

VAT

Komentarz

Adam Bartosiewicz

KOMENTARZE

WYDANIE **16**

VAT

Komentarz

Adam Bartosiewicz

KOMENTARZE

WYDANIE **16**

Stan prawny na 15 marca 2022 r.
z uwzględnieniem zmian, które wejdą w życie 1 lipca 2022 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne
JustLuk

Projekt okładek serii
Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

Szesnaste 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.

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

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2022

ISBN 978-83-8246-983-7
16. 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	9
Wstęp	15
Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm.)	17
Dział I. Przepisy ogólne	19
Dział II. Zakres opodatkowania	115
Rozdział 1. Przepisy ogólne	115
Rozdział 2. Dostawa towarów i świadczenie usług	150
Rozdział 2a. Opodatkowanie w przypadku stosowania bonów	210
<i>Rozdział 2b. Opodatkowanie w grupie VAT</i>	213
Rozdział 3. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów i wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów	220
Rozdział 3a. Przemieszczenie towarów w procedurze magazynu typu <i>call-off stock</i> na terytorium kraju	254
Rozdział 3b. Przemieszczenie towarów w procedurze magazynu typu <i>call-off stock</i> na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju	266
Rozdział 4. Opodatkowanie przy likwidacji działalności spółki i zaprzestaniu działalności przez osobę fizyczną	274
Dział III. Podatnicy, płatnicy i przedstawiciele podatkowi	291
Rozdział 1. Podatnicy i płatnicy	291
Rozdział 2. Przedstawiciele podatkowi	362
Dział IV. Obowiązek podatkowy	368
Rozdział 1. Zasady ogólne	368
Rozdział 2. Obowiązek podatkowy w wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów i w wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów	396
Rozdział 3. Obowiązek podatkowy u małych podatników	401
Dział V. Miejsce świadczenia	406
Rozdział 1. Miejsce świadczenia przy dostawie towarów	406
Rozdział 2. Miejsce świadczenia przy wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów	431
Rozdział 2a. Miejsce świadczenia przy imporcie towarów	433

Rozdział 3. Miejsce świadczenia przy świadczeniu usług	436
Rozdział 4. Zawiadomienie o miejscu opodatkowania	492
Dział VI. Podstawa opodatkowania	494
Dział VII. Zasady wymiaru i poboru podatku z tytułu importu towarów	557
Dział VIII. Wysokość opodatkowania	579
Rozdział 1. Stawki	579
Rozdział 1a. Wiążąca informacja stawkowa	648
Rozdział 2. Zwolnienia	668
Rozdział 3. Zwolnienia z tytułu importu towarów	754
Rozdział 4. Szczególne przypadki zastosowania stawki 0%	801
Rozdział 5. Szczególne przypadki określania wysokości podatku należnego	832
Dział IX. Odliczenie i zwrot podatku. Odliczanie częściowe	839
Rozdział 1. Odliczenie i zwrot podatku	839
Rozdział 1a. Rozliczenie podatku w odniesieniu do nieściągalnych wierzYTELNOŚCI	1036
Rozdział 2. Odliczanie częściowe podatku oraz korekta podatku naliczonego	1054
Dział X. Rejestracja. Deklaracje i informacje podsumowujące.	
Zapłata podatku	1117
Rozdział 1. Rejestracja	1117
Rozdział 2. Deklaracje	1176
Rozdział 3. Informacje podsumowujące	1216
Rozdział 4. Zapłata podatku	1224
Dział Xa. Odpowiedzialność podatkowa nabywcy w szczególnych przypadkach	1238
Dział XI. Dokumentacja	1253
Rozdział 1. Faktury	1253
Rozdział 1a. Mechanizm podzielonej płatności	1344
Rozdział 2. Ewidencje	1373
Rozdział 3. Kasy rejestrujące	1408
Rozdział 4. Terminy przechowywania dokumentów	1441
Rozdział 5. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe	1448
Dział XII. Procedury szczególne	1463
Rozdział 1. Szczególne procedury dotyczące drobnych przedsiębiorców	1463
Rozdział 2. Szczególne procedury dotyczące rolników ryczałtowych	1492
Rozdział 3. Szczególne procedury przy świadczeniu usług turystyki	1505
Rozdział 4. Szczególne procedury w zakresie dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków	1519
Rozdział 5. Szczególne procedury dotyczące złota inwestycyjnego	1538
Rozdział 6. System zwrotu podatku podróżnym	1543

Rozdział 6a. Procedura unijna dotycząca niektórych dostaw towarów oraz świadczenia niektórych usług	1559
Rozdział 7. Procedura nieunijna dotycząca niektórych usług	1578
Rozdział 7a. Szczególna procedura w zakresie świadczenia usług międzynarodowego okazjonalnego przewozu drogowego osób	1589
Rozdział 8. Wewnątrzwspólnotowe transakcje trójstronne – procedura uproszczona	1593
Rozdział 9. Szczególna procedura dotycząca sprzedaży na odległość towarów importowanych	1601
Rozdział 10. Szczególna procedura dotycząca deklarowania i zapłaty podatku z tytułu importu towarów	1622
Dział XIII. Zmiany w przepisach obowiązujących, przepisy epizodyczne, przepisy przejściowe i końcowe	1633
Rozdział 1. Zmiany w przepisach obowiązujących	1633
Rozdział 1a. Przepisy epizodyczne dotyczące kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii	1633
Rozdział 2. Przepisy przejściowe i końcowe	1646
Załączniki	1667
Załączniki nr 1–2. (uchylone)	1667
Załącznik nr 3. Wykaz towarów i usług opodatkowanych stawką podatku w wysokości 7%	1667
Załączniki nr 4–5. (uchylone)	1672
Załącznik nr 6. Wykaz towarów i usług, opodatkowanych stawką podatku w wysokości 3%	1672
Załącznik nr 7. Wykaz towarów, do których ma zastosowanie zwolnienie od podatku na podstawie art. 74 ust. 1 pkt 17 ustawy	1676
Załącznik nr 8. Wykaz towarów, których dostawa jest opodatkowana stawką 0% na podstawie art. 83 ust. 1 pkt 26 ustawy	1678
Załącznik nr 9. (uchylony)	1678
Załącznik nr 10. Wykaz towarów i usług opodatkowanych stawką podatku w wysokości 5%	1678
Załącznik nr 11. (uchylony)	1681
Załącznik nr 12. Lista towarów, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku określone w art. 113 ust. 1 i 9 ustawy	1681
Załączniki nr 13–14. (uchylony)	1683
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	1683
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) – szоста 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 2020 r. poz. 1740 ze zm.)
- k.k.s. – ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2021 r. poz. 408 ze zm.)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
- o.p. – ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.)

pr. bank.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Prawo bankowe (Dz.U. z 2021 r. poz. 2439 ze zm.)
pr. bud.	– ustawa z 7.07.1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2021 r. poz. 2351 ze zm.)
pr. poczt.	– ustawa z 23.11.2012 r. – Prawo pocztowe (Dz.U. z 2020 r. poz. 1041 ze zm.)
pr. przeds.	– ustawa z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2021 r. poz. 162 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)
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 25.03.2020 r. w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1696 ze zm.)
rozporządzenie o zwolnieniach	– rozporządzenie Ministra Finansów z 20.12.2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (Dz.U. z 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 Wspólną Energię Atomową (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 84 z 2010 r., s. 1)
TWE	– Traktat ustanawiający Wspólną Europejską (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 321E z 2006 r., s. 37)
UKC	– rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z 9.10.2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz.Urz. UE L 269, s. 1, ze 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. 166)
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 2022 r. poz. 111)
u.p.d.o.f.	– ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.)

u.p.d.o.p.	– ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.)
u.p.z.p.	– ustawa z 27.03.2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz.U. z 2022 r. poz. 503)
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)
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.)
ustawa nowelizująca z 7.02.2014 r.	– ustawa z 7.02.2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 312)
ustawa nowelizująca z 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.)
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.)
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 VAT (także jako ustawa)	– ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2021 r. poz. 685 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. <i>VAT Information Exchange System</i>)
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

Wstęp – choć jest jedną z pierwszych części każdej książki – jest zazwyczaj pisany na samym końcu. Można w nim pomieścić wiele refleksji. Te niestety, z uwagi na czas jego pisania, nie są optymistyczne. Od kilkunastu dni za naszą granicą toczy się wojna, którą rozpoczęła rosyjska agresja na niepodległą i suwerenną Ukrainę.

W tym świetle wszystkie inne rzeczy wydają się mniej ważne.

Chociaż trudno to sobie teraz uświadomić, to jednak życie toczy się dalej. Podatnicy dalej prowadzą swoją działalność, mierzą się z rzeczywistością skomplikowanych przepisów podatkowych i nawet jeśli w tej chwili nie wydaje im się to ważne, konsekwencje podatkowe ich działań nie zostały (nie zostaną) unieważnione.

Zanim zaś rozpoczęła się wojna, ustawodawca miał wystarczająco dużo czasu na wprowadzanie zmian w przepisach podatkowych. Tych zaś – od poprzedniego wydania *Komentarza* – było wyjątkowo dużo. Część z nich weszła w życie jeszcze w trakcie 2021 r. Wspomnieć tutaj można o zmianach wynikających z unijnego pakietu e-commerce (1.07.2021 r.) oraz o nowelizacji dokonanej w ramach pakietu SLIM VAT-2 (1.10.2021 r.).

Z początkiem 2022 r. weszły w życie przepisy dotyczące e-Faktur i Krajowego Systemu e-Faktur (KSeF), a także niektóre regulacje będące częścią Polskiego Ładu (dotyczące tzw. podatnika bezgotówkowego czy też opodatkowania usług finansowych).

Z dniem 1.07.2022 r. wchodzi w życie przepisy dotyczące grup VAT.

Wszystkie te zmiany prawne zostały uwzględnione w aktualnym wydaniu *Komentarza*. Oczywiście uwzględniono w nim również najważniejsze zmiany w przepisach wykonawczych, w tym obowiązujące od 5.03.2022 r. ostatnie regulacje pozwalające na stosowanie stawki 0% VAT do czynności dokonywanych w ramach pomocy humanitarnej dla Ukrainy (wskazując, dlaczego przepisy te powinny być rozszerzone).

Komentarz zawiera także aktualny wybór orzecznictwa – zarówno polskich sądów administracyjnych, jak i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Czytelnikom *Komentarza* – i samemu sobie – Autor życzy, abyśmy wstęp do kolejnego wydania mogli czytać w zdecydowanie spokojniejszych czasach.

Gryfino, 18.03.2022 r.

USTAWA

z dnia 11 marca 2004 r.

o podatku od towarów i usług

(Dz.U. z 2021 r. poz. 685; zm.: Dz.U. z 2021 r. poz. 694, poz. 802, poz. 1163, poz. 1243, poz. 1598, poz. 1626, poz. 2076, poz. 2105, poz. 2427; z 2022 r. poz. 196)

DZIAŁ I

Przepisy ogólne

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

Spis treści	
Charakter podatku od towarów i usług	19
Regulacje prawne w zakresie podatku od towarów i usług	22
Zakres przedmiotowy ustawy	26
Podatek jako źródło dochodów budżetu państwa	26

Charakter podatku od towarów i usług

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

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

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

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

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

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

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

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

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 2021 r. poz. 685 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 25.03.2020 r. w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1696 ze zm.);
 - 3) rozporządzenie Ministra Finansów z 29.10.2021 r. w sprawie wystawiania faktur (Dz.U. poz. 1979);
 - 4) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 grudnia 2021 r. w sprawie korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur (Dz. U. poz. 2481);
 - 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. poz. 430 ze zm.);
 - 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. poz. 1624 ze zm.);
 - 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 konsularnym, członkom personelu tych przedstawicielstw i urzędów, a także innym osobom zrównanym z nimi na podstawie ustaw, umów lub zwyczajów międzynarodowych (Dz.U. Nr 193, poz. 1618);
 - 14) rozporządzenie Ministra Finansów z 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. poz. 1347 ze zm.);
 - 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. poz. 1138 ze zm.);
 - 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);

- 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. poz. 1803 ze zm.);
 - 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 szczególny 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 dyrektyw mogą powodować bezpośrednie konsekwencje w stosunkach prawnych oraz kreują prawo do powoływania się na ich regulacje przed sądami.

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

W orzecznictwie sądowym podkreśla się zaś, że organy podatkowe powinny uwzględnić – w toku dokonywanej przez siebie interpretacji prawa – brzmienie dyrektyw unijnych. Dotyczy to także urzędowych interpretacji tych organów (zob. wyrok WSA w Warszawie z 1.10.2009 r., III SA/Wa 385/09, LEX nr 558151). Interpretacja taka nie powinna mieć wszakże charakteru *contra legem* i prowadzić do obciążenia podatnika obowiązkami, których nie można wywieść wyłącznie z przepisów krajowych. Jak trafnie 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 prawspółnotowej 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.

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 2021 r. poz. 408 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).

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 2022 r. ma stanowić około 48,65% jego przychodów (oraz 52,5% wpływów podatkowych).

Art. 2. Ilećroć 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.);
- 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,

¹ Zmiany wymienionej umowy zostały ogłoszone w Dz.Urz. UE L 225 z 14.07.2020 r., s. 53 oraz Dz.Urz. UE L 443 z 30.12.2020 r., s. 3.

- b) następujące terytoria poszczególnych państw członkowskich traktuje się jako wyłączone z terytorium Unii Europejskiej:
 - wyspę Helgoland, terytorium Buesingen – z Republiki Federalnej Niemiec,
 - Ceutę, Melillę, Wyspy Kanaryjskie – z Królestwa Hiszpanii,
 - Livigno, Campione d'Italia, włoską część jeziora Lugano – z Republiki Włoskiej,
 - francuskie terytoria, o których mowa w art. 349 i art. 355 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej – z Republiki Francuskiej,
 - Górę Athos – z Republiki Greckiej,
 - Wyspy Alandzkie – z Republiki Finlandii,
 - (uchylone),
 - c) (uchylona);
 - 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 środkach transportu – rozumie się przez to przeznaczone do transportu osób lub towarów:
- a) pojazdy lądowe napędzane silnikiem o pojemności skokowej większej niż 48 centymetrów sześciennych lub o mocy większej niż 7,2 kilowata, jeżeli przejechały nie więcej niż 6000 kilometrów lub od momentu dopuszczenia ich do użytku upłynęło nie więcej niż 6 miesięcy; za moment dopuszczenia do użytku pojazdu lądowego uznaje się dzień, w którym został on pierwszy raz zarejestrowany w celu dopuszczenia do ruchu drogowego lub w którym po raz pierwszy podlegał on obowiązkowi rejestracji w celu dopuszczenia do ruchu drogowego w zależności od tego, która z tych dat jest wcześniejsza; jeżeli nie można ustalić dnia pierwszej rejestracji pojazdu lądowego lub dnia, w którym podlegał on pierwszej rejestracji, za moment dopuszczenia do użytku tego pojazdu uznaje się dzień, w którym został on wydany przez producenta pierwszemu nabywcy, lub dzień, w którym został po raz pierwszy użyty dla celów demonstracyjnych przez producenta,

- b) jednostki pływające o długości większej niż 7,5 metra, jeżeli były używane nie dłużej niż 100 godzin roboczych na wodzie lub od momentu ich dopuszczenia do użytku upłynęło nie więcej niż 3 miesiące, z wyjątkiem statków morskich, o których mowa w art. 83 ust. 1 pkt 1; za moment dopuszczenia do użytku jednostki pływającej uznaje się dzień, w którym została ona wydana przez producenta pierwszemu nabywcy, lub dzień, w którym została po raz pierwszy użyta dla celów demonstracyjnych przez producenta,
 - c) statki powietrzne o maksymalnej masie startowej większej niż 1550 kilogramów, jeżeli były używane nie dłużej niż 40 godzin roboczych lub od momentu ich dopuszczenia do użytku upłynęło nie więcej niż 3 miesiące, z wyjątkiem środków transportu lotniczego, o których mowa w art. 83 ust. 1 pkt 6; za moment dopuszczenia do użytku statku powietrznego uznaje się dzień, w którym został on wydany przez producenta pierwszemu nabywcy, lub dzień, w którym został po raz pierwszy użyty dla celów demonstracyjnych przez producenta;
- 11) podatku od wartości dodanej – rozumie się przez to podatek od wartości dodanej nakładany na terytorium państwa członkowskiego, z wyjątkiem podatku od towarów i usług nakładanego tą ustawą;
 - 12) obiektach budownictwa mieszkaniowego – rozumie się przez to budynki mieszkalne stałego zamieszkania sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 11;
 - 13) urządzie skarbowym – rozumie się przez to urząd skarbowy, przy pomocy którego właściwy dla podatnika naczelnik urzędu skarbowego wykonuje swoje zadania;
 - 14) pierwszym zasiedleniu – rozumie się przez to oddanie do użytkowania pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi lub rozpoczęcie użytkowania na potrzeby własne budynków, budowli lub ich części, po ich:
 - a) wybudowaniu lub
 - b) ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej;
 - 14a) wytworzeniu nieruchomości – rozumie się przez to wybudowanie budynku, budowli lub ich części, lub ich ulepszenie w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym;
 - 15) działalności rolniczej – rozumie się przez to produkcję roślinną i zwierzęcą, w tym również produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcję warzywniczą, gruntową, szklarniową i pod folią, produkcję roślin ozdobnych, grzybów uprawnych i sadowniczą, chów, hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcję zwierzęcą typu przemysłowego lub fermowego oraz chów i hodowlę ryb i innych organizmów żyjących w wodzie, a także uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzybni, uprawy roślin „in vitro”, fermową hodowlę i chów drobiu rzeźnego i nieśnego, wylęgarnie drobiu, hodowlę i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, chów i hodowlę dżdżownic, entomofagów i jedwabników, prowadzenie pasiek oraz chów i hodowlę innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym oraz sprzedaż produktów gospodarki leśnej i łowieckiej, z wyjątkiem drewna okrągłego z drzew tropikalnych (CN 4403 41 00 i 4403 49) oraz bambusa (CN 1401 10 00), a także świadczenie usług rolniczych;
 - 16) gospodarstwie rolnym – rozumie się przez to gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym;
 - 17) gospodarstwie leśnym – rozumie się przez to gospodarstwo prowadzone przez podatnika, na którym ciąży obowiązek podatkowy w podatku leśnym;

- 18) gospodarstwie rybackim – rozumie się przez to prowadzenie działalności w zakresie chowu i hodowli ryb oraz innych organizmów żyjących w wodzie;
- 19) rolniku ryczałtowym – rozumie się przez to rolnika dokonującego dostawy produktów rolnych lub świadczącego usługi rolnicze, korzystającego ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3, z wyjątkiem rolnika obowiązowanego 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 2020 r. poz. 1426, 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 we-

wnętrzwspólnotowego 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,

b) prowadzącego przedsiębiorstwo maklerskie, zarządzającego funduszami inwestycyjnymi, zarządzającego alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi, będącego agentem, zleceniobiorcą lub inną osobą świadczącą usługi o podobnym charakterze, z wyjątkiem komisju – jeżeli kwota prowizji lub innych postaci wynagrodzenia za wykonane usługi (wraz z kwotą podatku) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 45 000 euro – przy czym przeliczenia kwot wyrażonych w euro dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł;

25a) usługach telekomunikacyjnych – rozumie się przez to usługi dotyczące transmisji, emisji i odbioru sygnałów, tekstów, obrazów i dźwięków lub wszelkiego rodzaju informacji drogą kablową, radiową, optyczną lub za pośrednictwem innych systemów elektromagnetycznych, w tym związane z nimi przeniesienie lub cesję praw do użytkowania środków dla zapewnienia 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 2020 r. poz. 833, 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 przeznaczone na krzyżówki, kryptogramy, zagadki oraz inne gry słowne lub rysunkowe,
 - e) publikacji zawierających informacje popularne, w szczególności porady oraz informacje o znanych i sławnych postaciach z życia publicznego,
 - f) czasopism w wersji drukowanej, na których nie zostanie uwidoczniona wysokość nakładu;
- 28) Ordynacji podatkowej – rozumie się przez to ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325, 1423, 2122, 2123 i 2320 oraz z 2021 r. poz. 72);
- 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 2020 r. poz. 722, 1747, 2320 i 2419 oraz z 2021 r. poz. 72 i 255);
- 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 2020 r. poz. 1896, 2320 i 2419 oraz z 2021 r. poz. 432),
 - b) art. 3b ust. 1 ustawy z dnia 5 listopada 2009 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1643 i 1639 oraz z 2021 r. poz. 432);
- 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) ² *grupie VAT – rozumie się przez to grupę podmiotów powiązanych finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie, zarejestrowaną jako podatnik podatku;*
- 48) ³ *przedstawicielu grupy VAT – rozumie się przez to podmiot reprezentujący grupę VAT w zakresie obowiązków tej grupy.*

Spis treści	
Uwagi wstępne	34
Terytorium kraju	34
Terytorium Unii Europejskiej	36
Państwo członkowskie, terytorium państwa członkowskiego	38
Terytorium państwa trzeciego	39
Państwo członkowskie konsumpcji	40
Towary	40
Import towarów	46
Eksport towarów	48
Import usług	51
Nowe środki transportu	52
Podatek od wartości dodanej	55
Obiekty budownictwa mieszkaniowego i ich zasiedlenie	55
Wytworzenie nieruchomości	61
Urząd skarbowy	61
Działalność rolnicza, usługi rolnicze, produkty rolne, rolnik ryczałtowy	61
Gospodarstwo rolne, leśne i rybne	65
Sprzedaż	67
Sprzedaż wysyłkowa	67
Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów na odległość	67
Sprzedaż na odległość towarów importowanych	69
Mały podatnik	71
Wartość rynkowa	72
Wartość rzeczywista	73
Zorganizowana część przedsiębiorstwa	73
Usługi telekomunikacyjne, nadawcze radiowo-telewizyjne	76
Usługi elektroniczne	78
Wyroby akcyzowe	81
Systemy przesyłowe	81
Ordynacja podatkowa	82
Definicje dotyczące klasyfikacji statystycznych	82
Czasopisma specjalistyczne. Czasopisma regionalne lub lokalne	82
Faktura i faktury elektroniczne	84
Faktury ustrukturyzowane	85
Tereny budowlane	87
Pojazdy samochodowe	89
Podmiot prowadzący skład podatkowy oraz zarejestrowany odbiorca	90

² Art. 2 pkt 47 dodany przez art. 14 pkt 1 ustawy z 29.10.2021 r. (Dz.U. poz. 2105 ze zm.) zmieniającej nin. ustawę z dniem 1.07.2022 r.

³ Art. 2 pkt 48 dodany przez art. 14 pkt 1 ustawy z 29.10.2021 r. (Dz.U. poz. 2105 ze zm.) zmieniającej nin. ustawę z dniem 1.07.2022 r.

Rachunek VAT	91
Definicje związane z zarządem sukcesyjnym przedsiębiorstwem w spadku	97
Definicje związane z bonami (voucherami)	100
System TAX FREE	104
Grupa VAT	106
Przedstawiciel grupy VAT	107

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).

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 czytelny i przejrzysty.

Określenie terytorium kraju jest niezwykle istotne. Na gruncie podatku od towarów i usług bowiem bardzo duże znaczenie ma miejsce dostawy towarów czy też 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 2019 r. poz. 1776 ze zm.). Przywoływana ustawa także nie definiuje wprost pojęcia terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Z jej przepisów można jednakże wywieść wnioszek, 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 2020 r. poz. 2135 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 2021 r. poz. 2233 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).

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 cełnym 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 oddalonych, 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/NL. 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.

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 wchodzą 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).

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).

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*).

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 nieobowiązującego – 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 towaram 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 (choć 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/Ol 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 towarami, 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.
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 2021 r. poz. 2351 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 prze-

mysłowych, 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 odmienność 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 2020 r. poz. 1740 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 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 państwom członkowskim pewną swobodę. Jak wynika bowiem z regulacji art. 15 ust. 2 tej dyrektywy, za rzeczy (a więc i za towary) mogą być uznawane:
- 1) pewne (tj. „określone”) prawa na nieruchomościach (ang. *certain interests*);
 - 2) prawa rzeczowe (ang. *rights in rem*), z którymi wiąże się prawo do używania nieruchomości;
 - 3) udziały lub inne prawa o charakterze udziałowym, które dają ich posiadaczowi prawne lub faktyczne prawo własności czy też posiadania nieruchomości.

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

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

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”.

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. Dotychczas przepisy zastrzegały, że importem towarów jest przywóz towarów na terytorium kraju. Istotnie był to import towarów (z miejscem opodatkowania w Polsce). Obecnie zaś – zgodnie z dyrektywą VAT z 2006 r.

– stanowi się, że import towarów to przywóz towarów z kraju trzeciego na terytorium Unii Europejskiej.

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

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

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

Polska granica wschodnia niemal w całości (poza granicą z Litwą) jest wschodnią granicą 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

zawieszę 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.

Eksport towarów

30. 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. (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 niewątpliwý 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 „przejęciowego” wykazania dostawy eksportowej ze stawką krajową, jednakże późniejszy wywóz towaru będzie go uprawniał do korekty podatku należnego od tej dostawy (zob. także wyrok NSA z 5.04.2011 r., I FSK 640/10, LEX nr 787488).

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

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

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

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

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

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

Import usług

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Nowe środki transportu

34. 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 wyrażnie wymienione w ustawie i jednocześnie spełniają określone w ustawie przesłanki.

35. 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.

36. 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.

37. 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.

38. 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.

Podatek od wartości dodanej

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

Obiekt budownictwa mieszkaniowego i ich zasiedlenie

40. 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.

41. 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).

42. 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.

43. 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.

44. 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).

45. 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 „polski 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 o 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”.

46. 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.

47. 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 (budynku, 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 umożliwiało popełnianie oszustw poprzez nadużywanie zwolnienia.

48. 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)”.

49. 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”.

50. 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!

Jak się wydaje, powyższa zwłoka była spowodowana przede wszystkim faktem, że w powołanym projekcie znalazły się również propozycje regulacji ograniczających możliwość wystawiania faktur do sprzedaży dokumentowanej wcześniej paragonem fiskalnym (regulacje te zawarto wówczas w art. 106b ust. 4–7 ustawy VAT). Ich wprowadzenie zaś – jak się wydaje – uzależniono od wprowadzenia tzw. kas rejestrujących on-line. Opóźnienia we wdrożeniu tego systemu spowodowały opóźnienia w pracach nad całym projektem ustawy nowelizującej z 4.07.2019 r.

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.

51. Na uwagę zasługuje przy tym fakt, że – mimo świadomości, iż powyższy projekt wykonuje wyrok TSUE i ma za zadanie usuwać sprzeczności przepisów ustawy VAT z prawem unijnym w zakresie definicji pierwszego zasiedlenia – nie zdecydowano się przesunąć czy też wyodrębnić propozycji regulacji dotyczących tej kwestii do osobnego projektu i uchwalić stosownej nowelizacji (choćby w tym zakresie) szybciej.
52. Być może powodem takiego, a nie innego podejścia egzekutywy (co rzutowało również na podejście legislatury do tej kwestii) była okoliczność, że w międzyczasie można było obserwować dalsze umacnianie się takiej praktyki stosowania i wykładni przepisów krajowych oraz przepisów unijnych – w tym także (a może nawet przede wszystkim!) po stronie organów podatkowych – która prowadziła do wykształcenia się normy prawnej wyraźnie sprzecznej z brzmieniem przepisów krajowych, w myśl której pierwszym zasiedleniem było również rozpoczęcie użytkowania budynku czy też budowli (lub ich części) następujące bez wykonania żadnej czynności opodatkowanej.

Można było bowiem zaobserwować, że zmianie (w praktyce stosowania prawa przez organy podatkowe) uległo także rozumienie „pierwszego zasiedlenia” w kontekście użytkowania budynku, budowli (lub ich części) po ich znaczącym ulepszeniu. Tak przykładowo w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 6.02.2018 r. (0114-KDIP1-3.4012.514.2017.2.JG, LEX nr 440773), w której wskazano m.in., że „zarówno w przypadku wybudowania obiektu, jak również po jego ulepszeniu pojęcie «pierwsze zasiedlenie» należy rozumieć w sposób tożsamy. Oznacza to, że w sytuacji dokonywania ulepszeń wykorzystanie obiektu do własnej działalności należy uznać za jego ponowne «pierwsze zasiedlenie»”.

53. Podsumowanie ówczesnego podejścia organów podatkowych co do treści normy prawnej dekodowanej z przepisów polskich i unijnych można przykładowo znaleźć w interpretacji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 14.06.2018 r. (0114-KDIP1-1.4012.253.2018.1.DG, LEX nr 470408), w której stwierdzono m.in.: „Zarówno zgodnie z przepisami dyrektywy 2006/112/WE Rady oraz w świetle utrwalonego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii

Europejskiej pierwsze zasiedlenie należy rozumieć szeroko jako «pierwsze zajęcie budynku, używanie». W efekcie, aby można było mówić o pierwszym zasiedleniu, musi dojść do zajęcia budynku, jego używania, w tym również na potrzeby własnej działalności gospodarczej. W kwestii rozumienia definicji pierwszego zasiedlenia wypowiedział się NSA w wyroku z 14.05.2015 r. (I FSK 382/14, LEX nr 1730694). Sąd w wyroku tym stwierdził, że «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”.

54. Można tu postawić prowokacyjne pytanie: Czy zmiana ta w istocie doprowadziła do zmiany stanu prawnego?

Nowelizacja ma dwa główne cele – albo wprowadza regulacje nowe (wówczas ma charakter merytoryczny), albo porządkuje, precyzuje, uszczegóławia regulacje dotychczasowe, nie zmieniając ich istoty. Wydaje się, że nie ma wątpliwości, iż zmiana brzmienia definicji pierwszego zasiedlenia nie miała charakteru porządkującego czy też uszczegóławiającego. Treść przepisu zmieniono w sposób istotny.

Czy miała ona jednak charakter merytoryczny? W warstwie brzmienia przepisu z pewnością. Tak jak już jednak wskazywano, w istocie (czy też „niemal”) nie doprowadziła do powstania nowej normy prawnej. Ta bowiem już wcześniej była dekodowana z uwzględnieniem przepisów unijnych.

Należy przy tym podkreślić, że było to funkcją skutku bezpośredniego przepisów unijnych, a nie skutkiem wykładni prounijnej. Niezależnie bowiem od tego, co można było wyczytać niekiedy w interpretacjach indywidualnych, z pewnością brzmienie przepisu polskiego nie dawało samoistnej podstawy do osiągnięcia normy prawnej o takiej treści (tj. łączącej pierwsze zasiedlenie także z rozpoczęciem użytkowania obiektu budowlanego).

Nie w każdym jednak przypadku dyrektywy mogą wywoływać bezpośredni skutek. W szczególności bowiem przepisy dyrektywy mogą być powołane wyłącznie w ściśle określonych układach sytuacyjnych.

Biorąc pod uwagę pogląd doktryny i samego TSUE co do zakresu skutku bezpośredniego (że – w skrócie rzecz ujmując – jednostka może wywodzić z dyrektywy swoje prawa, lecz nie można nakładać na nią, wbrew jej woli, obowiązków na tej podstawie), można stwierdzić, że po wyroku TSUE – a jeszcze przed wejściem w życie zmian w definicji pierwszego zasiedlenia – podatnik dokonujący dostawy obiektu budowlanego mógł wybrać, czy do opodatkowania tej czynności zastosowanie będzie miała norma:

- czysto krajowa (oparta tylko na definicji pierwszego zasiedlenia z ustawy);
- z uwzględnieniem pierwiastka unijnego (oparta na wskazanym przez TSUE potocznym rozumieniu pierwszego zasiedlenia).

Podsumował to w jakiejś mierze Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z 14.06.2018 r. (0114-KDIP1-1.4012.253.2018.1.DG, LEX nr 470408), wskazując, że: „Końcowo, w kwestii podniesionej przez Wnioskodawcę wykładni «pierwszego zasiedlenia» należy zwrócić uwagę, że z perspektywy podatnika wyrok w sprawie C-308/16 skutkuje tym, że do czasu zmiany odpowiednich przepisów prawa krajowego (definicji pierwszego zasiedlenia – art. 2 pkt 14 ustawy o VAT) podatnicy mogą zastosować obowiązujące normy prawa krajowego albo bezpośrednio zastosować przepisy dyrektywy z uwzględnieniem wykładni pojęcia pierwszego zasiedlenia przedstawionego w wyroku C-308/16. Obowiązek wykładni prounijnej jest ograniczony przez ogólne zasady prawa i nie może służyć dokonywaniu wykładni prawa krajowe-

go *contra legem*, rezultat wykładni prounijnej nie może być sprzeczny z jednoznaczną treścią przepisu prawa krajowego (tj. art. 2 pkt 14 ustawy o VAT), natomiast to po stronie podatnika jest prawo wyboru obowiązujących norm prawa krajowego albo bezpośredniego zastosowania przepisów dyrektywy oraz orzeczenia TSUE. Zatem niniejszego rozstrzygnięcia dokonano przy uwzględnieniu przyjętej przez Wnioskodawcę definicji pierwszego zasiedlenia”.

55. W związku z powyższym można twierdzić, że w pewnym zakresie nowelizacja stworzyła jednak nowy stan prawny poprzez usunięcie owej możliwości wyboru normy przez podatników.

Wytworzenie nieruchomości

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

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

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

Powstaje pytanie, czy definicja ta może dotyczyć również gruntów, czy tylko nieruchomości budynkowych. Gruntów nie da się 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.

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.

Urząd skarbowy

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

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

Działalność rolnicza, usługi rolnicze, produkty rolne, rolnik ryczałtowy

58. 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”.

59. Na gruncie większości polskich ustaw podatkowych występuje jednolita definicja działalności rolniczej. Podobną definicję możemy bowiem spotkać w ustawach o podatku dochodowym. W przypadku ustawy o podatku od towarów i usług jest ona nieco węższa w wyniku wyłączenia z jej zakresu sprzedaży niektórych gatunków drewna, które nie mogą być pozyskiwane na terytorium kraju ze względów klimatycznych.

Działalnością rolniczą co do zasady jest produkcja roślinna i zwierzęca. Następnie ustawa doprecyzowuje te sformułowania, wskazując, jakie w szczególności rodzaje produkcji roślinnej uznawane są za działalność rolniczą. Chociaż ustawa VAT nie stanowi o tym wprost – w przeciwieństwie do ustaw o podatku dochodowym – należy uznać, że podstawową cechą produkcji roślinnej i zwierzęcej jest wytwarzanie produktów roślinnych i zwierzęcych w stanie nieprzetworzonym (naturalnym). Warto zauważyć, że produkcja zwierzęca – aby stanowiła działalność rolniczą – nie musi koniecznie odbywać się w ramach prowadzonego gospodarstwa rolnego.

Działalnością rolniczą jest także sprzedaż produktów gospodarki leśnej i łowieckiej, z wyjątkiem drewna okrągłego z drzew tropikalnych (PKWiU 02.20.13.0) oraz bambusa (PKWiU ex 01.29.30.0). 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 stała się zbędnym superfluum ustawowym. Wobec zmiany treści definicji nie ma już potrzeby wyrażania w art. 43 ust. 1 pkt 3 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 rybackim.

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 2021 r. poz. 1128 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, przemiału 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 rolnicze. 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 uchynieniem 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 obowiązanego 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 2021 r. poz. 217 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 towa-

- rów, 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 ustawą o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw, 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 2021 r. poz. 2439 ze zm.), przepisów o obrocie papierami wartościowymi, przepisów o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi, przepisów o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej, przepisów o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych lub przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych, bez względu na wielkość przychodów;
 - 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 2021 r. poz. 994 ze zm.);
 - 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.

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.

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 produktów 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 2019 r. poz. 2168 ze zm.) 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.

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 Kodeksie cywilnym. 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.

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

Sprzedaż wysyłkowa

70. 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.

Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów na odległość

71. 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.

72. 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 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 ustawy.

73. 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).

74. 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.

75. 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 obciąża 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.

76. 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 nabycia 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).

77. 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.

Sprzedaż na odległość towarów importowanych

78. 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.

79. 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.

80. 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 nabycia 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.

81. 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).

82. 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.

83. 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.

84. 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 nabycia 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) 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).

85. 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.

Mały podatnik

86. 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 poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej kwocie 1 200 000 euro.

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

Sprzedaż – 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).

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

Dnia 1.10.2021 r. średni kurs euro wyniósł 4,5941 zł.

Powyższe oznaczają, że w 2022 r. równowartość 45 000 euro wynosi 207 000 zł, zaś równowartość 1 200 000 euro wynosi 5 513 000 zł.

Wartość rynkowa

88. Dnia 1.01.2008 r. do ustawy wprowadzono pojęcie wartości rynkowej. Ma ono znaczenie przede wszystkim w kontekście ustalania podstawy opodatkowania w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi.
89. 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 te-

rytorium 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.

90. 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.

Wartość rzeczywista

91. 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 rzeczywista przesyłki. W szczególności istotne jest to, czy ta wartość rzeczywista przekracza, czy też nie przekracza 150 euro (równowartości tej kwoty).
92. Pojęcie wartości rzeczywistej definiuje komentowany artykuł. Definicja ta odwołuje się do stosownej definicji zawartej w rozporządzeniu delegowanym do Unijnego Kodeksu Celnego. Zgodnie z nią przez pojęcie wartości rzeczywistej 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.

Zorganizowana część przedsiębiorstwa

93. 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.

94. 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).

95. 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 nie-

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

96. 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.

97. 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.

Usługi telekomunikacyjne, nadawcze radiowo-telewizyjne

98. 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.

99. 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).

100. 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.

101. 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.

102. 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”.

103. 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.

Usługi elektroniczne

104. 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).

105. 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 lub wspomagające obecność przedsiębiorstw lub osób w sieci elektronicznej, takie jak witryna lub strona internetowa;

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

Załącznik I do rozporządzenia 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.
106. Należy podkreślić, że określone usługi są uznawane za usługi elektroniczne na potrzeby ustalenia dla nich miejsca świadczenia. Te same usługi mogą zaś pozostawać innymi rodzajami usług na potrzeby przepisów o stawkach podatkowych bądź zwolnieniach przedmiotowych.

Wyroby akcyzowe

107. 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) szczegółowo definiują poszczególne rodzaje wyrobów akcyzowych we wskazanych wyżej kategoriach.

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

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

Systemy przesyłowe

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

Ordynacja podatkowa

109. Ustawa VAT definiuje także pojęcie Ordynacji podatkowej. Definicja ta ma charakter techniczny, w wielu przypadkach konieczne jest bowiem jednoznaczne zidentyfikowanie powoływanego przepisem aktu prawnego. Oznaczałoby to konieczność powoływania pełnej nazwy ustawy wraz ze wszystkimi miejscami jej publikacji, co wpływałoby na przejrzystość i czytelność przepisów. Dlatego też ustawodawca wprowadza skrótowe oznaczenia powoływanych przez siebie innych ustaw, dokonując ich identyfikacji w definicjach legalnych ustawy. W ustawie VAT dotyczy to ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.).

Definicje dotyczące klasyfikacji statystycznych

110. 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.

Czasopisma specjalistyczne. Czasopisma regionalne lub lokalne

111. 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.

112. 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.

113. 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).

114. 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 odstępy 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.

115. 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.

116. 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.

117. 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 przeznaczona 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 zajmować reklamy lub teksty reklamowe, to pozostaje ono czasopismem regionalnym lub lokalnym w rozumieniu powyższej definicji.

Faktura i faktury elektroniczne

118. 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.

119. 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.
120. 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).

121. 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.
122. Także i te regulacje wzorowane są na odnośnych przepisach dyrektywy VAT z 2006 r. Artykuł 217 dyrektywy VAT z 2006 r. wskazuje, że „faktura elektroniczna” oznacza fakturę zawierającą informacje wymagane w niniejszej dyrektywie, wystawioną i otrzymaną w dowolnym formacie elektronicznym.
123. 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).

124. 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.

125. 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.

Faktury ustrukturyzowane

126. 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.

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

Rozwiązania te w 2022 r. mają charakter fakultatywny, dobrowolny dla zainteresowanych podatników. Jeśli Polska uzyska zgodę Unii Europejskiej na obowiązkowe stosowanie tego systemu (mówi się w tym kontekście o 1.01.2023 r. albo o 1.07.2023 r.), to podatnicy będą mieli obowiązek wystawiania i otrzymywania faktur tylko i wyłącznie w ramach Krajowego Systemu e-Faktur (KSeF).

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.

128. 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.

129. 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).
130. 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.

Tereny budowlane

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

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

W dotychczasowej praktyce sprecyzowanie znaczenia pojęcia terenów przeznaczonych pod zabudowę sprawiało wiele trudności. W orzecznictwie i w piśmiennictwie dominowało stanowisko, że celem ustalenia, czy dany grunt jest terenem przeznaczonym pod zabudowę, należy odwołać się do statusu gruntu określonego na podstawie przepisów ustawy z 27.03.2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz.U. z 2022 r. poz. 503).

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

132. 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) 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.

133. 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.

134. 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.

135. 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 ścisłe 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”.

136. 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.

137. 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.

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

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

Na gruncie aktualnie obowiązującej definicji takie podejście jest nieaktualne.

Pojazdy samochodowe

139. 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.

140. 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 2021 r. poz. 450 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.

Podmiot prowadzący skład podatkowy oraz zarejestrowany odbiorca

141. Komentowana definicja znalazła się w ustawie z dnia 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).
142. 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 zawieszony akcyzy na rzecz podmiotów będących tzw. znikającymi podatnikami.

Ponadto – z uwagi na wprowadzoną w 2014 r. instytucję koncesji na obrót paliwami z zagranicą i instytucję zabezpieczenia majątkowego gwarantującego prawidłowe jej wykonywanie – zamiast „znikających podatników” jako kontrahenci zarejestrowanych odbiorców lub składów podatkowych występują także podmioty zagraniczne, które w ramach transakcji trójstronnych dokonują nabyć paliw na terytorium kraju i odsprzedają je „znikającym 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 definicje „podmiotu prowadzącego skład podatkowy” oraz „zarejestrowanego odbiorcy”. Te zmiany, nawiązując do definicji zawartych w ustawie o podatku akcyzowym, mają pozwolić uniknąć rozbieżności w interpretacji przepisów obu ustaw dotyczących tych podmiotów.

143. 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 2021 r. poz. 162 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 przedsiębiorców w Krajowym Rejestrze Sądowym, o ile podmiot taki numer posiada, numer identyfikacyjny REGON, numer identyfikacji podatkowej (NIP), adres poczty elektronicznej oraz określenie rodzaju i zakresu działalności, która będzie prowadzona w składzie podatkowym, jak również wskazanie planowanej lokalizacji składu podatkowego, proponowanego zabezpieczenia akcyzowego oraz liczby już prowadzonych przez podmiot składów podatkowych.

144. 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.

Rachunek VAT

145. 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).

146. 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.

147. 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.

148. 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.

149. 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.

150. 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.

151. 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.

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

153. 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.
154. 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).
155. 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.

156. 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 2021 r. poz. 423 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 2021 r. poz. 266 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 2021 r. poz. 1285 ze zm.), do poboru których obowiązana jest Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego.

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, w której posiadacz rachunku VAT jest podmiotem nabywającym wewnątrzwspólnotowo paliwo, który z powodu braku odpowiedniego statusu akcyzowego musi korzystać z pomocy innych uprawnionych podmiotów, które są 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 przekaże 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.

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 przekaże 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 rozwiązaniem 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 (przejście 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 wyłudzenia 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.

157. 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.

158. 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.

159. 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 użył 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.

Definicje związane z zarządem sukcesyjnym przedsiębiorstwem w spadku

160. Z dniem 25.11.2018 r. słowniczek ustawowy został uzupełniony o definicje związane z ustawą o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw. Są to definicje odpowiednio: ustawy o zarządzie sukcesyjnym, przedsiębiorstwa w spadku oraz zarządu sukcesyjnego.
161. W myśl pierwszej z tych definicji przez pojęcie ustawy o zarządzie sukcesyjnym należy rozumieć ustawę o zarządzie 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 przejrzystszyymi.

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.

Ówczasie 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 przed-

siębiorstwa. 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.

162. 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 trudnościami (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.

163. 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. Podatek 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.

164. 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.

165. 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 odnaleźć 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 sądowoadministracyjnych. 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.

166. 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.

Definicje związane z bonami (voucherami)

167. 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 w dniu 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 przysługują 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.

- 168.** 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.

- 169.** 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).
- 170.** Bon to instrument wymienialny 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.

171. 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.

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

Wprawdzie 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).

173. 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.

174. 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”.

175. 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.

176. 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.

177. 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 (wyjąwszy takie ewentualnie specyficzne przypadki, jak bon na dostawę towarów lub usług gastronomicznych 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.

178. 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.

179. 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 (tovar opodatkowany stawką obniżoną).

180. 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.

181. 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.

182. 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.

183. 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 174.

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.

184. 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).

System TAX FREE

185. 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.

186. 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.

187. 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.

188. 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 numerator.

189. 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 potwier-

dzenie 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.

190. 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.
191. Elementem systemu TAX FREE jest także wprowadzenie dla sprzedawców dokonujących dostaw towarów podróżnym obowiązku stosowania tzw. kas rejestrujących on-line.

Grupa VAT

192. 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.

193. 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.

194. W ramach niedawnych zmian podatkowych – składających się na podatkową część tzw. Polskiego Ładu – od 1.07.2022 r. wprowadza się możliwość tworzenia przez zainteresowane podmioty grup podatkowych na gruncie VAT. 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 podatku.

195. 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.

196. 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).
197. 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.

Przedstawiciel grupy VAT

198. 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. 166) oraz ustawy z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2021 r. poz. 422 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.

199. 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.

200. 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.

7.⁴ 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 tutaj 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 terytorialnych 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.

⁴ Art. 3 ust. 7 dodany przez art. 14 pkt 2 ustawy z 29.10.2021 r. (Dz.U. poz. 2105 ze zm.) zmieniającej nin. ustawę z dniem 1.07.2022 r.

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 Ordynacji podatkowej.

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

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

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

9. Szczególnego rodzaju podatnikiem jest „przedsiębiorstwo w spadku”.

Pojęcie przedsiębiorstwa w spadku – zob. tezy 162 i 163 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.

10. Od 1.01.2022 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 1.01.2022 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 198–200 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 – zmieniających 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.

Spis treści

Uwagi wstępne	116
Czynności opodatkowane	118
Problematyka opodatkowania świadczeń złożonych	121
Odpłatność czynności	127

Nieważność i sprzeczność czynności z prawem	134
Nadużycie prawa	135
Opodatkowanie remanentu likwidacyjnego	139

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.

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 nabydzie 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 Ülzen v. Dieter Ambrecht) ETS uznał, że sprzedaż budynku pełniącego funkcję pensjonatu, w którym jednakże przez osobę fizyczną prowadzącą pensjonat wyodrębniona była prywatna część mieszkalna, jest dostawą towarów tylko w części dotyczącej przeniesienia własności pensjonatu. Tylko bowiem względem tej części budynku sprzedawca występował w charakterze podatnika, natomiast w odniesieniu do prywatnej części mieszkalnej nie występował jako podatnik.

Literalna wykładnia polskich przepisów VAT mogłaby wskazywać, że czynność wykonywana przez podatnika podlega opodatkowaniu niezależnie od tego, czy występował on w tym charakterze, czy też nie. Tymczasem w przypadku podatników będących osobami fizycznymi znaczna część czynności przezeń wykonywanych, które jako takie mają charakter czynności podlegających opodatkowaniu, jest przez nich wykonywana prywatnie jako przez konsumentów. Można tu wskazać przykładowo na sprzedaż prywatnego samochodu niewykorzystywanego w działalności gospodarczej przez osobę fizyczną, która jednocześnie jest podatnikiem VAT. W odniesieniu do tej czynności osoba ta nie występuje jako podatnik, stąd też czynność ta nie może podlegać opodatkowaniu. Dlatego też należy uznać, że powyższe zastrzeżenie – dotyczące wykonywania czynności opodatkowanych przez podatnika działającego w takim charakterze – chociaż niewyrażone wprost, jednak obowiązuje. Można je wysnuć także z ogólnych reguł konstrukcyjnych każdego podatku – dany stan 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.

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 świadczenia jako całości, jako jednego przedmiotu opodatkowania) musi być dokonywane każdorazowo w sposób indywidualny i z uwzględnieniem indywidualnych cech danego świadczenia.

Najczęstszym w praktyce założeniem w ramach świadczenia kompleksowego jest to, że jedno ze świadczeń ma charakter główny, zaś pozostałe świadczenia dostarczane w pakiecie mają charakter pomocniczy. Określenie dominującego elementu świadczenia powinno być przy tym – z tych samych przyczyn, co w przypadku samej oceny kompleksowości bądź odrębności świadczeń – dokonywane z punktu widzenia potrzeby klienta (nabywcy). Jak słusznie zauważa Trybunał w powoływanym już orzeczeniu 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 zdeterminowany przez usługę główną oraz że nie można wykonać lub wykorzystać usługi głównej bez tej dodatkowej usługi”. Sąd stwierdził zatem, że tego rodzaju świadczenia dodatkowe nie mogą być uznane za element świadczenia kompleksowego (noclegowego), tylko są usługami odrębnymi (podlegającymi odrębnemu opodatkowaniu).

Odpłatność czynności

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. Wynagrodzenie musi być należne za wykonanie tego świadczenia. Kwoty przekazane przez świadczeniobiorcę jedynie przy okazji dostawy towarów czy też świadczenia usług, które nie są należne za świadczenie i w związku z jego wykonaniem nie są zapłatą, nie mogą przesądzać o odpłatności danej umowy.

Najczęściej przywoływanym orzeczeniem ETS, dotyczącym charakteru wynagrodzenia (zapłaty) za wykonane świadczenia, jest orzeczenie 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 (ofiarowywane) datki stanowią zapłatę za usługę. W ocenie ETS w przypadku niniejszym brak było bezpośredniego związku pomiędzy wykonywanym świadczeniem a otrzymywanymi datkami. Nie było bowiem żadnej umowy (porozumienia), choćby dorozumianej, pomiędzy ofiarodawcami a świadczeniodawcą (muzykiem), zaś wielkość datku w żaden sposób nie była uzależniona od cech świadczonej usługi (np. rodzaju granego utworu, długości przysłuchiwania się muzyce itp.). W związku z tym nie można było dostrzec żadnego związku pomiędzy ofiarowywanym datkiem a świadczoną usługą. Wobec tego 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 wręczone przez klientów pracownikom obsługi (restauracji, hotelu itp.) nie podlegają opodatkowaniu. Nie dotyczy to oczywiście przypadków, kiedy napiwek ma charakter obowiązkowy (np. płatność za stół 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 bezpośrednie-

go 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, Odvolací finanční ředitelství v. Český rozhlas). Z kolei w wyroku z 16.09.2021 r. (C-21/20, Balgarska natsionalna televizija 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 reprograficzne pobierane przez organizacje 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 uiściło 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 należna jest za dokonywane świadczenie. W wyroku z 28.11.2013 r. (I FSK 1655/12, LEX nr 1403570) NSA stwierdził, że zamiana jest formą dostawy towarów. Ma ona charakter odpłatny, gdyż wynagrodzeniem podatnika jest przekazanie mu innej rzeczy lub usługi. Z kolei w orzeczeniu z 1.09.2011 r. (I FSK 1212/10, LEX nr 919504) NSA wyraził słuszny pogląd, że wynagrodzeniem – za przeniesienie towarów na daną osobę – może być umorzenie jej udziałów w spółce z o.o. W wyroku z 10.05.2012 r. (I FSK 1010/11, LEX nr 1148381) NSA wyraził kontrowersyjną tezę, że: „Jeżeli więc spółka przekazuje wynagrodzenie – w formie nieruchomości, czy też w formie gotówkowej – jako świadczenie wzajemne związane z niepodlegającą opodatkowaniu czynnością umorzenia udziałów, świadczenie to też nie podlega VAT”. W powyższym wyroku sąd zdaje się nie zauważać, że o ile czynność dotycząca udziałów nie podlega opodatkowaniu, o tyle wynagrodzenie jest dokonywane w formie dostawy towarów bądź świadczenia usług. To zdarzenie – gdy jego sprawcą jest podatnik – oczywiście podlega opodatkowaniu. Pogląd taki jest jednak podtrzymywany w orzecznictwie sądowym. Jak uznał WSA w Gliwicach w wyroku z 5.03.2014 r. (III SA/Gl 1550/13, LEX nr 1440740), w tego rodzaju przypadkach przekazanie towaru lub usługi (wynagrodzenie) nie jest przedmiotem transakcji. Zdaniem sądu „przedmiotem transakcji jest tu bowiem przekazanie udziałów w celu umorzenia, będące przyczyną wypłaty wynagrodzenia, a nie samo wynagrodzenie oderwane od zaistnienia określonego zdarzenia”.

Trzeba jednak zauważyć, że wobec istniejących w sprawie wątpliwości sprawa zakończyła się uchwałą poszerzonego składu NSA. W uchwale z 16.11.2015 r. (I FPS 6/15, LEX nr 1844693) NSA uznał, że przekazanie nieruchomości tytułem wynagrodzenia za umorzenie udziałów podlega opodatkowaniu VAT jako dostawa towarów. Należy uznać, że jest to pogląd zgodny z przepisami. Trzeba tu zwrócić uwagę na orzeczenie TSUE z 13.06.2018 r. (C-421/17, Szefer 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 uzyskiwała 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 wymienić na towary czy też usługi, przy czym punkty przyznawane są w zamian za zakupione przez klienta towary czy też usługi, nie mamy do czynienia z odpłatną dostawą towarów. Podatnik wydający towary w zamian za przyznane wcześniej przez siebie punkty czy też talony nie otrzymuje w zamian za to żadnego wynagrodzenia. Co prawda – w związku z akcją promocyjną – możliwe jest zwiększenie sprzedaży podatnika, jednakże jest to korzyść przyszła i niepewna, a nadto nie ma ona konkretnej i możliwej do wyrażenia wielkości pieniężnej. W związku z tym tego rodzaju wydanie towarów bez wynagrodzenia nie jest odpłatną dostawą towarów. Takie było też stanowisko ETS w orzeczeniu 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 (kupony). 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 upravljenje na izpyľnenieto” – Warna pri Centralno upravljenje 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). Wskazała 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 pozbawienia 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 strony. Oczywiście decydujące znaczenie ma tutaj stan faktyczny, a nie deklarowany przez stronę. Organy podatkowe i skarbowe mają prawo do oceny rzeczywistego charakteru czynności jako nieodpłatnej bądź odpłatnej. Także w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości pojawia się pogląd, że sądy krajowe mogą ustalać rzeczywistą treść i znaczenie transakcji podatnika (orzeczenie 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.

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 dotyczyć to może prostytucji. W wielu państwach członkowskich usługi prostytutek są przedmiotem rynkowego obrotu. Wydaje się, że – z uwagi na istnienie jednolitego rynku wewnętrznego Unii Europejskiej – powołanie się na okoliczność, iż w danym państwie usługi prostytutek nie mogą być przedmiotem obrotu, nie byłoby wystarczającą przesłanką nieobejmowania takich usług opodatkowaniem w tym państwie.

Nadużycie prawa

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 Ordynacji podatkowej.

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

Ma to miejsce, ponieważ przepisy komentowanej ustawy wyrażają konstrukcję nadużycia prawa. Ona również pozwala organom podatkowym na pominięcie skutków prawnych transakcji

dokonywanych przez strony, jeśli w ocenie organów podatkowych poprzez dokonanie takich transakcji podatnik nadużywa prawa.

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

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.

Organ podatkowy może 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 rzeczzone *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 równolegle i niezakończanego postępowania karnego bez wiedzy podatnika poprzez na przykład przechwycenie przekazów telekomunikacyjnych oraz przejęcie korespondencji elektronicznej, pod warunkiem że uzyskanie tych dowodów w ramach rzeczonoego 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.

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 przeniesione na innego podatnika (następcę prawnego) jako całość lub część majątku przedsiębiorstwa. Tak więc wedle regulacji unijnych towary pozostające po likwidacji działalności gospodarczej są traktowane, jakby były przedmiotem opodatkowanej dostawy za wynagrodzeniem.

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

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

Art. 5a. Towary 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 dopatrył się wadliwości przepisów komentowanej ustawy z powodu tego, że przy określaniu stawek obniżonych odnoszą się one do klasyfikacji statystycznych (PKWiU).
5. Należy zauważyć, że od 1.01.2011 r. nie ma już regulacji – w związku z uchyleniem 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).

Spis treści	
Uwagi wstępne	141
Zbycie przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części	142
Czynności niemogące być przedmiotem prawnie skutecznej umowy	147
Działalność w zakresie gier losowych i zakładów wzajemnych	150

Uwagi wstępne

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

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

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

Podatek naliczony, zawarty w cenie zakupionych towarów i usług, które posłużyły wyłącznie do wykonywania czynności w ogóle niepodlegających podatkowi, nie może zostać odliczony od podatku należnego. Odliczeniu podlega bowiem wyłącznie podatek naliczony związany

z czynnościami opodatkowanymi. Określone kontrowersje dotyczą natomiast możliwości odliczenia 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).

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

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

Wyłączone z opodatkowania jest zarówno odpłatne, jak i nieodpłatne zbycie przedsiębiorstwa. Również darowizna przedsiębiorstwa nie podlega opodatkowaniu (tak WSA w Poznaniu w wyroku z 7.10.2009 r., I SA/Po 491/09, LEX nr 523615). Nie ma znaczenia także forma zbycia – podatkowi 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 dozwolony 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 wy-

roku 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 wyprzedaży 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 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. W początkowym okresie obowiązywania ustawy VAT z 1993 r. od opodatkowania wyłączona była również sprzedaż zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Do 30.11.2008 r. nie było podstaw, aby wyłączać zbycie zorganizowanej części przedsiębiorstwa spod zakresu ustawy VAT. Transakcja taka powinna być traktowana jako ciąg dostaw towarów wchodzących do masy majątkowej składającej się na tzw. zorganizowaną część przedsiębiorstwa. W odniesieniu do części

składników majątkowych wchodzących w skład zorganizowanej części przedsiębiorstwa zbywca powinien być uznany za świadczącego usługi na rzecz nabywcy (dotyczyć to będzie np. przeniesienia praw z patentów, znaków towarowych).

Od 1.12.2008 r. z zakresu ustawy wyłączono także transakcje zbycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa (zorganizowana część przedsiębiorstwa – zob. tezy 93–97 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 2022 r. poz. 111).

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.

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 przeciw-

działać 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 dokonywane w całej Wspólnocie, nie powinny być przedmiotem opodatkowania.

Analiza orzecznictwa ETS wskazuje, że nawet niektóre czynności zakazane wprost przez prawo mogą być przedmiotem opodatkowania.

W orzeczeniu 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 „oszukańcze posłużenie się kartą bankomatową jako środkiem zapłaty za rzeczony transakcje jest bez znaczenia dla oko-liczności, że czynności te mogą zostać zaklasyfikowane jako dostawa towaru”.

13. W polskiej praktyce wiele problemów powstało w związku z opodatkowaniem opłat za niele-galny pobór gazu, energii (czy też innych mediów). W ocenie Ministra Finansów, wyrażonej w ogólnej interpretacji prawa podatkowego, opłaty te powinny podlegać opodatkowaniu podat-kiem 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 piś-mie 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 – stanowią-cy 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 2007/1, poz. 118) czy też WSA w Warszawie w wyro-ku 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 pra-wem. Nie znaczy to jednak, że pobór energii jako taki nie może być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Fakt, że w danych okolicznościach pobór energii był dokonany nielegalnie, nie powinien być powodem wyłączenia tej czynności z zakresu czynności opodatkowanych.

Nie znaczy to wszakże, że nielegalny pobór energii powinien być opodatkowany. W tym przy-padku powodem braku opodatkowania jest brak świadczenia ze strony podmiotu, na szkodę którego pobierana jest energia. Z tych to właśnie powodów czynność taka nie podlega opo-datkowaniu. Nie można natomiast uzasadniać braku opodatkowania niezgodnością poboru energii z prawem w danym konkretnym przypadku. Na podobnym stanowisku stanął WSA w Warszawie, który w wyroku z 10.06.2008 r. (III SA/Wa 554/08, LEX nr 391405) uznał, że po-bierane opłaty mają charakter odszkodowawczy i z tego względu nie mogą zostać uznane za wynagrodzenie za dostawę towarów (energii).

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. Zda-niem sądu płacone kwoty nie są odszkodowaniem, ale opłatą za przejazd, bo wiążą się bezpo-srednio 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 skażające-go, 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 orzeczniczą 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 jakiegś działalności korzyści.

15. W wyroku z 10.05.2013 r. (I FSK 553/12, LEX nr 1351824) NSA uznał, że w sytuacji, gdy podatnik poprzez manipulowanie urządzeniami pomiarowymi zaniżał ilość wydanego klientom towaru (paliwa), którego uzyskaną w ten sposób część potem wprowadzał do obrotu, nie ma podstaw do zastosowania komentowanego przepisu. W tego rodzaju przypadku to nie kradzież czy też oszustwo na rzecz klientów stacji paliw podlegały opodatkowaniu, tylko czynność sprzedaży ukradzionego w ten sposób paliwa.
16. Opodatkowaniu podlegają oczywiście tylko konkretne świadczenia, a nie zamiary stron zawierających daną umowę. Tak więc „usługa”, która obiektywnie rzecz biorąc, nie jest możliwa do spełnienia, nie może podlegać opodatkowaniu. Jeśli bowiem świadczenie nie jest możliwe do wykonania, to w ogóle do niego nie dochodzi. Nie powstaje zatem w istocie czynność opodatkowana, chociaż strony zawarłyby umowę na tego rodzaju usługę.

Działalność w zakresie gier losowych i zakładów wzajemnych

17. Do 31.12.2008 r. przepisów ustawy nie stosowało się także do działalności w zakresie gier losowych, zakładów wzajemnych, gier na automatach ani gier na automatach o niskich wygranych, podlegającej opodatkowaniu podatkiem od gier na zasadach określonych w odrębnej ustawie.

Od 1.01.2009 r. działalność, o której mowa wyżej, nie jest wyłączona z zakresu zastosowania ustawy (została zwolniona z podatku – zob. komentarz do art. 43).

Powyższa zmiana jest związana z dostosowaniem przepisów ustawy do regulacji unijnych, gdzie działalność w zakresie gier losowych, zakładów wzajemnych, gier na automatach jest traktowana jako działalność gospodarcza, która jest zwolniona z podatku.

ROZDZIAŁ 2

Dostawa towarów i świadczenie usług

Art. 7. 1. Przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, w tym również:

- 1) przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie;
 - 2) wydanie towarów na podstawie umowy dzierżawy, najmu, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze zawartej na czas określony lub umowy sprzedaży na warunkach odroczonej płatności, jeżeli umowa przewiduje, że w następstwie normalnych zdarzeń przewidzianych tą umową lub z chwilą zapłaty ostatniej raty prawo własności zostanie przeniesione;
 - 3) wydanie towarów na podstawie umowy komisu: między komitentem a komisantem, jak również wydanie towarów przez komisanta osobie trzeciej;
 - 4) wydanie towarów komitentowi przez komisanta na podstawie umowy komisu, jeżeli komisant zobowiązany był do nabycia rzeczy na rachunek komitenta;
 - 5) ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego, ustanowienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu oraz przekształcenie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, a także ustanowienie na rzecz członka spółdzielni mieszkaniowej odrębnej własności lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu oraz przeniesienie na rzecz członka spółdzielni własności lokalu lub własności domu jednorodzinnego;
 - 6) oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste;
 - 7) zbycie praw, o których mowa w pkt 5 i 6.
2. Przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się również przekazanie nieodpłatnie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa, w szczególności:
- 1) przekazanie lub zużycie towarów na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia,
 - 2) wszelkie inne darowizny
- jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych.
3. Przepisu ust. 2 nie stosuje się do przekazywanych prezentów o małej wartości i próbek, jeżeli przekazanie to następuje na cele związane z działalnością gospodarczą podatnika.
4. Przez prezenty o małej wartości, o których mowa w ust. 3, rozumie się przekazywane przez podatnika jednej osobie towary:
- 1) o łącznej wartości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 100 zł (bez podatku), jeżeli podatnik prowadzi ewidencję pozwalającą na ustalenie tożsamości tych osób;
 - 2) których przekazania nie ujęto w ewidencji, o której mowa w pkt 1, jeżeli jednostkowa cena nabycia towaru (bez podatku), a gdy nie ma ceny nabycia, jednostkowy koszt wytworzenia, określone w momencie przekazywania towaru, nie przekraczają 20 zł.
- 5–6. (uchylone).
7. Przez próbkę, o której mowa w ust. 3, rozumie się identyfikowalne jako próbka egzemplarz towaru lub jego niewielką ilość, które pozwalają na ocenę cech i właściwości towaru w jego końcowej postaci, przy czym ich przekazanie (wręczenie) przez podatnika:
- 1) ma na celu promocję tego towaru oraz
 - 2) nie służy zasadniczo zaspokojeniu potrzeb odbiorcy końcowego w zakresie danego towaru, chyba że zaspokojenie potrzeb tego odbiorcy jest nieodłącznym elementem promocji tego towaru i ma skłaniać tego odbiorcę do zakupu promowanego towaru.
8. (uchylony).

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

Spis treści	
Uwagi wstępne	152
Pojęcie dostawy towarów	152
Opodatkowanie nieodpłatnych przekazania towarów od 1.04.2011 r.	164
Przekazanie próbek towarów oraz prezentów małej wartości	169
Dostawa łańcuchowa	175
Dostawa towarów a świadczenie usług	177
Niektóre fakultatywne rozwiązania unijne dotyczące dostawy towarów	179

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.

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 prze-

włączonych rzeczy – zob. także wyrok WSA w Poznaniu z 6.02.2007 r., I SA/Po 1079/06 [w:] *Podatek od towarów i usług. Orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawach podatkowych*, red. A. Bącał, Warszawa 2008).

Przedmiotem dostawy jest zatem towar. Tylko czynności mające za przedmiot towar mogą być uznane za dostawę. Zazwyczaj jednak czynności podobne do dostawy, lecz mające za przedmiot określone prawa majątkowe, będą uznane za opodatkowane świadczenie usług (towar – zob. komentarz do art. 2).

Problematyczna jest kwalifikacja zbycia udziału w towarze. Wyjątkowo jako towar może być potraktowany udział w nieruchomości. Jest to zgodne z normami unijnymi, według których państwa członkowskie mogą uznać za towary udziały lub inne prawa o charakterze udziałowym, które dają ich posiadaczowi prawne lub faktyczne prawo własności czy też posiadania nieruchomości – art. 15 ust. 2 lit. c dyrektywy VAT z 2006 r. (udziały w nieruchomości jako towar – zob. komentarz do art. 2). Można zaobserwować, że w praktyce sądy administracyjne skłonne są traktować udziały w towarze jako towary, zaś czynności zbycia tych udziałów jako dostawę towarów (zob. także uchwała NSA z 24.10.2011 r., I FPS 2/11, ONSA WSA 2012/1, 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 takim rozumieniu 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 „Obzhalwane i uprawnienie na izpylnenieto”, Sofia, 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 umożliwiające nabywcy dysponowanie towarem prawie jak właściciel” (wyrok WSA w Bydgoszczy z 5.05.2009 r., I SA/Bd 105/09, LEX nr 497548). W kontekście poczynionych już uwag powyższa teza wywołuje wątpliwości. Wydaje się, że dostrzegł to również NSA, który w wyroku z 28.05.2010 r. (I FSK 963/09, M. Pod. 2010/8, 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 któ-

rych 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), 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 podatkiczki. 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 po-

glądami, że nie mamy tu do czynienia z odpłatną dostawą (A. Biedacha, *Opakowania zwrotne i przepis bez podstawy*, „Rzeczpospolita”, 16.03.2005).

Samo wydanie towaru za kaucją nie ma charakteru dostawy – przynajmniej w momencie wydania towarów – ponieważ w takim momencie strony ustalają (w sposób mniej lub bardziej dorozumiany), że wydany towar wróci do wydającego. Nie następuje więc jeszcze przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel. Pobierana kaucja ma zaś charakter wyłącznie zabezpieczenia roszczeń wydającego towary o ich zwrot.

Niezwrócenie pobranych (wydanych) towarów (w ustalonym terminie bądź w terminie zwyczajowo przyjętym) powoduje, że spełniają się przesłanki przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Z chwilą upływu terminu zwrotu zatem dochodzi do dostawy towarów (wcześniej wydanych za kaucją), przy czym kaucję (pomniejszoną o podatek od towarów i usług) należy wówczas potraktować jako wynagrodzenie za tę dostawę.

Obowiązujące od 1.01.2014 r. przepisy dotyczące podstawy opodatkowania konstruują fikcję prawną dostawy w razie niezwrócenia opakowań zwrotnych w określonym terminie (zob. komentarz do art. 29a).

4. Wiele problemów w stanie prawnym obowiązującym do 30.11.2008 r. na gruncie VAT wywoływała kwalifikacja czynności, których przedmiotem jest wieczyste użytkowanie gruntów.

Same grunty są w rozumieniu ustawy VAT towarem. W przypadku jednak prawa wieczystego użytkowania gruntów – zarówno jego ustanowienie na rzecz innego podmiotu, jak i 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 specyficzny 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 od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej. Podstawą opodatkowania będzie zatem wartość świadczeń otrzymanych w zamian. Problemатyczne wszakże pozostaje, w jaki sposób wycenić owo „wszystko” (czyli świadczenie wzajemne). Wydaje się, że należałoby dokonać tego przy zastosowaniu kryterium wartości rynkowej.

7. Przez wiele lat wątpliwości wywoływał sposób potraktowania jako dostawy towarów odpłatnego zniesienia współwłasności. Można wskazać, że w wyroku z 6.10.2016 r. (I FSK 386/16, LEX nr 2118543) NSA uznał, że czynność ta stanowi odpłatną dostawę towarów.
8. Obok powyższej ogólnej definicji dostawy towarów jako „przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel” ustawa wskazuje dokładniej na niektóre czynności również będące dostawą. Przede wszystkim w tym zakresie następuje doprecyzowanie zakresu tego pojęcia przez wskazanie, że także wydanie towarów w określonych warunkach uznawane jest za dostawę. W pewnym zakresie jednakże jest to również rozszerzenie zakresu definicji dostawy, gdyż za dostawę zostają uznane świadczenia, w przypadku których nie dochodzi w gruncie rzeczy do przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.
9. Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy dostawa towarów ma miejsce wówczas, gdy z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub z mocy prawa następuje przeniesienie prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie.

Należy uznać, że w tym przypadku odszkodowanie pełni funkcję wynagrodzenia, czyniąc tego rodzaju dostawę towarów faktycznie odpłatną. Jeśli wywłaszczenie następuje za wynagrodzeniem, to stanowi ono odpłatną dostawę towarów.

Przepis stanowi o nakazie organu władzy publicznej zobowiązującym do przeniesienia własności. Przez pojęcie to należy rozumieć organy administracji publicznej oraz sądy.

Komentowana regulacja obejmuje przede wszystkim przypadki wywłaszczania nieruchomości oraz sprzedaży nieruchomości na cele uzasadniające jej wywłaszczenie. Zaliczenie tego rodzaju przypadków do dostawy towarów nie będzie w większości sytuacji oznaczało faktycznego opodatkowania. W przypadku wywłaszczenia za odszkodowaniem stosunkowo rzadko podmiot wywłaszczany może być uznany za podatnika. Zazwyczaj wywłaszczenie dotyczy własności prywatnej. Oczywiście w sytuacji gdy dany podmiot jest pozbawiany własności działek budowlanych, które wcześniej nabył, wiedząc, że na tym terenie przeprowadzone będą inwe-

stycje budowlane, należy uznać, że występuje on w charakterze podatnika VAT. Tego rodzaju wyłączenie będzie zatem podlegało opodatkowaniu.

Jeśli w związku z postępowaniem wyłączeniowym ma miejsce wydanie nieruchomości zamiennej, mamy do czynienia z dwiema dostawami. Wydanie nieruchomości przez wyłączającego jest jedną dostawą. Wydanie mu nieruchomości zamiennej także ma charakter dostawy towarów. Podmiot wyłączający (jednostka samorządu terytorialnego) i wydający nieruchomość zamienną będzie działał w charakterze podatnika. Stąd też jego dostawa zazwyczaj podlegać będzie opodatkowaniu.

Dostawą jest tylko takie wyłączenie czy też przymusowa sprzedaż, które następują za odškodowaniem. Nie będzie więc dostawą wydanie rzeczy w związku z orzeczeniem sądu karnego ich przepadku.

W uchwale z 12.10.2015 r. (I FPS 1/15, LEX nr 1805937) NSA stwierdził, że „przeniesienie przez gminę (miasto na prawach powiatu) prawa własności nieruchomości z nakazu władzy publicznej w zamian za odškodowanie stanowi dostawę towaru w rozumieniu art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy VAT, nieskutkującą ekonomicznym obciążeniem wyłączonego ciężarem uiszczenia podatku z tytułu tej czynności”.

Wydaje się jednak, że powyższa uchwała nie rozwiązuje problemów, na które miała odpowiedzieć. Podstawową kwestią wywołującą trudności jest bowiem to, czy w oszacowanej przez biegłego wartości nieruchomości zawarty jest podatek, czy też należałoby podatek policzyć od takiej wartości (a w konsekwencji i odškodowanie powinno być powiększone o VAT). Jest to związane, jak się wydaje, również z faktem, że o ile przepisy ustawy stanowią o tym, iż wartość rynkowa zawiera podatek, o tyle przepisy dotyczące szacowania wartości nieruchomości zastrzegają, że wartość oszacowana przez biegłego nie zawiera podatków ani opłat.

Pewne wątpliwości – co do tego, czy mamy w tym przypadku do czynienia ze świadczeniem (jednej strony na rzecz drugiej) – były związane także z sytuacją, w której nieruchomość była przenoszona między miastem na prawach powiatu a Skarbem Państwa (reprezentowanym przez prezydenta miasta na prawach powiatu). Wątpliwości te wiązały się z faktem, że obie strony transakcji są reprezentowane przez tę samą osobę, zaś kwota należna za tę transakcję w istocie jest tylko przeksięgowywana w budżecie jednostki samorządu terytorialnego. W orzeczeniu z 13.06.2018 r. (C-665/16, Minister Finansów v. Gmina Wrocław) TSUE stwierdził, że zdarzenie to podlega opodatkowaniu. Podobnie orzekł także NSA w wyroku z 16.07.2020 r. (I FSK 653/16, LEX nr 3045226): „Nie można zasadnie twierdzić, że przeniesienie w wyniku zamiany nieruchomości Skarbu Państwa do zasobów gminy i odwrotnie nie doprowadza do przeniesienia władztwa ekonomicznego tych gruntów”.

10. Za dostawę towarów ustawa uznaje także wydanie towarów na podstawie umowy leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze zawartej na czas określony lub umowy sprzedaży na warunkach odroczonej płatności – jeżeli umowa przewiduje, że w następstwie normalnych zdarzeń przewidzianych tą umową lub z chwilą zapłaty ostatniej raty prawo własności zostanie przeniesione.

W wyroku z 25.04.2013 r. (I FSK 846/12, LEX nr 1315768) NSA wyraził dość kontrowersyjną tezę, że „umowę przedwstępną przeniesienia własności lokalu mieszkalnego, zawartą w formie aktu notarialnego z warunkiem ratalnej spłaty kredytu zaciągniętego przez spółdzielnię mieszkaniową na wybudowanie tego lokalu, należy uznać za umowę sprzedaży na warunkach odroczonej płatności w rozumieniu art. 7 ust. 1 pkt 2 ustawy VAT, w której przewidziano, że z chwilą zapłaty ostatniej raty prawo własności zostanie przeniesione”. Można mieć bowiem

wątpliwości, czy kwalifikacja umowy przedwstępnej jako skutkującej dostawą (w rozumieniu komentowanych przepisów) jest prawidłowa.

Umowy leasingu (oraz najmu i dzierżawy) traktowane są jako dostawy towarów wówczas, gdy zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający; jako dostawy towarów traktowane są umowy leasingu w rozumieniu tych przepisów, których przedmiotem są grunty.

Odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający, o ile przewiduje to umowa leasingu. Dotyczy to przede wszystkim umów niespełniających kryteriów leasingu operacyjnego, w tym przede wszystkim leasingu kapitałowego. Powyższe wskazywałoby zatem, że leasing kapitałowy (w którym odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający) będzie dostawą towarów, pozostałe zaś rodzaje leasingu (w szczególności leasing operacyjny) stanowić będą świadczenie usług. Należy także zauważyć, że nie ma znaczenia, kto faktycznie dokonuje odpisów amortyzacyjnych, ale to, kto w sytuacji modelowej miałby prawo to czynić. Niektórzy podatnicy nie dokonują bowiem odpisów amortyzacyjnych (np. opodatkowani podatkiem dochodowym w formie karty podatkowej), chociaż to oni – jako korzystający – mieliby prawo (obowiązek) tak czynić.

Należy jednak zauważyć, że nadal istnieją wątpliwości co do kwalifikacji (dostawa czy usługa) leasingu kapitałowego. Nadal bowiem w ustawie pozostał zapis, zgodnie z którym dostawa ma miejsce wówczas, gdy do przeniesienia własności dochodzi w następstwie normalnych zdarzeń przewidzianych w umowie. Jak już wskazywano, umowy leasingu zawierają zazwyczaj jedynie opcję kupna. Jeżeli uznać, że skutek w postaci przejścia własności ma być wyrażony w umowie jako bezwarunkowy – a na to wskazywałoby użycie sformułowania „następuje przeniesienie własności”, to umowy leasingu z opcją kupna nie byłyby traktowane jako dostawa towarów. Tutaj bowiem skutek w postaci przeniesienia własności „może nastąpić”, a nie „następuje”. Z drugiej jednak strony można uznać, że skorzystanie z opcji kupna, w wyniku czego następuje przeniesienie własności przedmiotu leasingu, jest normalnym zdarzeniem przewidzianym tą umową.

Istnieją, co prawda, pewne argumenty, aby jako świadczenie usług traktować zarówno leasing operacyjny, jak i leasing kapitałowy. W praktyce wszakże ukształtowała się linia traktująca leasing operacyjny jako świadczenie usług, zaś kapitałowy – jako dostawę towarów (niezależnie od niuansów takiej umowy). Jest to poniekąd uzasadnione względami funkcjonalnymi i charakterem tych umów.

11. W wyroku z 17.07.2014 r. (C-438/13, SC BCR Leasing IFN SA v. Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Fenerală de Administrare a Marilor Contribuabili, Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor) TSUE uznał, że braku możliwości odzyskania od leasingobiorcy przez leasingodawcę towarów stanowiących przedmiot umowy leasingu po rozwiązaniu tej umowy z winy leasingobiorcy, pomimo podjętych przez leasingodawcę działań zmierzających do odzyskania tych towarów i pomimo braku jakiegokolwiek świadczenia wzajemnego po owym rozwiązaniu umowy, nie można uznać za odpłatną dostawę towarów.
12. W dniu 4.10.2017 r. w sprawie C-164/16 (Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs v. Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd) Trybunał orzekł, że: „Wyrażenie «umow[a] najmu [...]», która zawiera klauzulę o przeniesieniu własności w następstwie normalnych zdarzeń nie później niż z chwilą zapłaty ostatniej raty», użyte w art. 14 ust. 2 lit. b dyrektywy VAT z 2006 r., należy interpretować w ten sposób, że znajduje ono zastosowanie do umowy wzorcowej najmu z opcją wykupu, jeżeli z warunków finansowych umowy można wywnioskować, że skorzystanie z opcji jawi się jako jedyny gospodarczo racjonalny wybór, którego leasingo-

biorca może dokonać w odpowiednim czasie, jeżeli umowa została do końca wykonana, czego zbadanie należy do sądu krajowego”.

Powyższe orzeczenie mogłoby stanowić podstawę do prób re kwalifikacji niektórych umów leasingu operacyjnego, jako świadczeń stanowiących dostawę towarów (a nie świadczenie usług).

Wydaje się jednak, że ewentualne podważenie powyższego przez fiskusa byłoby utrudnione, jeśli wziąć pod uwagę, że polskie przepisy wyraźnie zastrzegają traktowanie leasingu jako dostawy towarów bądź świadczenia usług w zależności od kwalifikacji tej umowy na gruncie podatku dochodowego. W tym kontekście orzeczenie TSUE nie mogłoby być zastosowane na niekorzyść podatników, jeśli korzystniejsze dla nich skutki są zastrzeżone w przepisie krajowym.

13. Należy w tym miejscu zwrócić uwagę, że 27.03.2019 r. TSUE wydał orzeczenie odnoszące się do leasingu zwrotnego. W sprawie C-201/18 (Mydibel SA v. État belge) Trybunał uznał, że występujące w tej konkretnej sprawie transakcje leasingu zwrotnego (ang. *sale and lease back*) stanowią transakcje o charakterze czysto finansowym, służące zwiększeniu płynności finansowej spółki, a nieruchomości będące przedmiotem sporu pozostały w jej posiadaniu – spółka wykonywała je w sposób ciągły do celów przeprowadzanych przez nią opodatkowanych transakcji. Dlatego też – zdaniem TSUE – można stwierdzić, że wszystkie te transakcje są na tyle ściśle ze sobą związane, że w rezultacie stanowią jedną transakcję. W związku z tym transakcji tych nie można uznać za dostawę towarów, ponieważ prawa przeniesione w ich wyniku nie uprawnijają drugiej strony transakcji do rozporządzania nieruchomościami jak właściciel.
14. Wedle obowiązującej ustawy za dostawę towarów uważa się czynności wydawania towarów w wykonywaniu umów komisu. Opodatkowaniu podlega zarówno czynność wydania towarów pomiędzy komitentem a komisantem, jak i wydanie towarów przez komisanta osobie trzeciej. Czynnością podlegającą opodatkowaniu jest więc umieszczenie rzeczy w komisie (inna sprawa, że często wydania towarów będzie dokonywał niepodatnik, a więc czynność ta faktycznie nie będzie podlegała opodatkowaniu). Także sprzedaż komisowa dokonywana przez komisanta będzie stanowiła wykonywaną przezeń dostawę. Dostawy mają miejsce nie tylko w razie najczęściej występującego komisu sprzedaży (kiedy to komisant sprzedaje rzecz na rachunek komitenta), lecz także w przypadku rzadziej występującego komisu zakupu (gdy komisant kupuje rzecz na rachunek komitenta). Zgodnie bowiem z przepisem art. 7 ust. 1 pkt 4 ustawy dostawą towarów jest również wydanie towarów komitentowi przez komisanta na podstawie umowy komisu, jeżeli komisant zobowiązany był do nabycia rzeczy na rachunek komitenta.

Natomiast w przypadku zwrotu towarów komitentowi, jeśli sprzedaż komisowa nie powiedzie się, powstanie konieczność dokonania korekty podstawy opodatkowania. Będzie to bowiem zwrot towarów, o którym mowa w art. 29a ust. 10 pkt 2 ustawy.

Należy zauważyć, że polska ustawa w sposób wyraźny odnosi się jedynie do komisu. Tymczasem, jak wynika z regulacji dyrektywy VAT z 2006 r., w tym względzie za dostawę towarów należy uznawać każde przekazanie towarów na podstawie umowy, która przewiduje zapłatę prowizji od sprzedaży lub kupna. Wydaje się, że dostawami towarów nie będą czynności przekazania towarów, które dokonywane są na podstawie umów, w przypadku których pośrednik nie działa w imieniu własnym, lecz w imieniu zleceniodawcy (inaczej niż w komisie, gdzie komisant działa w imieniu własnym, na rachunek zlecającego). W przypadku takich czynności bowiem to nie pośrednik, lecz zlecający przekazuje nabywcy prawo do rozporządzania towarami jak właściciel.

15. Ustawa za dostawę uznaje także ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego, ustanowienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu oraz przekształ-

cenie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, a także ustanowienie na rzecz członka spółdzielni mieszkaniowej odrębnej własności lokalu mieszkaniowego lub lokalu o innym przeznaczeniu oraz przeniesienia na rzecz członka spółdzielni własności domu jednorodzinnego.

Ze sformułowań ustawy wynika, że za dostawę towarów zostały uznane czynności, z którymi związane jest wydanie lokalu lub domu jednorodzinnego przez spółdzielnię na rzecz jej członka. W tym przypadku nie mamy do czynienia z typową dostawą. Ustanowienie na rzecz członka spółdzielni wskazanych tam praw umożliwia mu postępowanie z towarem (lokałem) jak właściciel. W tym przypadku prawo to powstaje w sposób pierwotny na skutek jego ustanowienia przez podmiot uprawniony (spółdzielnię). Czynność taka – w istocie zbliżona do dostawy towarów – została uznana za dostawę towarów. W tym zakresie polska ustawa korzysta z fakultatywnych rozwiązań dyrektywy VAT z 2006 r., które pozwalają uznać za towary określone prawa na nieruchomościach oraz udziały lub inne prawa o charakterze udziałowym, które dają ich posiadaczowi prawne lub faktyczne prawo własności czy też posiadania nieruchomości.

Przeniesienie prawa odrębnej własności lokalu – zarówno dokonywane przez spółdzielnię na rzecz członka, któremu przysługuje prawo spółdzielcze do lokalu, jak i dokonywane na „wolnym rynku” – będzie stanowić dostawę. W tym przypadku lokal, będący odrębną własnością, stanowi część nieruchomości, a więc jest towarem. Przeniesienie prawa własności do tego towaru stanowi dostawę towaru w rozumieniu ustawy VAT.

Przepisy dotyczące praw spółdzielczych, odrębnej własności lokali oraz praw do domów jednorodzinnych w spółdzielniach są zawarte w ustawie z 15.12.2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1208).

Spółdzielcze lokatorskie prawo do lokalu mieszkalnego powstaje z chwilą zawarcia między członkiem a spółdzielnią umowy o ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego. Spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu powstaje z chwilą zawarcia między członkiem a spółdzielnią umowy o ustanowienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu.

Na pisemne żądanie członka, któremu przysługuje spółdzielcze lokatorskie prawo do lokalu mieszkalnego, spółdzielnia jest obowiązana zawrzeć z nim umowę o przekształcenie przysługującego mu prawa w spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu. Umowę o przekształcenie prawa do lokalu spółdzielnia zawiera z członkiem po dokonaniu przez niego wpłaty wkładu budowlanego w wysokości wartości rynkowej lokalu. Na poczet wkładu budowlanego zalicza się wkład mieszkaniowy członka zwaloryzowany według wartości rynkowej lokalu. Przekształcenie następuje po podjęciu stosownej uchwały przez zarząd spółdzielni.

Spółdzielnia ustanawia na rzecz członka odrębną własność lokalu najpóźniej w terminie 3 miesięcy po jego wybudowaniu, a jeżeli na podstawie odrębnych przepisów jest wymagane pozwolenie na użytkowanie – najpóźniej w terminie 3 miesięcy od uzyskania takiego pozwolenia. Na żądanie członka spółdzielnia ustanawia takie prawo w chwili, gdy ze względu na stan realizacji inwestycji możliwe jest przestrzenne oznaczenie lokalu.

16. Przepisy uznają określone czynności dotyczące praw spółdzielczych za dostawę towarów. W sposób wyraźny za towar nie zostały natomiast uznane same te prawa (do czego upoważniały ustawodawcę przepisy unijne). W związku z tym w stanie prawnym obowiązującym do 30.11.2008 r. powstawały wątpliwości, czy czynności przeniesienia (a nie ustanowienia) tych praw mogą być uznane za dostawę towarów (której przedmiotem jest sam lokal objęty prawami), czy też świadczenie usług (których przedmiotem są prawa do lokalu). Miało to istotne zna-

czenie praktyczne ze względu na ewentualne zwolnienia podatkowe dla dostaw lokali będących towarami używanymi. Jeśli uznać, że tylko ściśle określone w przepisie czynności stanowią dostawę, zaś czynności przeniesienia praw do lokali stanowią świadczenie usług, to zwolnienie takie nie przysługiwałoby w tym przypadku.

Korzystne dla podatników stanowisko zajmowało Ministerstwo Finansów. W piśmie z 10.08.2005 r. (PP5-0331-39/247/2005/JB/PP-151, „Rzeczpospolita”, 15.09.2005, „Dobra Firma”) stwierdziło, że przepisy art. 7 ust. 1 pkt 5 ustawy zrównały dla celów podatkowych prawa spółdzielcze do lokalu z prawem do rozporządzania lokalem jak właściciel. Dlatego też przeniesienie tych praw w drodze sprzedaży należy traktować jako dostawę towarów. Oznaczałoby to, że przeniesienie praw spółdzielczych do lokalu mieszkalnego należy traktować jak dostawę samego lokalu. Przy sprzedaży praw do lokalu używanego przysługiwałoby zwolnienie podatkowe. Pogląd Ministerstwa Finansów, chociaż korzystny dla podatników, wywoływał jednak wątpliwości.

Od 1.12.2008 r. ustawodawca w sposób wyraźny uznał przeniesienie powyższych praw za czynność dostawy towarów. Stało się to wskutek dodania do ustawy art. 7 ust. 1 pkt 7, który wprost stanowi, że czynność zbycia praw, o których mowa, stanowi dostawę towarów.

W uzasadnieniu projektu ustawy wprowadzającej powyższe zmiany wskazano, że mają one charakter uściślający, potwierdzający w sposób jednoznaczny starą interpretację przepisów.

17. Jak już wspomniano, 1.12.2008 r. ustawodawca wyraźnie uznał czynność ustanowienia prawa wieczystego użytkowania towarów oraz czynność przeniesienia tego prawa za dostawę towarów (zob. tezy 4 i 5).
18. Dnia 25.02.2021 r. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wydał wyrok w sprawie C-604/19 (Gmina Wrocław v. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej). Orzeczenie to dotyczyło skutków podatkowych w podatku od towarów i usług przekształcenia prawa użytkowania wieczystego we własność.

W orzeczeniu tym Trybunał stwierdził po pierwsze, że „przekształcenie prawa użytkowania wieczystego nieruchomości w prawo pełnej własności przewidziane w przepisach krajowych w zamian za uiszczenie opłaty stanowi dostawę towarów w rozumieniu tego przepisu”. W ocenie Trybunału zdarzenie takie stanowi dostawę towarów (czynność podlegającą opodatkowaniu). Przekształcenie prawa użytkowania wieczystego nieruchomości w prawo pełnej własności należy uznać za przeniesienie prawa własności w rozumieniu art. 14 ust. 2 lit. a dyrektywy VAT z 2006 r.

Można tu zauważyć, że w swojej opinii w sprawie rzecznik generalna Juliane Kokott podnosiła m.in.: „przekształcenie użytkowania wieczystego we własność nie jest pozbawione znaczenia z punktu widzenia VAT, lecz należy je oceniać jako kontynuację dostawy, o której mowa w art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT. [...] Obecni właściciele uzyskali ekonomiczne władztwo już wraz z chwilą ustanowienia użytkowania wieczystego. Użytkownik wieczysty może korzystać z nieruchomości jak właściciel. Słusznie zatem wszyscy zainteresowani kwalifikują ustanowienie użytkowania wieczystego jako dostawę podlegającą opodatkowaniu VAT na mocy art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT, w związku z czym opłaty roczne podlegają opodatkowaniu VAT. Wyraźnie podkreśla to sąd odsyłający. Nietrafny jest jednak wniosek skarżącej, zgodnie z którym operacja przekształcenia jest pozbawiona znaczenia z punktu widzenia VAT. Dotychczas roczne opłaty uiszczane przez użytkowników wieczystych na rzecz właściciela stanowiły świadczenie wzajemne za uzyskanie prawa do rozporządzania nieruchomością. Dlatego też podlegały one opodatkowaniu VAT jako wynagrodzenie za dostawę towarów zgodnie z art. 5 ust. 1

i art. 7 ust. 1 pkt 6 ustawy VAT. Okoliczność, że na dotychczasowego użytkownika wieczystego przenosi się również status właściciela i że wnosi on odtąd, zamiast miesięcznych rat z tytułu użytkowania wieczystego, opłatę z tytułu przekształcenia, nie zmienia podatkowych losów płatności. Płatności odnoszą się bowiem nadal do dostawy nieruchomości. Dotychczasowy użytkownik wieczysty nadal wnosi opłatę za uzyskanie prawa do rozporządzania nieruchomością. Operacja przekształcenia powoduje jedynie zmianę przedmiotu dostawy. Pierwotnie opłata była uiszczana za samo użytkowanie wieczyste, a obecnie za użytkowanie wieczyste wzmocnione we własność”.

Można więc twierdzić, że przekształcenie prawa użytkowania wieczystego nieruchomości jest „kontynuacją dostawy”. I że w związku z tym nie jest ponowną dostawą.

To mogłoby zaś oznaczać, że takie przekształcenie zasadniczo podlega opodatkowaniu, przy czym – jeśli wziąć pod uwagę, że jest to kontynuacja dostawy dotychczasowej – to można twierdzić, że akurat w przypadku zbycia tych nieruchomości, do których prawo użytkowania wieczystego ustanowiono przed 1.05.2004 r., opodatkowanie VAT nie wystąpi.

Minister Finansów wydał w przedmiotowej kwestii interpretację ogólną z 22.12.2021 r. (PT1.8101.2.2021, Dz.Urz. Min. Fin. poz. 14). Uznał w niej m.in., że: „Konsekwencją podjętego przez TSUE rozstrzygnięcia jest natomiast konieczność zmiany sposobu traktowania na gruncie VAT czynności przekształcenia użytkowania wieczystego nieruchomości gruntowych we własność, ustanowionego przed 1 maja 2004 r. (czyli uznania ich za odrębną dostawę towarów), które to czynności nie były dotąd uznawane za podlegające opodatkowaniu VAT. [...] uznać należy, że otrzymane przez dotychczasowego właściciela gruntu opłaty zawierają już w sobie VAT (są tzw. kwotami brutto) [...]. W przypadku zatem czynności przekształcenia prawa użytkowania wieczystego gruntów w prawo własności, dokonanej na podstawie ustawy przekształceniowej (czyli z mocy prawa), obowiązek podatkowy powinien powstać w momencie otrzymania całości lub części opłaty przekształceniowej (w odniesieniu do otrzymanej kwoty). W celu wyeliminowania wątpliwości dotyczących stosowania przepisów w zakresie obowiązku podatkowego dla przedmiotowych czynności, art. 19a ust. 5 pkt 1 lit. b ustawy VAT od 1.01.2022 r. został odpowiednio doprecyzowany”.

Ze stanowiskiem Ministerstwa Finansów trudno się zgodzić. Wydaje się, że analiza orzeczenia TSUE, a w szczególności analiza stanowiska rzecznik generalnej Juliane Kokott (w świetle którego należy patrzeć na – znacznie bardziej lakoniczny – wyrok) pozwala rozumieć ten wyrok w jeszcze inny sposób.

W związku z tym nie można zgodzić się z tezą, że opłata przekształceniowa od przekształcenia w prawo własności użytkowania wieczystego ustanowionego przed 1.05.2004 r. miałaby podlegać opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Wydaje się bowiem, że jeśli uwzględnić cały kontekst – dość enigmatycznego – orzeczenia, to możliwy jest również i trzeci kierunek wykładni. W moim przekonaniu rzecznik generalna w swojej opinii – z którą wyrok Trybunału nie stoi w sprzeczności – postrzega to zdarzenie jako niekreujące nowego przedmiotu opodatkowania (niebędące ani dostawą towarów, ani świadczeniem usług), lecz tylko zmieniające zasady wymagalności podatku (wpływające na moment powstawania obowiązku podatkowego).

Wprawdzie w orzeczeniu w pkt 62 Trybunał stwierdza, że: „przekształcenie prawa użytkowania wieczystego nieruchomości w prawo pełnej własności przewidziane w przepisach krajowych w zamian za uiszczenie opłaty stanowi dostawę towarów w rozumieniu tego przepisu”, wydaje się jednak, że wywodzenie na tej podstawie, że przekształcenie stanowi odrębną – od wcześniej-

szezo ustanowienia użytkowania wieczystego – dostawę gruntu jest nieuzasadnione (pochopne), jeśli uwzględnić kontekst specyficznej sytuacji prawnej oraz opinię rzecznik generalnej.

Otóż należy zauważyć, że Trybunał został zapytany o to, czy przekształcenie, o którym mowa, stanowi odpłatną dostawę towarów. Na to pytanie udzielono odpowiedzi, że jest to odpłatna dostawa towarów. Pytanie nie nawiązywało jednakże w żaden sposób do związków tej czynności z poprzednim zdarzeniem, tj. ustanowieniem użytkowania wieczystego w odniesieniu do danego gruntu. Trybunał nie udzielał zatem odpowiedzi na pytanie o to, czy przekształcenie podlega odrębnemu opodatkowaniu, lecz o to, czy jest to „odpłatna dostawa towarów”. W związku z tym można uznawać, iż nie przesądzono w wyroku tego, że opłata przekształceniowa zawsze powinna być opodatkowana VAT odrębnie, czy też dodatkowo.

Uważam, że można rozumieć wyrok w ten sposób, że przekształcenie prawa użytkowania wieczystego nieruchomości w prawo pełnej własności przewidziane w przepisach krajowych w zamian za uiszczenie opłaty stanowi dostawę towarów w rozumieniu tego przepisu, jednakże jest to zarazem ta sama dostawa, która została wykonana z chwilą ustanowienia użytkowania wieczystego, zaś samo przekształcenie nie stanowi świadczenia usług.

Jakie znaczenie ma powyższe w kontekście opłaty przekształceniowej od użytkowania wieczystego ustanowionego przed 1.05.2004 r.? W szczególności skutkuje tym, że nie można zgodzić się z poglądem, jakoby te opłaty (czy to w odniesieniu do każdego przekształcenia, czy to względem tylko przekształcenia gruntów „mieszkaniowych”) podlegały opodatkowaniu VAT. Nie może ona podlegać opodatkowaniu, stanowi ona bowiem wynagrodzenie za czynność w postaci „dostawy towarów”, ale nie nową, lecz tę już wykonaną z chwilą ustanowienia wieczystego użytkowania. Jeśli zaś użytkowanie wieczyste zostało ustanowione przed 1.05.2004 r., to wówczas stanowiło zdarzenie niepodlegające opodatkowaniu (nieobjęte zakresem przedmiotowym ustawy). Ustawa nie może zaś obejmować podatkiem czynności, które miały miejsce przed dniem jej wejścia w życie. Pod rządami obecnej ustawy nie powstał zaś przedmiot opodatkowania (ponieważ, jak już wywodzono, przekształcenie tego prawa we własność takim odrębnym, nowym przedmiotem opodatkowania nie jest). Nie może zatem – w związku z opłatą przekształceniową od użytkowania wieczystego ustanowionego przed 1.05.2004 r. – powstawać obowiązek podatkowy, skoro czynność, od której miałby on powstać, nie była przedmiotem podatku. Nie została ona nigdy objęta opodatkowaniem.

Opodatkowanie nieodpłatnych przekazów towarów od 1.04.2011 r.

19. Zgodnie z polskimi przepisami obowiązującymi w okresie od 1.06.2005 r. do 31.03.2011 r. opodatkowaniu podlegało przekazanie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa na cele inne niż związane z prowadzonym przez niego przedsiębiorstwem, w tym przekazanie na określone cele i określonym osobom, jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tych czynności, w całości lub w części.

Polskie przepisy w ich dotychczasowym brzmieniu nie były w pełni zgodne z przepisami unijnymi. Są one zawarte w art. 16 dyrektywy VAT z 2006 r. W obecnym brzmieniu – w porównaniu z regulacją zawartą w VI dyrektywie VAT (na której wzorowane były dotychczasowe polskie przepisy) – regulacja ta jest znacznie mniej skomplikowana i uwzględnia orzecznictwo ETS. Zgodnie z nim opodatkowaniu podlegają towary, które podatnik przekazuje nieodpłatnie lub, w ujęciu ogólnym, które przeznacza do celów innych niż prowadzona przez niego działalność, gdy VAT od powyższych towarów lub ich części podlegał w całości lub w części odliczeniu.

Opodatkowaniu nie podlega wykorzystanie do celów działalności przedsiębiorstwa podatnika towarów stanowiących prezenty o niskiej wartości i próbki.

Z przepisów unijnych wynika zatem, że opodatkowaniu podlegają towary przekazane nieodpłatnie oraz (odrębnie) towary wykorzystywane na cele inne niż związane z działalnością. Nie ma warunku, aby także nieodpłatne przekazanie towarów następowało na cele inne niż związane z prowadzoną działalnością.

20. Zgodnie z przepisami obowiązującymi od 1.04.2013 r. czynnością podlegającą opodatkowaniu (traktowaną na równi z dostawą odpłatną) jest przekazanie nieodpłatne przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa, jeśli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych.

Przepisy nie stanowią już o celu takiego przekazania, wyrażając regułę generalną, iż przedmiotem opodatkowania jest „nieodpłatne przekazanie” określonych towarów.

W myśl *Słownika języka polskiego* „przekazać” znaczy tyle, co oddać, powierzyć kogoś, coś komuś innemu. Należy uznać, że istotą przekazania będzie więc wyzbycie się władztwa nad towarem, przeniesienie prawa do rozporządzania tą rzeczą (towarem) jak właściciel na inną osobę. Przekazaniem nie jest wydanie rzeczy innej osobie tylko do używania z zastrzeżeniem zwrotu. Przekazanie będzie definitywnym wyzbyciem się danej rzeczy (władztwa nad nią).

Z uwagi na to, że takie przekazanie jest traktowane na równi z (odpłatną) dostawą towarów, samo przekazanie powinno wywierać takie skutki jak dostawa (tzn. powinno łączyć się z przekazaniem prawa do dysponowania rzeczą jak właściciel).

21. Przekazanie nieodpłatne to przekazanie bez wynagrodzenia. Przekazujący towary nie otrzymuje w zamian żadnego świadczenia, czy to zwiększającego jego aktywa, czy to zmniejszającego pasywa. W kontekście powyższego budzi wątpliwości pogląd wyrażany w orzecznictwie sądowym, że wypłata dywidendy w formie rzeczowej, czy też świadczenie rzeczowe na poczet należnego wspólnikom (spółki osobowej) zysku, jest przekazaniem nieodpłatnym, którego opodatkowanie należy oceniać przez pryzmat brzmienia art. 7 ust. 2 ustawy.

Tak przykładowo NSA w wyroku z 3.06.2014 r. (I FSK 956/13, LEX nr 1466654): „gdy spółka dokonuje wypłaty dywidendy w formie rzeczowej poprzez przeniesienie prawa własności budynku oraz przeniesienie użytkowania wieczystego gruntu, wówczas, w świetle ustawy o podatku od towarów i usług, dochodzi do dokonania nieodpłatnej dostawy towarów, która na podstawie art. 7 ust. 2 ustawy podlega opodatkowaniu. Przy tym dla takiej kwalifikacji bez znaczenia jest przyczyna przekazania tych rzeczy”.

Podobnie NSA w wyroku z 23.10.2013 r. (I FSK 1503/12, LEX nr 1408353): „dywidenda niepieniężna w spółce komandytowo-akcyjnej, należna akcjonariuszom, podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Przedmiotem opodatkowania w takiej sytuacji nie jest bowiem dywidenda, lecz nieodpłatna dostawa towarów (art. 7 ust. 2 ustawy) lub nieodpłatne świadczenie usług (art. 8 ust. 2 ustawy)”.

22. Przepisy polskie stanowią o tym, że opodatkowaniu podlega przekazanie nieodpłatne określonych towarów, aby następnie – w dalszej części – stanowić, iż opodatkowaniu podlega „przekazanie lub zużycie towarów” na określone cele.

Mamy więc konstrukcję następującą: „opodatkowaniu podlega nieodpłatne przekazanie, w szczególności przekazanie lub zużycie” na określone cele.

W kontekście takiego brzmienia przepisów powstaje pytanie o opodatkowanie „zużycia” towarów. „Zużycie” niewątpliwie jest czym innym niż „przekazanie”. W myśl *Słownika języka polskiego* „zużycie” oznacza takie użycie, które prowadzi do zniszczenia, zmniejszenia się z sobu czegoś. Czym innym jest zatem „przekazanie”, a czym innym „zużycie”. Z pewnością jednak „zużycie” nie jest rodzajem „przekazania”, a na to wskazuje obecna konstrukcja przepisu (w którym stanowi się o „przekazaniu [...], w szczególności przekazaniu lub zużyciu”).

Mając na uwadze powyższe, z pewnością nie można zgodzić się z tezą, że opodatkowaniu będzie obecnie podlegać każde zużycie towarów przez podatnika. Nie jest to bowiem przekazanie towarów, a zatem opodatkowaniu nie podlega.

Wątpliwe jest także, czy podlega opodatkowaniu zużycie towarów „na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia”. Jak już bowiem wskazywano, z początkowej treści przepisu art. 7 ust. 2 ustawy wynika, że opodatkowaniu podlega przekazanie. Następnie stanowi się o „w szczególności zużyciu”. Wyrażenie „w szczególności” implikuje przykładowe wyliczenie. Może zatem wskazywać na przykładowe formy nieodpłatnego przekazania podlegającego opodatkowaniu. Nie można jednak rozszerzać zakresu opodatkowania ponad to, co wyrażono na początku przepisu, tj. „nieodpłatne przekazanie”. Zużycie jest zaś, jak już wskazywano, czym innym niż nieodpłatne przekazanie.

W kontekście gramatycznej wykładni art. 7 ust. 2 pkt 1 ustawy wątpliwości budzi to, czy zużycie towarów „na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia” podlega opodatkowaniu. Oczywiście – z uwagi na cele nowelizacji, jak również brzmienie przepisów unijnych – nie powinno wzbudzać wątpliwości, że takie zużycie powinno być opodatkowane. Taka interpretacja byłaby jednak sprzeczna z tym, co wynika z interpretacji językowej.

23. Dla opodatkowania nieodpłatnego przekazania towarów nie ma znaczenia cel takiego przekazania; nie ma również znaczenia to, czy przekazanie następuje w wykonaniu nakazu wynikającego z przepisów prawa, ewentualnie nakazu organu.

Także w sytuacji, gdy podatnik przekazuje nieodpłatnie towary, wykonując nakaz wynikający z przepisów prawa, przekazanie to podlega opodatkowaniu. Przykładem może być przekazanie egzemplarza bibliotecznego.

Należy przy tym podkreślić, że dotyczy to sytuacji, w której towar jest przekazywany (zob. teza 3), a nie wydawany do użytkowania. W tym bowiem przypadku mamy do czynienia z nieodpłatnym świadczeniem usług i opodatkowanie następuje w nieco innym zakresie.

24. W pkt 1 art. 7 ust. 2 ustawy wskazano, jakim podmiotom przekazanie towarów podlega opodatkowaniu. Wyliczenie to (na co wskazuje jego poprzedzenie zwrotem „w szczególności”) ma walor przykładowy. W konsekwencji przekazanie towarów także innym podmiotom niż tu wymienione będzie skutkowało opodatkowaniem na podstawie komentowanego przepisu.

W wyroku z 12.02.2013 r. (III SA/Wa 1995/12, LEX nr 1378952) WSA w Warszawie stwierdził, że „przyjęcie w drodze wykładni, iż opodatkowaniu podlega również nieodpłatne przekazanie przez podlegającą likwidacji spółkę z o.o. majątku na rzecz wspólnika prowadzi do rozszerzenia przedmiotu opodatkowania na czynności nie wskazane wprost w ustawie, co narusza wynikającą z art. 217 Konstytucji zasadę, zgodnie z którą nakładanie podatków następuje w drodze ustawy”.

Uzasadniając powyższą tezę, sąd przedstawił dość kontrowersyjne stanowisko, że względy określoności opodatkowania nakazują przyjęcie, iż w art. 7 ust. 2 ustawy podlegające opodatkowaniu czynności nieodpłatnego przekazania towarów zostały wskazane wyczerpująco, a nie przykładowo, w konsekwencji czego przekazanie składników majątku na inne cele niż wymienione w ustawie nie podlega opodatkowaniu.

W kontekście powyższego należy zauważyć, że w wyroku z 26.04.2013 r. (I FSK 525/12, LEX nr 1335999) NSA wyraził tezę przeciwną, uznając, iż „wydanie nieodpłatnie wspólnikowi majątku likwidowanej spółki handlowej stanowi dostawę towarów w rozumieniu art. 7 ust. 2 ustawy VAT, bez względu na to, czy wspólnik ten jest osobą prawną, czy też osobą fizyczną”. Czynność ta może zatem (zdaniem sądu) podlegać opodatkowaniu, jeśli spółka miała przy nabyciu (wytworzeniu, imporcie) tych towarów bądź ich części składowych prawo do odliczenia podatku. Pogląd powyższy został podtrzymany w wyroku NSA z 19.03.2014 r. (I FSK 857/13, LEX nr 1463730), w którym stwierdzono: „czynność przekazania wspólnikowi przez spółkę kapitałową w wyniku likwidacji pozostałych w niej – po zaspokojeniu wierzycieli, a przed jej wykreśleniem z KRS – składników majątku, spełnia przesłanki określone w art. 7 ust. 2, skoro stanowi przeznaczenie przez podatnika towarów, do celów niewątpliwie innych niż prowadzona przez niego działalność. Oznacza to, że jeżeli z towarami tymi związane było prawo do odliczenia VAT (w całości lub części), czynność ta musi być potraktowana jako odpłatna dostawa towarów”.

25. Warunkiem opodatkowania nieodpłatnego przekazania towarów jest to, aby podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia podatku z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych.

Do 31.03.2013 r. przepisy stanowiły o tym, że przesłanką opodatkowania jest istnienie (przysługiwanie) prawa do odliczenia przy nabyciu towarów przekazywanych nieodpłatnie. Przez pojęcie nabycia na pewno należało rozumieć każdy pochodny sposób nabycia własności towarów, niezależnie od tego, czy miały miejsce dostawa towarów, import towarów, czy ich wewnątrzwspólnotowe nabycie. Powstawało natomiast pytanie, czy opodatkowaniu podlega przekazanie towarów, przy których wytworzeniu przysługiwało podatnikowi prawo do odliczenia.

Konstrukcja prawna opodatkowania nieodpłatnego przekazania wskazuje na zasadność opodatkowania takiego przypadku. Ze względu na zasadę neutralności i zasadę opodatkowania konsumpcji opodatkowanie powinno mieć miejsce zawsze wtedy, gdy podatnik przekazuje towar, w którego posiadanie wszedł, mając prawo do odliczenia. Nie ma znaczenia, czy to wejście w posiadanie nastąpiło wskutek nabycia pochodnego, czy też w drodze wytworzenia towaru.

Jednakże pozostając na gruncie wykładni językowej, można było stwierdzić, że wątpliwe jest, czy nieodpłatne przekazanie towarów, które podatnik sam wytworzył – nawet mając prawo do odliczenia podatku – w okresie od 1.04.2011 r. do 31.03.2013 r. – podlegało opodatkowaniu na podstawie art. 7 ust. 2 ustawy.

26. Od 1.04.2013 r. przepisy stanowią – jako o warunku opodatkowania – o sytuacji, w której podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia podatku z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych. Niewątpliwie zatem opodatkowaniu będzie podlegać przekazanie towarów zarówno w przypadku, gdy podatnik przekazuje towary, które nabył (w tym również przywiózł z kraju trzeciego), jak i w przypadku przekazania towarów własnej produkcji.
27. Od 1.04.2013 r. opodatkowanie nieodpłatnego przekazania ma miejsce również wówczas, gdy podatnik będzie przekazywał towary, przy nabyciu (wytworzeniu, imporcie) których nie miał prawa do odliczenia, lecz w trakcie ich użytkowania dołączył do nich części składowe, od nabycia (wytworzenia, importu) których miał prawo do odliczenia.

Komentowany przepis – w tej właśnie części, w jakiej dotyczy opodatkowania nieodpłatnego przekazania towarów, przy nabyciu (wytworzeniu, imporcie) których nie było prawa do odliczenia, lecz istniało prawo do odliczenia w związku z częściami składowymi przyłączonymi do tych towarów – zdaje się sprzeczny z ogólnymi zasadami VAT. Może prowadzić bowiem do opodatkowania towarów, w wartości których zawarty jest już rezydualny podatek. Powodowałoby to podwójne opodatkowanie.

Należy jednak zauważyć, że jeśli uwzględnić orzecznictwo TSUE, to podstawą opodatkowania przy takim nieodpłatnym przekazaniu powinna być tylko wartość (określona na dzień przekazania) dołączonych części składowych, od których odliczono podatek naliczony. Takie wnioski wynikają z wyroku Trybunału z 17.05.2001 r. w połączonych sprawach C-322/99 oraz C-323/99 (Finanzamt Burgdorf v. Hans-Georg Fischer oraz Finanzamt Düsseldorf-Mettmann v. Klaus Brandenstein).

28. Intencją ustawodawcy jest, aby opodatkowanie miało miejsce, jeśli podatnik miał prawo do odliczenia w związku z jakimkolwiek sposobem uzyskania tych towarów. W związku z tym stanowi o prawie do odliczenia od nabycia, wytworzenia, importu tych towarów.

Należy zaś zauważyć, że towary mogą być niekiedy uzyskane przez podatnika poprzez ich wydobywanie (odłączenie od skorupy ziemskiej). Dotyczy to różnego rodzaju kopalin. Powstaje pytanie, czy istnienie prawa do odliczenia podatku w związku z wydobywaniem towarów powoduje, że ich nieodpłatne przekazanie podlega opodatkowaniu. W świetle wykładni gramatycznej oraz ze względu na poczynione już uwagi co do poprzedniego stanu prawnego (zob. teza 26) wydaje się to wątpliwe. Problem ten zaś ma znaczenie praktyczne (np. nieodpłatnie przekazywane górnikom deputaty węglowe).

29. Opodatkowanie jest uzależnione od przysługiwania podatnikowi prawa do odliczenia przy nabyciu towarów. Nie ma znaczenia, czy podatnik z tego prawa skorzystał, czy też nie. Istotne jest tylko, czy podatnikowi prawo to przysługiwało. Przesłanką opodatkowania będzie także sytuacja, gdy podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia części podatku naliczonego (przy stosowaniu proporcji sprzedaży), ewentualnie gdy podatkiem naliczonym (podlegającym odliczeniu) była tylko część podatku od zakupu (jak przy samochodach osobowych).
30. Interesującym zagadnieniem jest to, czy podatnik może – przy nabyciu towarów – uznać, że zakup dokonywany jest na cele nieodpłatnego przekazania jako czynności niepodlegającej opodatkowaniu.

Jeśli chodzi bowiem o prawo do odliczenia podatku naliczonego, to zasadniczo związane jest ono z tym, czy dany zakup służył działalności opodatkowanej. Jeśli podatek naliczony był związany z zakupami towarów lub usług, które zostały przez podatnika wykorzystane do wykonania opodatkowanych: dostawy lub świadczenia usług, wówczas prawo do odliczenia będzie podatnikowi przysługiwać.

Nieodpłatne dostawy (przekazania) towarów podlegają zaś opodatkowaniu – jak już wskazywano – pod warunkiem przysługiwania prawa do odliczenia podatku przy nabyciu tych towarów.

Opodatkowanie przekazania nieodpłatnego zależy od tego, czy podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia podatku, czy też nie. Z kolei prawo to jest uzależnione od tego, czy taki zakup był związany z czynnością opodatkowaną. Mamy tu zatem do czynienia ze swoistym błędnym kołem – spełnienie jednego warunku jest bowiem warunkowane ziszczeniem się drugiego warunku i odwrotnie. Z uwagi na powyższe wydaje się, że podatnik ma do wyboru dwa rozwiązania.

Po pierwsze – można uznać, że zakupywane towary nie będą związane z działalnością podlegającą opodatkowaniu. Wówczas podatnik nie odliczy podatku, nie będzie miał bowiem takiego prawa. Z uwagi na brak prawa do odliczenia podatku podatnik nie będzie musiał wówczas opodatkowywać czynności darmowego przekazania tych towarów.

Po drugie zaś – można uznać, że nieodpłatne przekazanie towarów zostanie potraktowane jako czynność opodatkowana. Wówczas więc zakup towarów będzie miał związek z działalnością opodatkowaną. Podatek naliczony przy ich zakupie będzie mógł zatem podlegać odliczeniu jako związany z czynnościami opodatkowanymi. Jednocześnie – z uwagi na to, że przy nabywaniu towarów podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia – będzie on musiał opodatkować ich nieodpłatne przekazanie.

31. Nowelizacja nie zmieniała zasad podlegania podatkowi czynności polegających na przekazaniu nieodpłatnym próbek, prezentów małej wartości, drukowanych materiałów informacyjnych.

Czynności te nadal pozostają nieopodatkowane w takim samym zakresie jak dotychczas. Zapewne jednak przepisy dotyczące próbek, prezentów małej wartości, drukowanych materiałów informacyjnych będą stosowane częściej niż do tej pory.

32. W wyroku z 7.10.2010 r. (w sprawach C-53/09 i C-55/09, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs v. Loyalty Management UK Ltd i Baxi Group Ltd) TSUE uznał, że wydanie towarów w przypadku, gdy nagroda przekazywana jest uczestnikom programu, zaś płaci za to sponsor, jest dostawą odpłatną na rzecz uczestników programu (wykonywaną przez agencję), gdzie odpłatność jest dokonywana przez sponsora. Jest to więc sytuacja, w której dostawa (czynność opodatkowana) wykonywana jest na rzecz otrzymującego nagrodę, lecz wynagrodzenie za tę dostawę otrzymywane jest od osoby trzeciej (czyli od sponsora).

W powoływanym wyroku podkreślono, że rozstrzygające znaczenie mają nie regulacje umowne (zwykle, zgodnie z umową, nagrody sprzedawane są sponsorowi, formalnie zaś on przekazuje je swoim klientom), lecz ostateczny efekt czynności.

Jeśli towary trafiają od agencji od razu do uczestników, za co płaci sponsor programu, to mamy do czynienia z dostawą towarów na rzecz uczestników programu, gdzie wynagrodzenie uiszczane jest przez osobę trzecią (sponsora). W związku z tym kwota przekazywana agencji przez sponsora w części odpowiadającej kosztom nabycia prezentów nie jest wynagrodzeniem za usługę reklamową agencji.

Przekazanie próbek towarów oraz prezentów małej wartości

33. Przepis art. 7 ust. 3 ustawy wskazuje, że nie stosuje się art. 7 ust. 2 do przekazywanych prezentów o małej wartości i próbek, o ile ich przekazanie następuje na cele związane z działalnością gospodarczą podatnika.

Artykuł 7 ust. 2 – którego zastosowanie wyłącza niniejszy przepis – określa, w jakich sytuacjach wyjątkowo czynności nieodpłatnego przekazania towarów mogą podlegać opodatkowaniu. Klauzula o niestosowaniu art. 7 ust. 2 ustawy do określonych sytuacji oznacza, że w tych sytuacjach opodatkowanie czynności nieodpłatnych – spełniających warunki określone w art. 7 ust. 3 ustawy – jest niedopuszczalne. Czynności nieodpłatne mieszczące się w zakresie przedmiotowym wskazanym w art. 7 ust. 3 ustawy nie będą zatem nigdy opodatkowane, niezależnie od tego, czy podatnikowi przysługiwało przy nabywaniu (wytwarzaniu) tych towarów prawo do odliczenia podatku, czy też nie. Te okoliczności nie mają znaczenia.

34. Od 1.04.2013 r. przepisy zastrzegają dodatkowo, że warunkiem niestosowania art. 7 ust. 2 ustawy (czyli warunkiem braku opodatkowania nieodpłatnych przekazania towarów) jest to, aby przekazanie próbek i prezentów małej wartości następowało na cele związane z działalnością gospodarczą podatnika.

Można mieć wątpliwości, czy ten ostatni warunek nie jest w istocie zbędnym *superfluum* ustawowym (przynajmniej w odniesieniu do próbek). Jeśli przedsiębiorca dokonuje ze swojego majątku związanego z działalnością (a tylko takie przekazania są opodatkowane w świetle art. 7 ust. 2 ustawy) przekazania towarów w charakterze prezentów małej wartości bądź próbek, to czynność ta w zasadzie zawsze następuje na cele związane z działalnością gospodarczą podatnika. W rzeczywistości gospodarczej, zgodnie ze znanym powiedzeniem, nie ma darmowych obiadów. Nieodpłatne przekazanie prezentów małej wartości przez przedsiębiorcę (działającego w tym charakterze) niemal zawsze zmierza do osiągnięcia jakiegoś efektu w działalności tego przedsiębiorcy. Próbką towaru zaś – ze swej istoty (wynikającej z definicji ustawowej) – jest rzecz, której przekazanie następuje na cele związane z działalnością.

Mając na uwadze powyższe – można stwierdzić, że nieodpłatne przekazanie próbek oraz prezentów małej wartości co do zasady jest działaniem podejmowanym na cele działalności gospodarczej podatnika.

W wyroku z 13.12.2017 r. (III SA/Wa 652/17, LEX nr 2447148) WSA w Warszawie uznał, że przekazanie pracownikom podatnika produktów jego własnej produkcji jest przekazaniem na cele związane z działalnością gospodarczą. Służy bowiem budowaniu wizerunku marki i promocji własnych towarów.

35. Do 31.03.2013 r. komentowany przepis stanowił, że opodatkowaniem nie były objęte także czynności przekazania (nieodpłatnego) drukowanych materiałów reklamowych i informacyjnych. Wyłączeniem objęte były jedynie materiały drukowane. Wyłączenie dotyczyło zatem przede wszystkim takich przedmiotów, jak ulotki, foldery, broszury.

Od 1.04.2013 r. powyższe wyłączenie – w odniesieniu do drukowanych materiałów informacyjnych – zniknęło z treści komentowanego przepisu. Uzasadniano to koniecznością dostosowania przepisów ustawy do dyrektywy, która nie przewiduje podobnego wyłączenia w tym zakresie.

Czy powyższa zmiana skutkuje opodatkowaniem nieodpłatnego przekazania drukowanych materiałów informacyjnych bądź reklamowych? Niekoniecznie. Należy odnotować wyrażony w orzecznictwie sądowym pogląd, że „ulotka reklamowa może być uznana dla potrzeb ustawy VAT za towar opodatkowany, w sytuacji gdy zostanie ona zbyta przez wytwarzający ulotki podmiot nabywającemu je kontrahentowi, który następnie przekaże je anonimowym potencjalnym klientom. Natomiast wojewódzki sąd administracyjny słusznie odróżnił taką sytuację od sytuacji zaistniałej w rozpatrywanej sprawie, kiedy to nieodpłatne przekazanie było sposobem na poinformowanie potencjalnych klientów o produktach przedstawionych w ulotkach. W takiej zatem sytuacji ulotki reklamowe nie mogą być uznane za towar w rozumieniu ustawy VAT. Podatek od towarów i usług jest podatkiem od konsumpcji, zaś w stanie faktycznym sprawy ulotki reklamowe nie miały wartości konsumpcyjnej” (wyrok NSA z 28.07.2011 r., I FSK 1201/10, LEX nr 1095743).

Jeśli zatem dana rzecz (niegdyś kwalifikowana do drukowanych materiałów informacyjnych) jest przekazywana tylko i wyłącznie jako nośnik informacji, nie ma ona dla stron takiego przekazania innych funkcji i nie reprezentuje żadnej innej wartości poza byciem nośnikiem informacji, to nie powinna być traktowana jako towar. W konsekwencji jej przekazanie nie podlega opodatkowaniu. Dotyczyć to może np. wizytówek, ulotek reklamowych, katalogów informacyjnych.

36. Opodatkowaniu nie podlega także przekazanie prezentów małej wartości. Prezenty małej wartości to towary nieprzekraczające określonej w przepisach wartości. Prezentami małej wartości nie mogą być usługi (świadczone nieodpłatnie). Limit wartości dla prezentów, o których mowa – zarówno łączny, jak i jednostkowy – jest stosunkowo niski.
37. Przede wszystkim należy zauważyć, że można wyróżnić dwie kategorie prezentów małej wartości, dla których przewidziano limity w różnej wysokości. Po pierwsze, mamy bowiem do czynienia z prezentami, których przekazanie jest ewidencjonowane, po drugie zaś – występują prezenty nieobjęte obowiązkiem ewidencjonowania.
38. Prezentami objętymi obowiązkiem ewidencjonowania są te towary, których jednostkowa wartość (reprezentowana ceną nabycia albo kosztem wytworzenia) przekracza 20 zł (do 31.12.2020 r. – 10 zł). Taki przynajmniej wniosek *a contrario* wynika z brzmienia art. 7 ust. 4 pkt 2 ustawy. Jednocześnie określono górny limit wartości prezentu. Nie ma on charakteru jednostkowego, lecz dotyczy wszystkich prezentów wręczonych w danym roku podatkowym jednej i tej samej osobie. Kwota ta wynosi 100 zł. Taka jest łączna wartość wszystkich prezentów wręczonych jednej osobie w ciągu roku podatkowego.

W orzeczeniu z 30.09.2010 r. (C-581/08, EMI Group Ltd v. The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs) ETS stwierdził, że możliwe jest wprowadzenie w prawie krajowym ograniczenia wartości prezentów przekazanych na rzecz tej samej osoby w okresie 12-miesięcznym. Jednocześnie podkreślono, że prezent małej wartości zawsze jest wręczany konkretnej osobie fizycznej. Przepisy krajowe nie mogą wprowadzać domniemania, że prezenty przekazane przez podatnika na rzecz różnych osób zatrudnionych przez tego samego pracodawcę należy uznawać za prezenty przekazane na rzecz tej samej osoby.

Oczywiście także wartość jednostkowego prezentu nie może przekraczać 100 zł. Trzeba uznać, że w przypadku przekroczenia limitu opodatkowaniu podlegać będzie wręczenie tego prezentu, którego wartość powoduje przekroczenie limitu, oraz każdego następnego. Nie ma natomiast potrzeby dokonywania korekty opodatkowania prezentów wręczanych wcześniej. One bowiem pozostają prezentami małej wartości.

39. W stanie prawnym obowiązującym od 1.12.2008 r. przez wartość prezentu należy rozumieć odpowiednio cenę nabycia albo koszt wytworzenia. Określone wątpliwości wywoływało to, czy przez „cenę nabycia” i „koszt wytworzenia” należy rozumieć wartości netto, czy też brutto (zawierające podatek naliczony). Powyższe pojęcia używane są przez przepisy ustaw o podatku dochodowym dotyczące określenia wartości początkowej środków trwałych – art. 16g ustawy z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.) oraz art. 22g u.p.d.o.f. Wynika z nich, że wartości te nie uwzględniają podatku naliczonego. Nie jest to jednakże wystarczającą podstawą, aby analogicznie rozumieć pojęcia użyte w przepisach art. 7 ust. 4 ustawy. Mając jednak na uwadze, że przepis dotyczy określenia, kiedy nie powstaje obowiązek opodatkowania, należy uznać, że on także odnosi się do kwot netto. Inaczej mielibyśmy bowiem do czynienia z naliczaniem podatku od podatku. W związku z powyższym należało przyjmować, że łączna wartość netto prezentów ewidencjonowanych nie może przekraczać 100 zł w roku podatkowym.

Podobnie – że 100 zł, o których mowa, to wartość netto prezentu – orzekł WSA w Warszawie w wyroku z 28.02.2013 r. (III SA/Wa 2363/12, LEX nr 1321550). Tak samo również orzekł NSA w wyroku z 1.07.2014 r. (I FSK 1123/13, LEX nr 1476943): „wskazaną w art. 7 ust. 4 pkt 1 ustawy VAT łączną wartość prezentów małej wartości nieprzekraczającą w roku podatkowym kwoty 100 zł należy rozumieć jako cenę ich nabycia netto (bez podatku), a w przypadku braku ceny nabycia, jako koszt wytworzenia towarów, określone w momencie przekazania towaru”.