przedmiotami są grunty.

1. Uwagi wstępne

1. Obecnie obowiązująca ustawa VAT poddaje opodatkowaniu w obrocie krajowym dwie podstawowe czynności: odpłatną dostawę towarów oraz odpłatne świadczenie usług. Czynności te są komplementarne, gdyż każde świadczenie wykonywane w obrocie krajowym w ramach działalności gospodarczej przez podatnika VAT jest albo dostawą towarów, albo odpłatnym świadczeniem usług. Ustawa opisuje bliżej przede wszystkim dostawę towarów, w przypadku usług ograniczając się do stwierdzenia, że są one każdym świadczeniem, które nie stanowi dostawy towarów.

Dostawa towarów w pewnym sensie odpowiada „sprzedaży” jako czynności opodatkowanej wedle poprzedniej ustawy VAT z 1993 r. Ma ona jednakże szerszy zakres przedmiotowy. Nadto pojęcie dostawy towarów w znacznym stopniu oderwano od cywilistycznej konstrukcji przeniesienia prawa własności. Powoduje to zmianę zakresu opodatkowania. Nie można też odnosić wprost do dostawy towarów niektórych poglądów orzecznictwa i piśmiennictwa dotyczących sprzedaży.

Obok typowej dostawy towarów ustawodawca wskazuje także, jakie jeszcze inne czynności uważa za zrównane z dostawą. Czynności te uważane będą za dostawę, zaś podmiot je wykonujący będzie traktowany tak, jakby dokonywał dostawy towarów.

2. Pojęcie dostawy towarów

2. Ustawa VAT na swoje własne potrzeby definiuje termin „dostawa towarów”. Nie można w związku z tym utożsamiać dostawy towarów na gruncie VAT z cywilnoprawną umową dostawy, na mocy której dostawca zobowiązuje się do wytworzenia rzeczy oznaczonych tylko co do gatunku oraz do ich dostarczenia częściami albo okresowo, a odbiorca zobowiązuje się do odebrania tych rzeczy i do zapłacenia ceny (art. 605 k.c.).

Definicja dostawy została zawarta w przepisie art. 7 ust. 1 *in principio* ustawy. Zgodnie z nią przez dostawę towarów należy rozumieć przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Wydaje się jednak, że czynności przeniesienia prawa musi jednak towarzyszyć wydanie przedmiotowego towaru. Tylko wówczas powstanie obowiązek podatkowy z tytułu tej czynności. Stąd też nie będzie dostawą np. przewłaszczenie na zabezpieczenie (w tym przypadku dostawa występuje dopiero w przypadku definitywnego przejęcia przez wierzyciela przewłaszczonych rzeczy – zob. także wyrok WSA w Poznaniu z 6.02.2007 r., I SA/Po 1079/06 [w:] *Podatek od towarów i usług. Orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawach podatkowych*, red. A. Bącał, Warszawa 2008).

Przedmiotem dostawy jest zatem towar. Tylko czynności mające za przedmiot towar mogą być uznane za dostawę. Zazwyczaj jednak czynności podobne do dostawy, lecz mające za przedmiot określone prawa majątkowe, będą uznane za opodatkowane świadczenie usług (towar – zob. komentarz do art. 2).

Problematyczna była kwalifikacja zbycia udziału w towarze. Wyjątkowo jako towar może być potraktowany udział w nieruchomości. Jest to zgodne z normami unijnymi, według których państwa członkowskie mogą uznać za towary udziały lub inne prawa o charakterze udziałowym, które dają ich posiadaczowi prawne lub faktyczne prawo własności czy też posiadania nieruchomości – art. 15 ust. 2 lit. c dyrektywy VAT z 2006 r. (udziały w nieruchomości jako towar – zob. komentarz do art. 2). Można zaobserwować, że w praktyce sądy administracyjne skłonne są traktować udziały w towarze jako towary, zaś czynności zbycia tych udziałów jako dostawę towarów (zob. także uchwała NSA z 24.10.2011 r., I FPS 2/11, ONSA WSA 2012/1, poz. 4, LEX nr 964566).

Chociaż przepis nie stanowi o tym wprost, to opodatkowaniu co do zasady podlega tylko taka dostawa towarów, która ma charakter odpłatny. Stanowi o tym natomiast art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy, który wskazuje, że opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatne dostawy towarów (odpłatność czynności – zob. komentarz do art. 5). Nieodpłatne dostawy towarów tylko wyjątkowo są przedmiotem opodatkowania.

Istotą dostawy towarów jest przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Interpretacja powyższego zwrotu sprawia wiele trudności. Mowa jest bowiem o tego rodzaju czynności, która daje otrzymującemu towar prawo do postępowania z nią jak właściciel. Należy przy tym uznać, że chodzi tutaj przede wszystkim o możliwość faktycznego dysponowania rzeczą, a nie rozporządzania nią w sensie prawnym. Istotą dostawy towarów nie jest bowiem przeniesienie prawa własności. Zwrotu „prawo do rozporządzania jak właściciel” nie można interpretować jako „prawa własności”. W orzecznictwie i praktyce ETS pojawił się w tym kontekście termin „własność ekonomiczna” – tak w orzeczeniu z 8.02.1990 r. (C-320/88, *Staatssecretaris van Financiën v. Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*).

Nie wyjaśniono w ustawie bliżej rozumienia tego pojęcia. Intuicyjnie należałoby rozumieć, że własność ekonomiczna to sytuacja, w której z punktu widzenia aspektów ekonomicznych oraz w rozumieniu potocznym należałoby uznać kogoś za właściciela rzeczy, np. znalazcę rzeczy czy niczyjej będącego w trakcie zasiedzenia, posiadacza nieruchomości, której wydaniu nie towarzyszyło przeniesienie własności w formie aktu notarialnego. W każdym razie w przypadku przejścia własności ekonomicznej ma miejsce dostawa towarów. Czynności przejścia własności ekonomicznej nie musi towarzyszyć przejście własności w sensie prawnym. W powyższym orzeczeniu C-320/88 ETS wyraźnie stwierdził, że „dostawa towarów” nie ogranicza się wyłącznie do zbycia prawa własności rzeczy.

W takie rozumienie pojęcia dostawy wpisuje się też pytanie prejudycjalne zadane TSUE przez jeden z bułgarskich sądów w sprawie C-78/12 („Ewita-K” EOOD v. Direktor na direkcija „Obżałwane i uprawnienie na izpylnenieto”, Sofija, pri Centralno uprawnienie na Nacionalnata agencija za prichodite). Poprzez pytanie to sąd zmierzał do ustalenia, czy istnieje dostawa (jako czynność podlegająca opodatkowaniu), jeśli odbiorca dostawy uzyskał prawo do rozporządzania towarami (ruchomości oznaczone co do gatunku) przez nabycie własności tych towarów w drodze odpłatnego wejścia w posiadanie w dobrej wierze od osoby niebędącej właścicielem, co na podstawie krajowych regulacji państwa członkowskiego jest dopuszczalne, przy czym należy uwzględnić, że zgodnie z owymi regulacjami prawo własności do takich rzeczy jest przenoszone poprzez ich przekazanie.

W wyroku rozstrzygającym powyższą sprawę wydanym 18.07.2013 r. Trybunał stwierdził, że pojęcie dostawy towarów w rozumieniu tej dyrektywy oraz dowód rzeczywistego dokonania takiej transakcji są niezależne od sposobu nabycia prawa własności dostarczanych towarów, natomiast zadaniem sądu krajowego jest ocena, czy sporna dostawa towarów rzeczywiście miała miejsce oraz ewentualnie czy z jej tytułu przysługuje prawo do odliczenia.

W polskim orzecznictwie nadal wszakże można spotkać się z poglądami, że: „Nie każde przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel w ujęciu ekonomicznym można uznać za dostawę towarów w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy, lecz jedynie takie, które z punktu widzenia prawa cywilnego przenosi na nabywcę prawo własności lub prawo umożliwiający nabywcy dysponowanie towarem prawie jak właściciel” (wyrok WSA w Bydgoszczy z 5.05.2009 r., I SA/Bd 105/09, LEX nr 497548). W kontekście poczynionych już uwag powyższa teza wywołuje wątpliwości. Wydaje się, że dostrzegł to również NSA, który w wyroku z 28.05.2010 r. (I FSK 963/09, M. Pod. 2010/8, s. 3) słusznie zauważył: „Przez dostawę towarów w VAT rozumie

się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Gdy sytuacja nabywcy jest porównywalna z pozycją właściciela, to nie jest istotne, czy jego prawo zostało nabyte według norm prawa cywilnego”.

Z kolei w wyroku z 17.01.2012 r. (III SA/Wa 1326/11, LEX nr 1108771) WSA w Warszawie uznał, że pomimo umownego przeniesienia własności nieruchomości fizyczne jej nieprzekazanie powoduje, że nie doszło do czynności opodatkowanej (dostawy opodatkowanej).

Warto także zwrócić uwagę na wyrok NSA z 10.01.2013 r. (I FSK 310/12, LEX nr 1278099), w którym sąd zauważył: „Odnosząc [...] do rozpatrywanej sprawy, w której Spółdzielnia «wytworzyła» towar, jakim jest budynek, i uczyniła to z własnych środków bez udziału właściciela gruntu, a cena transakcji została tak skalkulowana w taki sposób, że nie będzie obejmowała wartości budynku, nie ma podstaw do przyjęcia, że przedmiotem dostawy był budynek. Z punktu widzenia prawa cywilnego, na Spółdzielnię przejdzie prawo własności budynku, ale jednocześnie, nie wystąpi dostawa towaru, jakim jest budynek, gdyż już wcześniej Spółdzielnia mogła dysponować wybudowanym przez siebie budynkiem jak właściciel. Ekonomiczne władanie rzeczą (budynkiem) należało do Spółdzielni z chwilą wybudowania budynku, chociaż nie należało do niej prawo własności. Nie można uznać, że przedmiotem dostawy, o której mowa w art. 7 ust. 1 ustawy VAT, będzie budynek nierozzerwalnie związany z gruntem, jeżeli budynek został zbudowany przez nabywcę z własnych środków bez udziału właściciela gruntu, a cena zbycia została tak skalkulowana, że nie obejmuje wartości tego budynku”. W powyższej sprawie uznano zatem, że nie było dostawy budynku, chociaż, formalnie rzecz biorąc, na nabywcę przeszła jego własność.

W wyroku z 20.02.2017 r. (I FSK 751/15, LEX nr 2216209) NSA przyjął, że nie mamy do czynienia z dostawą towarów, w sytuacji gdy po okresie, na który została zawarta umowa depozytu nieprawidłowego, nie dojdzie do zwrotu zdeponowanych rzeczy (oznaczonych co do gatunku) i jednocześnie strony ustalą, że przechowujący w zamian za należne rzeczy wyda deponentowi inne towary lub prawa majątkowe odpowiadające wartości towarów wydanych skarżącej w ramach umowy depozytu nieprawidłowego.

Trzeba uznać, że dostawa towarów powinna podlegać ocenie przede wszystkim z punktu widzenia swoich skutków mających miejsce w czasoprzestrzeni (w tym przy uwzględnieniu aspektów ekonomicznych), mniejsze zaś znaczenie mają jej skutki o charakterze konwencjonalnym, występujące na gruncie prawa prywatnego. Wskazuje się także, iż możliwe są sytuacje, w których prawo własności pomiędzy stronami umowy przejdzie, natomiast transakcji tej nie będzie można traktować jako dostawy (T. Michalik, *Glosa do uchwały NSA z 8.01.2007 r., I FPS 1/06, OSP 2008/2, poz. 19*).

Jednocześnie zwrotu „przeniesienie prawa do rozporządzania jak właściciel” również nie można rozumieć do końca w sposób dosłowny. Wydaje się on przede wszystkim nazwą określonej sytuacji, nie jest natomiast jej opisem. Przykładowo restrykcyjna wykładnia językowa tego zwrotu wskazywałaby, że w sytuacji kiedy zbywca nakłada na nabywcę pewne ograniczenia we władaniu zakupionym towarem (np. zakaz jego odprzedaży na określonym terenie czy w określonym czasie), nie mielibyśmy do czynienia z dostawą, zbywca nie miałby bowiem prawa do postępowania z rzeczą jak właściciel. Jest kwestią otwartą, czy miałoby wówczas miejsce świadczenie usługi (zapewne tak, gdyż wystąpiło świadczenie nabywcy), jednakże charakter tej czynności – nawet mimo pewnych nałożonych na nabywcę ograniczeń we władaniu towarem – przemawia za potraktowaniem jej jako dostawy towarów. Powyższy problem ma znaczenie nie tylko akademickie, lecz także praktyczne, a to z uwagi na różnie określone miejsca świadczenia (a więc i miejsce opodatkowania) w przypadku dostawy towarów oraz świadczenia usług.

Oderwanie terminu „dostawa towarów” od skutków konwencjonalnych powstających na gruncie prawa prywatnego od ekonomicznych aspektów transakcji pozwala także na opodatkowanie czynności mających za przedmiot przeniesienie towarów, które to czynności były nieważne (przede wszystkim z uwagi na zachowanie niewłaściwej formy) czy też nieskuteczne na gruncie prawa cywilnego (zob. również komentarz do art. 5 oraz 6).

Z tych też powodów za dostawę może być uznana czynność przekazania majątku między małżonkami, którzy pozostają w ustroju małżeńskiej wspólności majątkowej (zob. także wyrok WSA w Warszawie z 22.03.2007 r., III SA/Wa 4234/06, LEX nr 329019).

Niemniej jednak w wyroku z 4.04.2018 r. (I FSK 887/16, LEX nr 2495041) NSA uznał, że przesunięcie towarów z działalności gospodarczej męża do działalności gospodarczej małżonki, dokonywane w ramach tych działalności, gdy małżonków łączy wspólność majątkowa istniejąca na podstawie przepisów ustawy z 25.02.1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz.U. z 2020 r. poz. 1359 ze zm.), nie stanowi odpłatnej dostawy towarów i nie podlega opodatkowaniu VAT. W tym przypadku nie ma bowiem możliwości wypłaty wynagrodzenia, nie będzie miało miejsce żadne przysporzenie, nie dojdzie do wzrostu „zasobów” męża podatniczy. W związku z tym – zdaniem NSA – taka czynność nie jest „odpłatną” dostawą.

Uniezależnienie „dostawy towarów” od czynności prawnej towarzyszącej wydaniu towarów pozwala także na wydzielenie z czynności prawnej pewnego fragmentu czy też stwierdzenie, że czynność prawna będzie uznana za dostawę tylko w określonej części. Przykładowo w orzeczeniu z 4.10.1995 r. (C-291/92, Finanzamt Ülzen v. Dieter Ambrecht) ETS uznał, że sprzedaż budynku pełniącego funkcję pensjonatu, w którym jednakże przez osobę fizyczną prowadzącą pensjonat wyodrębniona była prywatna część mieszkalna, jest dostawą towarów tylko w części dotyczącej przeniesienia własności pensjonatu. Tylko bowiem względem tej części budynku sprzedawca występował jako podatnik, natomiast w odniesieniu do prywatnej części mieszkalnej nie działał w tym charakterze. Uniezależnienie treści dostawy towarów od treści cywilnoprawnej sprzedaży pozwala bowiem na tego rodzaju wydzielenie z całości czynności prawnej takiego jej fragmentu, który może być uznany za dostawę (dokonaną przez podatnika).

3. Istotne wątpliwości wywołuje problem traktowania wydania towarów z zastrzeżeniem zwrotu oraz za kaucją jako ewentualnych odpłatnych dostaw. Można było spotkać się z różnymi stanowiskami w tej kwestii – zarówno z twierdzeniami zrównującymi wydanie towarów za kaucją z odpłatną dostawą (S. Czyż, *Za kaucją i z podatkiem*, „Rzeczpospolita”, 16.03.2005), jak i poglądami, że nie mamy tu do czynienia z odpłatną dostawą (A. Biedacha, *Opakowania zwrotne i przepis bez podstawy*, „Rzeczpospolita”, 16.03.2005).

Samo wydanie towaru za kaucją nie ma charakteru dostawy – przynajmniej w momencie wydania towarów – ponieważ w takim momencie strony ustalają (w sposób mniej lub bardziej dorozumiany), że wydany towar wróci do wydającego. Nie następuje więc jeszcze przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel. Pobierana kaucja ma zaś charakter wyłącznie zabezpieczenia roszczeń wydającego towary o ich zwrot.

Niezwrócenie pobranych (wydanych) towarów (w ustalonym terminie bądź w terminie zwyczajowo przyjętym) powoduje, że spełniają się przesłanki przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Z chwilą upływu terminu zwrotu zatem dochodzi do dostawy towarów (wcześniej wydanych za kaucją), przy czym kaucję (pomniejszoną o podatek od towarów i usług) należy wówczas potraktować jako wynagrodzenie za tę dostawę.

Obowiązujące od 1.01.2014 r. przepisy dotyczące podstawy opodatkowania konstruują fikcję prawną dostawy w razie niezwrócenia opakowań zwrotnych w określonym terminie (zob. komentarz do art. 29a).

4. Wiele problemów w stanie prawnym obowiązującym do 30.11.2008 r. na gruncie VAT wywoływała kwalifikacja czynności, których przedmiotem jest wieczyste użytkowanie gruntów.

Same grunty są w rozumieniu ustawy VAT towarami. W przypadku jednak prawa wieczystego użytkowania gruntów – zarówno jego ustanowienie na rzecz innego podmiotu, jak i późniejszy nim obrót – w stanie prawnym obowiązującym do 30.11.2008 r. w zasadzie nie stanowiły dostawy towarów.

Traktowanie przeniesienia prawa wieczystego użytkowania gruntów jako świadczenia usługi wydawało się sprzeczne z istotą i charakterem tej czynności, zwłaszcza że takie przeniesienie praw zazwyczaj związane jest z przeniesieniem prawa własności budynków, które są posadowione na tym gruncie.

W prawie unijnym przewiduje się, że państwa członkowskie mogą uznać za towary (a w konsekwencji czynności ich dotyczące za dostawę towarów):

- 1) pewne (określone) prawa na nieruchomościach (ang. *certain interests*);
- 2) prawa rzeczowe (ang. *rights in rem*), z którymi wiąże się prawo do używania nieruchomości;
- 3) udziały lub inne prawa o charakterze udziałowym, które dają ich posiadaczowi prawne lub faktyczne prawo własności czy też posiadania nieruchomości.

Na tej właśnie podstawie polski ustawodawca mógłby uznawać prawo wieczystego użytkowania gruntów za towar.

W uchwale z 8.01.2007 r. (I FPS 1/06, ONSA WSA 2007/2, poz. 27) NSA uznał wszakże, że wieczyste użytkowanie należy traktować jako dostawę towarów. Powyższy pogląd z powodów przedstawionych wyżej, chociaż wyrażał stan pożądany na gruncie ówczesnych przepisów, budził jednak istotne wątpliwości.

5. Z dniem 1.12.2008 r. ustanowienie wieczystego użytkowania gruntów zostało jednoznacznie i wyraźnie określone jako dostawa towarów. Za dostawę towarów uznano także wyraźnie czynność przeniesienia prawa wieczystego użytkowania gruntów.

Warto zauważyć, że w uzasadnieniu projektu przepisów, którymi te zmiany wprowadzono, wskazano, że zmiana, o której mowa, ma na celu usunięcie rozbieżności między brzmieniem ustawy a orzecznictwem sądowym. Podkreślono zatem raczej merytoryczny, a nie tylko redakcyjny bądź precyzujący charakter tych zmian.

6. Specyficzną dostawą jest dostawa barterowa czy też zamiana (jeśli dostawa barterowa następuje w wykonaniu umowy zamiany). Wówczas bowiem każda ze stron dokonuje dostawy towarów, w zamian za co nabywa towar od drugiej strony (ewentualnie jedna ze stron dokonuje dostawy towarów w zamian za usługę świadczoną przez drugą stronę). Jest to czynność odpłatna, gdyż wzajemna dostawa (wzajemne świadczenie usług) ma wartość pieniężną. Każda z dostaw (świadczeń) wykonywanych w ramach barteru będzie podlegała opodatkowaniu według stawki dla siebie właściwej. W konsekwencji każda z „połówek” barteru może być opodatkowana inną stawką.

Trzeba także uznać, że co do zasady specyficznym będzie sposób określania podstawy opodatkowania dla dostaw barterowych.

W stanie prawnym obowiązującym od 1.01.2014 r. nie ma regulacji określającej wprost podstawę opodatkowania dla takich czynności. Należy posłużyć się w związku z tym klauzulą generalną, zgodnie z którą podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży