
TEORETYCZNE I PRAKTYCZNE ASPEKTY KWALIFIKACJI ORAZ OPODATKOWANIA ŚWIADCZEŃ ZŁOŻONYCH W PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

JUSTYNA ZAJĄC-WYSOCKA

SPIS TREŚCI

1. Wstęp.....	92
2. Przedmiot opodatkowania podatkiem od towarów i usług jako zjawisko ekonomiczne.....	93
3. Metody kwalifikacji świadczeń złożonych.....	96
4. Sposoby kwalifikacji świadczeń złożonych w praktyce administracyjnej, orzecznictwie polskich sądów administracyjnych oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.....	106
5. Wnioski.....	138

1. WSTĘP

Różnorodność i złożoność zdarzeń ekonomicznych powoduje, że w przypadku wystąpienia skomplikowanych transakcji pojawiają się wątpliwości dotyczące ich kwalifikacji jako jednego świadczenia złożonego, bądź jako wielu odrębnych świadczeń. W oczywisty sposób wpływa to ostatecznie na sposób ich opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Uznanie bowiem, że dana grupa świadczeń stanowi świadczenie złożone powoduje konieczność stosowanie właściwej stawki podatku od towarów i usług, sposobu ustalenia miejsca świadczenia, momentu powstania obowiązku podatkowego itp.

W pierwszej kolejności należy zastanowić się co stanowi w istocie przedmiot opodatkowania podatkiem od towarów i usług, a następnie podjąć próbę kwalifikacji świadczeń złożonych w tym aspekcie.

2. PRZEDMIOT OPODATKOWANIA PODATKIEM OD TOWARÓW I USŁUG JAKO ZJAWISKO EKONOMICZNE

Należy zauważyć, 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.¹¹³ Przyjmując dalej za A. Bartosiewiczem¹¹⁴ zauważyć należy, że sama definicja czynności opodatkowanych (czyli właśnie przedmiotu opodatkowania) posługuje się terminami charakterystycznymi dla obrotu gospodarczego¹¹⁵. Jak słusznie podkreśla: „*Przy klasyfikacji danego zdarzenia gospodarczego należy przeanalizować przede wszystkim ekonomiczną istotę transakcji, a nie wyłącznie jej charakter prawny*¹¹⁶. Uważa się w związku z tym, że rozumienie konkretnych czynności opodatkowanych (...) powinno uwzględniać przede wszystkim skutki faktyczne przy uwzględnieniu aspektów ekonomicznych (...). (...) podkreśla się w piśmiennictwie, że nie bez wpływu na wykładnię (językowa) tych regulacji pozostaje fakt, że prawo unijne (...) jest zdominowane przez kategorie ekonomiczne. (...) przedmiotem opodatkowania są nie tyle umowy (czynności konwencjonalne czy też skutki tych czynności), co raczej zdarzenia mające wymiar ekonomiczny.”. Ostatecznie zatem 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.

A. Bartosiewicz na potwierdzenie powyższego odwołuje się do pytania prejudycjalnego¹¹⁷, jakie 19 grudnia 2011 r. zadał Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej jeden z brytyjskich trybunałów. Sąd ten - zadając wiele szczegółowych pytań - dążył do ustalenia m.in. tego:

¹¹³ Bartosiewicz Adam, *Komentarz do art. 5 ustawy o podatku od towarów i usług* [w:] Bartosiewicz Adam, *VAT. Komentarz*, LEX, 2013.

¹¹⁴ Bartosiewicz Adam, *Opodatkowanie świadczeń złożonych podatkiem od towarów i usług* [w:] Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego, Węzłowe problemy, pod red. nauk. Bogumiła Brzezińskiego, LEX, Warszawa 2013.

¹¹⁵ E. Ruśkowski, *Opodatkowanie wieczystego użytkowania pod rządami nowej ustawy o VAT*, Przegląd Podatkowy 2006, nr 3, s. 19.

¹¹⁶ M. Chomiuk, *Komentarz do art. 5 VI dyrektywy* [w:] K. Sachs (red.), *VI dyrektywa VAT, Komentarz do Dyrektyw Unii Europejskiej dotyczących wspólnego systemu podatku od wartości dodanej*, Warszawa 2003, str. 105.

¹¹⁷ zwany dalej TSUE lub Trybunałem.

- 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;
- w jakich okolicznościach sąd krajowy powinien odejść od wynikającej z umowy sytuacji prawnej;
- czy i w jaki sposób ustalenia umowne mogą być przekwalifikowane (dla celów podatkowych).

Rozstrzygając powyższą sprawę, TSUE¹¹⁸ 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 dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej przez dyrektywę Rady 2000/65/WE z dnia 17 października 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**”.

Warto zauważyć, że w wielu orzeczeniach Trybunału odnoszących się do podatku od wartości dodanej spotkać można szczegółowe analizy elementów konstrukcji tego podatku z uwzględnieniem celów i sensu ekonomicznego poszczególnych rozwiązań¹¹⁹. Orzecznictwo Trybunału odchodzi przy tym od formalistycznego punktu widzenia i uwzględnia ekonomiczny aspekt opodatkowania dla uczestników obrotu gospodarczego¹²⁰. Kwestie prawne rozstrzygane są tu przez analizę ekonomicznych aspektów sytuacji, mogących być przedmiotem opodatkowania¹²¹.

Również J. Stelmach¹²² jest zwolennikiem twierdzenia że prawo można, a w wielu przypadkach nawet trzeba, interpretować w kategoriach ekonomicznych. W jego ocenie ekonomia prawa może po pierwsze oznaczać pewien wyspecjalizowany rodzaj metody (analizy), raczej metod (i analiz), które w pewnych interpretacyjnych kontekstach prawnych mogą pełnić bardzo istotną rolę, umożliwiając dokonanie właściwego (ekonomicznie efektywnego) rozstrzygnięcia przypadku trudnego. Jak podkreśla J. Stelmach: „*Obiektywna potrzeba ekonomicznej analizy prawa pojawia się wszędzie tam, gdzie mamy*

¹¹⁸ Wyrok TSUE z dnia 20 czerwca 2013 r. sprawa C-653/11 w sprawie Paul v Ocean Finance.

¹¹⁹ W. Nykiel, Wykładnia prawa podatkowego wewnętrznego, międzynarodowego i prawa podatkowego Unii Europejskiej (wybrane zagadnienia), Kwartalnik Prawa Podatkowego 2004, nr 4, s. 135.

¹²⁰ J. Kędzior, M. Bator, Zasada neutralności podatku od wartości dodanej, Prz. Pod. 2003, nr 6, s. 31.

¹²¹ B. Brzeziński, M. Kalinowski, Europejskie prawo podatkowe w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, Gdańsk 2001, s. 11.

¹²² J. Stelmach, Spór o ekonomiczną analizę prawa. [w]: Analiza ekonomiczna w zastosowaniach prawnych. Red. Jerzy Stelmach, Marta Soniewicka. W-wa 2007 Wolters Kluwer.

do czynienia chociażby z problemem określenia stopnia efektywności proponowanego w konkretnym przypadku rozstrzygnięcia, gdy musimy policzyć i zoptymalizować koszty związane w postaniem nowych lub zastosowaniem już istniejących regulacji prawnych, wreszcie gdy mamy ustalić, jak ma zostać dokonana „właściwa” alokacja pewnych dóbr.” Po drugie, ekonomia prawa może służyć do stworzenia wzorca dla przyszłej reformy prawa (dla zbudowania zgodnych z wymogami ekonomicznej analizy modeli: kształcenia prawników, tworzenia i stosowania prawa). Użyta w takiej funkcji ekonomia staje się pewną, najczęściej normatywną, odmianą polityki prawa. Po trzecie, ekonomia prawa może posiadać również pewne całkiem już praktyczne zastosowanie, stając się po prostu ekonomiką myślenie prawniczego. Prawnik musi przecież umieć liczyć, być – w potocznym tego słowa znaczeniu – człowiekiem ekonomicznie racjonalnym. Dzięki ekonomii powinien móc wyjść poza schematyczne przyzwyczajenia, dopasowując proponowane przez siebie rozstrzygnięcia do coraz szybciej (znacznie szybciej niż prawo) zmieniającej się rzeczywistości, która w ogromnym stopniu zdeterminowana jest właśnie przez procesy ekonomiczne.

Natomiast D. Gibasiewicz¹²³ podkreśla, że głównym elementem każdej transakcji gospodarczej jest określone świadczenie. Nie ma przy tym znaczenia, czy jest ono związane z dostawą towarów, czy też świadczeniem usług. W jego ocenie: „*Pojęcie świadczenia ma istotny wpływ na rozumienie pojęcia operacji gospodarczej, określa bowiem ramy i charakter operacji gospodarczej. Tymczasem w wielu przypadkach mogą powstać wątpliwości, czy miało miejsce spełnienie jednego świadczenia, czy też wielu, a tym samym czy dokonano jednej, czy też wielu operacji gospodarczych. Ponadto występujące różnice w opodatkowaniu dostawy towarów i świadczenia usług mogą zachęcać do łączenia bądź dzielenia elementów transakcji w celu uzyskania najkorzystniejszego statusu podatkowego danej transakcji – dostawy towarów lub świadczenia usług.*” Dalej A. Gibasiewicz powołując się na orzecznictwo TSUE w sprawach dotyczących kwalifikacji danych transakcji, jako świadczenie złożonego zauważa, że Trybunał dokonuje wykładni unijnych przepisów **poprzez przyzmat obiektywnego wzorca potrzeb konsumenta, który to podmiot, w przypadku konsumenta ostatecznego, jest nie tylko ostatecznym beneficjentem danego towaru lub usługi, lecz także tym podmiotem, który ostatecznie ponosi obciążenie podatkowe związane z podatkiem od wartości dodanej**¹²⁴. Wzorzec ten wydaje się operatywny i pomocny w dokonywaniu ustaleń, czy przedmiotem określonej czynności jest jedno świadczenie, czy też wiele świadczeń, a w przypadku wystąpienia tej drugiej sytuacji, czy należy traktować je jako świadczenia odrębne, czy też dzielą one reżim prawny

¹²³ D. Gibasiewicz, *Struktura wewnętrzna transakcji gospodarczej* [w:] *Zasada neutralności podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, WKP 2012.

¹²⁴ J. Rudzka, M. Borowski., *Świadczenie złożone – wyjątek od reguły czy reguła z wyjątkami? Ocena kryteriów stosowania koncepcji świadczeń złożonych na podstawie orzecznictwa*, Prz. Pod. 2011, Nr 9.

świadczenia głównego. Poza tym kryterium to umożliwi ustalenie, czy w danym stanie faktycznym ma miejsce dostawa towaru, czy też świadczenie usługi¹²⁵. Podsumowując A. Gibasiewicz uznaje, że: „*W przypadku podatku od wartości dodanej obiektywne potrzeby konsumenta – co można stwierdzić jednoznacznie – mogą stanowić przesłankę kwalifikacji określonego zdarzenia w kategoriach prawnopodatkowych. Mają one z reguły charakter ekonomiczny, co nadaje charakter zobiektywizowany temu wzorcowi. Zatem to potrzeby konsumentów oraz skorelowany z nimi cel świadczenia stają się istotnymi kryteriami na tym gruncie. Taki sposób interpretacji wydaje się zasadny, choć żaden z przepisów nie daje wyraźnej podstawy do oceny czynności przy uwzględnieniu tych kategorii*”. A. Gibasiewicz słusznie dalej zauważa, że: „*Taką możliwość można jednak wywieść z charakteru podatku od wartości dodanej, który jest podatkiem konsumpcyjnym. Kryterium potrzeb konsumenta jest tym narzędziem, które umożliwia ustalenie zakresu danego świadczenia, a tym samym wyznaczenie zakresu opodatkowania. Stanowi to gwarancję realizacji zasady neutralności podatku od wartości dodanej. Stąd przyjęcie jako istotnego kryterium potrzeb konsumenta powoduje, że podmioty wykonujące podobne czynności są traktowane jednakowo*”.

3. METODY KWALIFIKACJI ŚWIADCZEŃ ZŁOŻONYCH

Przechodząc do rozważań w zakresie sposobu kwalifikacji świadczeń złożonych należy podkreślić, iż ani przepisy unijne, ani przepisy polskie nie wymieniają świadczeń złożonych jako przedmiotu opodatkowania, ani też nie definiują tychże (poza wyjątkiem odnoszących się do usług turystyki). Jak zauważył WSA w Bydgoszczy¹²⁶: „*(...) nie ma normatywnie określonych kryteriów, które pozwalałaby 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*”.

Jak już wyżej zauważono orzecznictwo TSUE¹²⁷ zdecydowanie wskazuje, że decydującym czynnikiem w procesie oceny tego, czy ma miejsce jedno świadczenie, czy też większa ich ilość, powinno być to, czy z ekonomicznego i praktycznego punktu widzenia byłoby działaniem sztucznym dla konsumenta

¹²⁵ M. Militz., Świadczenia złożone w najnowszym orzecznictwie ETS, Prz. Pod. 2008, nr 9.

¹²⁶ Tak WSA w Bydgoszczy w wyroku z dnia 26 września 2011 r. sygn. akt I SA/Bd 340/11.

¹²⁷ D. Gibasiewicz, Struktura wewnętrzna transakcji gospodarczej [w:] Zasada neutralności podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, WKP 2012.

ich rozdzielanie¹²⁸. Ta ocena zależy zatem od faktów i okoliczności konkretnej sprawy i musi być dokonywana przy uwzględnieniu specyfiki prowadzenia określonej działalności, a także potrzeb konsumenta¹²⁹. Pojęcie potrzeb konsumenta jako kryterium ustalania rodzaju dokonanej transakcji wykorzystane było przez Trybunał wielokrotnie. Z orzecznictwa Trybunału wynika, że jest ono podstawowym narzędziem, którym powinny posługiwać się sądy krajowe w celu ustalenia, czy ma miejsce jedno świadczenie, czy też ich większa liczba.

Potrzeba konsumenta – jako kryterium ustalenia jedności bądź wielości świadczeń – została przez Trybunał wykorzystana w sprawie Jürgen Dudda¹³⁰. Osoba ta zajmowała się obsługą dźwiękową wydarzeń artystycznych i rozrywkowych. Tego rodzaju usługi były świadczone w miejscu, gdzie odbywało się takie wydarzenie. Problem, jaki był przedstawiony w tej sprawie do rozstrzygnięcia Trybunałowi, dotyczył tego, czy za miejsce świadczenia tego rodzaju usług powinien być uznany kraj, w którym są one faktycznie świadczone, czy też miejsce to będzie determinować siedziba usługodawcy. Konsekwencje przyjęcia jednego ze stanowisk mają niebagatelne znaczenie na gruncie podatku od wartości dodanej i mogą wpływać na jego wysokość oraz na zachowanie konkurencji pomiędzy podmiotami je świadczącymi. W sprawie tej Trybunał jednoznacznie wskazał, że każda usługa, której świadczenie jest warunkiem koniecznym do wykonania występu artystycznego, stanowi usługę pomocniczą. Z wyroku Trybunału wynika również, że usługi te mają obiektywnie charakter pomocniczy i nie zachodzi konieczność badania statusu świadczącego je podmiotu. Decydujące zatem dla ustalenia,

¹²⁸ Zob. H. Liebeman, O. Rousselle, VAT Treatment of Composite Supplies, IVM 2006, vol. 17, nr 2, s. 111. Zob. także A. Schenk, O. Oldman, Value Added Tax..., s. 135 i n. Autorzy omawiają, w jaki sposób dylemat klasyfikacji określonego świadczenia jako pojedynczego albo złożonego rozwiązywany jest w Kanadzie. Zgodnie z zasadą wypracowaną w orzecznictwie każde ze świadczeń powinno być uważane za odrębne i niezależne, a „ekonomicznie” pojedyncze świadczenie nie powinno być dzielone dla celów podatkowych. Zgodnie z prezentowaną koncepcją pojedyncze świadczenie ma miejsce wtedy, kiedy jeden element albo większa ich liczba stanowi świadczenie, a pozostałe elementy służą jego wzmocnieniu. Ponadto dwa elementy lub więcej są częścią pojedynczego świadczenia wtedy, gdy są one ze sobą związane w ten sposób, że muszą występować razem lub gdy jeden element jest na tyle dominujący, że pozostałe elementy tracą swoją tożsamość do celów podatkowych. Autorzy wskazują również na to, że zgodnie z prawem obowiązującym w Australii świadczeniem złożonym jest świadczenie, które musi być rozdzielone ze względu na fakt, że zawiera elementy opodatkowane i nieopodatkowane, które powinny być rozdzielnie traktowane. Z kolei za pojedyncze świadczenie będzie uważane takie świadczenie, które zawiera dominującą część i inne elementy mające charakter integralny, pomocniczy lub incydentalny.

¹²⁹ Klasyfikacja pojedynczego świadczenia jako usługi lub dostawy towarów zależy od tego, jakie świadczenie ma charakter dominujący. Należy to ustalić, biorąc pod uwagę i porównując zakres, koszt oraz okres trwania każdego ze świadczeń – H. Liebeman, O. Rousselle, VAT Treatment of Composite..., s. 111. Pozwala to na ustalenie rzeczywistego charakteru świadczenia i opodatkowanie go według przewidzianych dla niego reguł podatkowych. Prawdopodobna ocena świadczenia umożliwi ustalenie, czy ma miejsce jedna operacja gospodarcza, czy też większa ich liczba. Pozwala ona także na ustalenie charakteru operacji gospodarczej. Zatem pojęcie transakcji gospodarczej wyznacza zakres opodatkowania w przypadku czynności złożonych. Z kolei precyzyjne wyznaczenie tego zakresu czyni prawdopodobnym, że wszystkie podmioty będą opodatkowane w jednakowy sposób. To z kolei stanowi gwarancję zasady neutralności.

¹³⁰ Wyrok TSUE z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-327/94 Jürgen Dudda v. Finanzamt Bergisch Gladbach, ECR 1996, s. I-04595.

czy świadczenie ma charakter jednorodny, czy też przedmiotem transakcji jest większa ich liczba, jest ich wzajemna relacja. Bez znaczenia wydaje się przy tym status podmiotu dokonującego świadczenia. Tylko taki sposób analizy pozwala na zachowanie jednakowych warunków konkurencji i wyznaczenie zakresu pojęcia transakcji gospodarczej, a tym samym zakresu podatku od wartości dodanej. Takie działanie sprzyja zatem realizacji zasady neutralności.

Wskazówki dotyczące interpretacji pojęcia usługi pomocniczej zostały zawarte również w orzeczeniu w sprawie *Card Protection Plan Ltd.*¹³¹ Trybunał uważa, że badanie struktury określonej usługi powinno odbywać się z pozycji „typowego konsumenta”, co może także świadczyć o dużym wpływie na treść tego orzeczenia polityki ochrony konkurencji. Oczywiście można zastanawiać się, czy takie podejście do problemu jest skuteczne i czy w każdym przypadku możliwe jest ustalenie wzorca „typowego konsumenta”, przez którego pryzmat badana jest określona transakcja gospodarcza. Niewątpliwie jest to jednak istotna wskazówka, która wydaje się pomocna w procesie interpretacji przepisów dotyczących podatku od wartości dodanej. Pomaga ona wyznaczyć jego zakres, a tym samym przyczynia się do zachowania neutralności podatku od wartości dodanej. Precyzyjne określenie zakresu podatku jest bowiem warunkiem sine qua non jego stosowania na jednolitych warunkach oraz w jednakowy sposób w stosunku do wszystkich podmiotów w państwach członkowskich.¹³²

W orzecznictwie sądowym - zarówno TSUE, jak i sądów krajowych - można również spotkać się z poglądem, że zasadą jest to, że każde świadczenie powinno być traktowane jako odrębne i niezależne (jako przedmiot opodatkowania), zaś traktowanie ich jako świadczeń złożonych (kompleksowych) ma charakter wyjątkowy. Co do zasady ze świadczeniami złożonymi mamy do czynienia w szczególności w przypadku, gdy jeden lub więcej elementów świadczenia może być uznany za tworzący świadczenie główne (zasadnicze), podczas gdy jeden lub więcej elementów mogą być uznane za świadczenia dodatkowe (pomocnicze), do których stosuje się te same konsekwencje podatkowe, jak w przypadku świadczenia głównego.

¹³¹ Por. pkt 27–29 wyroku TSUE z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96.

¹³² D. Gibasiewicz, *Struktura wewnętrzna transakcji gospodarczej* [w:] *Zasada neutralności podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, WKP 2012.

W świetle bogatego orzecznictwa TSUE¹³³ świadczenie musi być uznane za dodatkowe (pomocnicze) w stosunku do świadczenia głównego, jeżeli nie stanowi dla nabywcy celu samego w sobie, ale środek do wykorzystania (względnie lepszego wykorzystania) świadczenia głównego¹³⁴.

W wyroku z 25 lutego 1999 r.¹³⁵ TSUE uznał, że każde świadczenie usług powinno być, co do zasady, traktowane jako świadczenie odrębne i niezależne. Jednocześnie świadczenie składające się z jednolitej usługi (z ekonomicznego punktu widzenia) nie powinno być w sztuczny sposób dzielone, gdyż to mogłoby spowodować naruszenie całego systemu opodatkowania. Zagadnienie świadczeń złożonych było też przedmiotem rozstrzygnięcia m.in. w sprawie C-349/96¹³⁶. Przedmiotem sporu w tej sprawie była klasyfikacja podatkowa usługi polegającej na ubezpieczeniu nabywców kart kredytowych od skutków utraty tych kart. ETS stwierdził, że usługę należy uznać za usługę pomocniczą w stosunku do usługi zasadniczej, jeśli nie stanowi ona dla klienta celu samego w sobie, lecz jest środkiem do lepszego wykorzystania usługi zasadniczej. W celu dokonania prawidłowej klasyfikacji świadczenia należy zatem w pierwszej kolejności przeanalizować wszystkie okoliczności towarzyszące zawarciu transakcji.

Podobne wnioski można wyciągnąć z orzeczenia wydanego w sprawie C-231/94¹³⁷. Przedmiotem sporu w tym przypadku były posiłki serwowane na pokładzie promu kursującego pomiędzy Danią a Niemcami, a w szczególności ich klasyfikacja jako dostawa towarów lub świadczenie usług. Trybunał rozstrzygając przedmiotowy spór stwierdził, że dostawa gotowych posiłków do bezpośredniego spożycia jest rezultatem szeregu usług, przy czym do dyspozycji klienta pozostaje infrastruktura, w tym jadalnia z pomieszczeniami sąsiadującymi. Transakcje w restauracjach charakteryzuje cały zespół cech i czynności, przy czym dostawa posiłku jest jedynie częścią usługi, choć stanowi w nich dominujący element. W związku z tym, Trybunał również w tym wyroku podkreślił, że w sytuacji, w której mamy do czynienia z transakcją składającą się z wielu elementów, należy w pierwszej kolejności uwzględnić wszelkie okoliczności przeprowadzenia danej transakcji.

¹³³ Przykładowo wyrok TS z 25.2.1999 r. w sprawach C-349/96 *Card Protection Plan Ltd (CPP) v. Commissioners of Customs & Excise*, Zb.Orz. 1999, s. I-973; z 27.10.2005 r. w sprawie C-41/04 *Levob Verzekeringen BV i OV Bank NV v. Staatssecretaris van Financiën*, Zb.Orz. 2005, s. I-9433; z 11.6.2009 r. w sprawie C-572/07 *RLRE Tellmer Property sro v. Finanční ředitelství v Ústí nad Labem*, Zb.Orz. 2009, s. I-4983.

¹³⁴ Tak np. w wyroku TSUE 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*, Zb.Orz. 1998, s. I-6229.

¹³⁵ Por. wyrok TS w sprawie C-349/96 *Card Protection Plan Ltd (CPP) v. Commissioners of Customs & Excise* Zb.Orz. 1999, s. I-973.

¹³⁶ Wyrok TS w sprawie pomiędzy *Card Protection Plan Ltd (CPP)* a *Commissioners of Customs and Excise* (Wielka Brytania)

¹³⁷ Wyrok TS w sprawie pomiędzy *Faaborg-Gelting Linien A/S* a *Finanzamt Flensburg*.

Z powyższych wyroków wynika, że w celu dokonania podatkowej klasyfikacji świadczenia złożonego na gruncie podatku od towarów i usług należy w pierwszej kolejności przeanalizować cel, jaki strony transakcji chcą osiągnąć, jak również określenie stron transakcji. Co prawda, co do zasady, każde świadczenie należy traktować odrębnie, jeżeli zaś niektóre ze świadczeń służą wyłącznie wykonaniu świadczenia głównego, to powinny być traktowane jako świadczenia pomocnicze i nie należy sztucznie oddzielać tych świadczeń od świadczenia głównego. Zatem przykładowo, jeżeli podstawowym założeniem klienta udającego się do sklepu jest nabycie danego dobra, to fakt, że sprzedawca dodatkowo zaoferował mu pewne świadczenia uzupełniające (np. transport pod wskazany adres, ubezpieczenie nabywanego dobra) nie powinien zmieniać charakteru realizowanej dostawy (wciąż mamy do czynienia z dostawą towaru wzbogaconą jedynie o świadczenia pomocnicze, uboczne).

W orzeczeniu w sprawie C-41/04 *Levob Verzekeringen*, TSUE analizował problem związany z dostarczeniem nabywcy typowego, standardowego oprogramowania oraz – jednocześnie – usługi jego dostosowania do indywidualnych potrzeb klienta, przy czym klient otrzymywał od dostawcy od razu oprogramowanie dostosowane do jego potrzeb. Powstała więc wątpliwość co do tego, czy podatnik wykonał, de facto, dwa odrębne świadczenia – dostawę typowego oprogramowania i usługę jego dostosowania do potrzeb klienta, czy też świadczenie podatnika miało charakter jednego świadczenia kompleksowego (złożonego). W wyroku tym TSUE zawarł kilka uwag pozwalających na zidentyfikowanie usług złożonych. Trybunał wskazał mianowicie, że istotne jest założenie, z jakim należy podejść do analizy każdego takiego zdarzenia. Tym założeniem jest to, by – po pierwsze – każda czynność była zwykle uznawana za odrębną i niezależną (pkt 20 uzasadnienia), jednocześnie – po drugie – trzeba mieć na względzie, że czynność złożona z jednego świadczenia w sensie ekonomicznym nie powinna być sztucznie rozdzielana, by nie zakłócać funkcjonowania systemu podatku od towarów i usług (pkt 20). W celu określenia, czy mamy do czynienia z tzw. usługą kompleksową należy – wg TSUE – przede wszystkim poszukiwać elementów charakterystycznych dla rozpatrywanej czynności celem określenia, czy podatnik dostarcza konsumentowi, rozumianemu jako przeciętny konsument, kilka odrębnych świadczeń głównych, czy też jedno świadczenie. W orzeczeniu tym TSUE wskazał na konieczność dokonania analizy charakteru transakcji także z punktu widzenia nabywcy. Bo przecież w omawianym przypadku to właśnie perspektywa nabywcy (dla którego wartość nabytego świadczenia jest tworzona przez fakt wejścia w posiadanie oprogramowania przystosowanego do jego indywidualnych potrzeb, a nie oprogramowania standardowego, które mogło być wręcz bezużyteczne – przystosowanie to zostało dokonane przez ten sam podmiot, który dokonał dostawy oprogramowania) była podstawą do ustalenia, jaki był rzeczywisty charakter świadczenia. Trybunał szczególnie wyraźnie w omawianym wyroku podkreśla fakt, że: „(...) nabycie przez klienta samego standardowego oprogramowania nie było w żaden sposób użyteczne”.

W konsekwencji, w świetle omawianego wyroku należy przyjąć, iż nie będzie mieć charakteru kompleksowego taki zestaw świadczeń, których połączenie miałoby charakter działania sztucznego. W tym kontekście, za świadczenia odrębne należy więc uznać świadczenia wykonywane przez jednego świadczącego na rzecz jednego nabywcy, które nawet jeżeli są w pewien sposób powiązane, mogą być traktowane rozłącznie, a traktowanie to nie wpłynie na charakter żadnego z nich ani też nie sprawi, że wartość świadczeń z punktu widzenia nabywcy będzie inna, niż gdyby świadczenia te były uznane za świadczenie złożone.

Warto także zwrócić uwagę na wyrok TSUE z dnia 11 czerwca 2009 r.¹³⁸ w którym Trybunał rozstrzygał kwestię związaną z opodatkowaniem usługi wynajmu mieszkań i towarzyszącej jej usłudze sprzątnia części wspólnych budynku mieszkalnego. W sprawie spółki Tellmer nie występuje w ocenie TSUE jedno świadczenie złożone. Dla takiej oceny TSUE, kluczowy charakter ma fakt, że: „(...) *usługi sprzątnia części wspólnych budynku mogą być świadczone na różnych zasadach, to znaczy na przykład przez osoby trzecie wystawiające faktury obejmujące koszt tych usług bezpośrednio lokatorom lub przez wynajmującego zatrudniającego w tym celu własnych pracowników lub posługującego się przedsiębiorstwem zajmującym się sprzątniem*”. A zatem za szczególnie znaczące TSUE uznał to, że sprzątnie może być świadczone w sposób całkowicie niezależny od usługi najmu, np. poprzez samodzielny zakup danego świadczenia (sprzątnia) przez najemcę. To sprawia, że związek pomiędzy najmem i sprzątniem jest, w ocenie Trybunału na tyle swobodny, że nie można mówić o istnieniu świadczenia złożonego. A zatem, jeśli usługi mogą być rozdzielone bez uszczerbku dla każdej z nich, a zatem w sposób naturalnie uzasadniony, wówczas nie można uznać, że stanowią jedno świadczenie kompleksowe w rozumieniu Dyrektywy.¹³⁹

W kontekście powyższego należy stwierdzić, że ze świadczeniem usługi złożonej (kompleksowej) mamy do czynienia wówczas, gdy świadczenie usługodawcy jest rozbudowane i obejmuje dwie lub więcej pojedynczych czynności (świadczeń), będących elementami częściowego zobowiązania strony transakcji. Jednocześnie usługa taka, jeśli może zostać uznana za usługę o charakterze złożonym, podlega opodatkowaniu jednolitą stawką podatku od towarów i usług, właściwą dla świadczenia podstawowego, głównego.

¹³⁸ Wyrok TS w sprawie C-572/07 (RLRE Tellmer).

¹³⁹ Powyższe poglądy znajdują również potwierdzenie w wyrokach TS: w sprawie C-2/95 Sparekassernes Datacenter (SDC), w sprawie C-111/05 Aktiebolaget NN, C-292/11 Fireld Fisher Waterhouse LLP, w sprawie C-88/09 Graphic Procede TSUE.

Zatem w przypadku usług o charakterze złożonym, o sposobie opodatkowania decyduje to, czy w danych okolicznościach mamy do czynienia z jedną usługą kompleksową, czy też z szeregiem jednostkowych usług. Ocena tej okoliczności winna odbywać się więc w oparciu o to, czy dokonywane czynności (świadczenia) wykazują ze sobą tak ścisłe powiązanie, że w sensie gospodarczym tworzą jedną całość, której rozdzielanie miałoby sztuczny charakter. Dla opodatkowania podatkiem od towarów i usług istotne jest zatem tylko to, czy w danym przypadku mamy do czynienia z jedną z czynności enumeratywnie wymienionych w art. 5 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług.

Powyższe rozważenia wydają się dość ogólne i w praktyce budzą szereg wątpliwości co do prawidłowości oceny czy kwalifikacja danej grupy świadczeń stanowiących w istocie jedno zdarzenie w sensie ekonomicznym jest odpowiednie. Świadczy o tym chociażby ilość przywołanego orzecznictwa. Bogactwo zdarzeń w obrocie gospodarczym powoduje, że duża część transakcji składa się z więcej niż jednej czynności, która to już sama w sobie mogłaby być oceniana jako odrębna. W pewnych okolicznościach łączne podjęcie pewnych pojedynczych czynności nie budzi nawet wątpliwości, iż jest to jedno świadczenie. W innych przypadkach kwalifikacja ta może powodować znaczne wątpliwości.

Niewątpliwym ułatwieniem dla stwierdzenia powyższego byłoby odwołanie się do definicji świadczenia złożonego. Jak już jednak wcześniej zauważono ani przepisy unijne, ani przepisy polskie nie wymieniają świadczeń złożonych jako przedmiotu opodatkowania, ani też nie definiują tychże (poza wyjątkiem odnoszących się do usług turystyki, o czym szerzej w pkt 13). Ustawa o podatku od towarów i usług¹⁴⁰ podobnie jak dyrektywa 2006/112¹⁴¹ nie odnosi się w sposób szczególny do przypadku, gdy usługodawca świadczy czynności o charakterze niejednorodnym, złożonym, stanowiącym pewnego rodzaju zestaw usług lub towarów, czasem zaś mamy do czynienia ze świadczeniem kompleksowym obejmującym dostawę różnych towarów, względnie dostawę towarów i świadczenie usług.

Na potrzeby określenia świadczenia kompleksowego można posiłkować się przepisami dotyczącymi określenia podstawy opodatkowania w podatku od towarów i usług. Zgodnie z art. 29a ustawy o podatku od towarów i usług za podstawę opodatkowania uznać należy wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzyma lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi

¹⁴⁰ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.) dalej jako: „ustawa o podatku od towarów i usług”.

¹⁴¹ Dyrektywa 2006/112/WE RADY z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U.UE L z dnia 11 grudnia 2006 r. ze zm., ostatnia 2013.01.01, Dz.U.UE.L.2008.44.11, Dz.U.UE.L.2010.45.10; dalej jako: „dyrektywa 2006/112”.

dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika. Ponadto w myśl art. 29a ust. 6 analizowanej ustawy, który jest odpowiednikiem art. 78 Dyrektywy Rady 2006/112/WE¹⁴² podstawa opodatkowania obejmuje:

- 1) podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku;
- 2) koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

Z orzeczeń krajowych na szczególną uwagę zasługuje wyrok NSA z 1 czerwca 2011 r.¹⁴³ w którym sąd stwierdził, że łącząc poszczególne dostawy czy świadczone usługi w jedno świadczenie nie można zapominać, że zasadą ustawową jest oddzielność i samodzielność poszczególnych dostaw czy świadczonych usług. Rozpoznawanie odrębnych świadczeń jako jednego kompleksowego świadczenia ma więc charakter wyjątkowy. Natomiast w wyroku z 25 sierpnia 2010 r. NSA¹⁴⁴ podkreślił, że czynności instalacji (montażu) w budynku mieszkalnym wyprodukowanych przez realizującego zlecenie węzłów ciepła nie można traktować jako dwóch odrębnych czynności, gdyż w procesie budowlanym nie jest najistotniejsze wyprodukowanie określonego wyrobu, lecz jego wbudowanie w obiekt mieszkalny, gdyż to dopiero nadaje temu produktowi określony charakter użytkowy, istotny z punktu widzenia inwestora. Ze względu zatem na jednolity cel takiego zlecenia o charakterze budowlanym, sztucznym byłoby – dla potrzeb opodatkowania podatkiem od towarów i usług – wydzielanie poszczególnych jego elementów składowych i różne traktowanie pod względem opodatkowania tym podatkiem (stawki) przypadku, gdy wykonujący tego rodzaju instalacyjne roboty budowlane wykorzystuje w ich ramach towary własnej produkcji oraz przypadku, gdy czyni to z wykorzystaniem tego rodzaju produktów zakupionych od innego podmiotu.

Analiza orzecznictwa TSUE i polskich sądów administracyjnych prowadzi do wniosku, że w danych okolicznościach (stanie faktycznym) różne zestawy warunków powodują, że ich wystąpienie skutkuje potraktowaniem danego świadczenia jako kompleksowego.

Najbardziej oczywistym jest konieczność dostarczenia przez podatnika-sprzedawcę jednemu odbiorcy więcej niż jednego świadczenia składowego.

¹⁴² Zgodnie z art. 78 Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, do podstawy opodatkowania wlicza się następujące elementy: podatki, cła, opłaty i inne należności, z wyjątkiem samego VAT, koszty dodatkowe, takie jak koszty prowizji, opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dostawcę lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

¹⁴³ sygn. I FSK 869/10.

¹⁴⁴ sygn. I FSK 1221/09.

Koniecznym warunkiem jest również to, aby elementy składowe były ze sobą tak ściśle związane, aby były one nierozzerwalne i tworzyły jedną całość. Aby usługa mogła zostać uznana za kompleksową, składające się na nią świadczenia powinny pozostawać między sobą w nierozzerwalnym związku. Te świadczenia, nie dając się wyodrębnić, tworzą w efekcie jednorodną usługę (świadczenie). Tę nierozzerwalność, czy też ścisły związek, opisuje się także, wskazując, iż rozdzielenie elementów składowych tego świadczenia miałyby sztuczny charakter.

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

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 spojrzeć należy 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. 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. Analizując transakcję złożoną, nie należy zapominać o stałej zasadzie stosowania podatku od towarów i usług, 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.

Kolejnym ważnym aspektem rozpoznania świadczenia założonego, jest kryterium nie pogorszonej jakości świadczeń częściowych. Dane świadczenia można uznać za niezależne i stanowiące odrębne przedmioty opodatkowania (a nie za świadczenia pozostające ze sobą w nierozzerwalnym związku), wówczas gdy każde z tych świadczeń - jeśli w takich samych okolicznościach było dostarczane odrębnie - miałyby taką samą jakość i charakter dla nabywcy. Natomiast jeśli dostarczenie części ze świadczeń jednostkowych ma sens i zachowuje swoją wartość dla nabywcy jedynie wówczas, gdy będą one dokonywane wyłącznie razem ze świadczeniem głównym, to wówczas należałoby uznać dostarczane w jednym czasie i przez tego samego dostawcę świadczenia za jedno świadczenie złożone (kompleksowe). Oczywiście w tym przypadku również odwołać się należy do potrzeb nabywcy. To bowiem również z

jego punktu widzenia powinna być dokonywana ocena pogorszonej bądź nie pogorszonej jakości świadczeń dodatkowych.

Z powyższym związane jest kryterium braku wartości świadczeń dodatkowych. Należy zbadać, czy w przypadku 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.

Jak zauważa A. Bartosiewicz¹⁴⁵ można podjąć próbę stworzenia 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?

Zgodzić należy się z A. Bartosiewiczem, że: „Odpowiedź *"tak"* na pierwsze trzy pytania oraz *"nie"* na ostatnie z nich wskazywać będzie na to, że dostarczane świadczenia powinny być potraktowane jako jedno kompleksowe świadczenie, będące jednym przedmiotem opodatkowania”¹⁴⁶.

Zasadność przedstawionego przez A. Bartosiewicza badania odnośnie kwalifikacji kilku transakcji jako świadczenia złożonego znajduje odzwierciedlenie w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych (oraz w przypadku większości interpretacji indywidualnych). W przywołanych poniżej sprawach niewątpliwie największy nacisk kładziony jest na kryterium potrzeb konsumenta. Wielokrotnie kwalifikacja danej transakcji jako zdarzenia gospodarczego oceniana jest przez pryzmat nabywcy i celu dla którego staje się on stroną w danej transakcji. Decydującą kwestią jest określenie występowania

¹⁴⁵ A. Bartosiewicz, Komentarz do art. 5 ustawy o podatku od towarów i usług [w:] Bartosiewicz Adam, VAT. Komentarz, LEX, 2013.

¹⁴⁶ Niżej przedstawione zostaną najczęściej pojawiające się zagadnienia wraz z krótkim komentarzem dotyczącym istoty problemu, przebiegu kształtowania się stanowiska organów podatkowych i linii orzeczniczej sądów administracyjnych w danym zakresie oraz podsumowaniem. Jednocześnie podjęta zostanie próba przedstawienia orzecznictwa TSUE i polskich sądów administracyjnych w sposób wskazujący na tematy oraz wyczerpujące wskazania kryteriów mających zastosowanie, przy kwalifikacji danych zdarzeń gospodarczych, jako świadczenia złożonego.

TEORETYCZNE I PRAKTYCZNE ASPEKTY KWALIFIKACJI ORAZ
OPODATKOWANIA ŚWIADCZEŃ ZŁOŻONYCH W PODATKU OD TOWARÓW I
USŁUG
aspektu ekonomicznego tj. czy poszczególne czynności w aspekcie gospodarczym (ekonomicznym)
tworzą jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter.

4. SPOSOBY KWALIFIKACJI ŚWIADCZEŃ ZŁOŻONYCH W PRAKTYCE ADMINISTRACYJNEJ, ORZECZNICTWIE POLSKICH SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH ORAZ TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ

Częstym problemem pojawiającym się w kontekście świadczeń złożonych była kwestia obowiązku uwzględniania w podstawie opodatkowania **kosztów transportu realizowanego w związku z dostawą towaru**.¹⁴⁷ W interpretacjach organów podatkowych dominuje obecnie pogląd, iż koszty transportu stanowią element składowy dostawy towaru i powinny być opodatkowane według stawki podatku od towarów i usług właściwej dla tego towaru. Przykładowo Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach¹⁴⁸ potwierdził, że: „(...) koszty wysyłki, ponoszone w związku ze sprzedażą książek, stanowią element świadczenia zasadniczego, zwiększając kwotę należną od nabywcy z tytułu dostawy towarów i w związku z tym powinny być opodatkowane według stawki VAT właściwej dla sprzedawanych towarów tj. odpowiednio 5 lub 23%”. Koszty transportu towarzyszące dostawie towaru co do zasady nie stanowią bowiem samodzielnej usługi, lecz są to koszty dodatkowe, związane z podstawową czynnością, jaką jest sprzedaż towarów. Koszty te w efekcie wpływają na kwotę ostateczną żadaną od nabywcy. Powinny one zwiększać kwotę należną z tytułu dostawy towarów i być rozliczone według zasad właściwych dla sprzedawanych towarów. Celem nabywcy jest kupno towaru z dostawą do wskazanego miejsca, a nie nabycie odrębnie usługi transportowej. Świadczenia te (dostawa towaru i jego transport) tworzą w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter. Nie jest dopuszczalne w takim przypadku dzielenie świadczenia na części. Usługa transportu ma charakter pomocniczy dla realizacji świadczenia głównego, jaki jest dostawa towaru.¹⁴⁹ W tym samym tonie wypowiedział się również Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie¹⁵⁰, który wyjaśnił, że: „(...) w sytuacji

¹⁴⁷ Autorka świadomie pomija w analizowanym zakresie kwestie działania w imieniu i na rzecz nabywcy. W praktyce organy podatkowe uznają, że jeżeli podatnik (sprzedawca towaru) kupuje usługę pocztową, kurierską, itp. w imieniu i na rzecz klienta (nabywcy towaru), obciążenie klienta tymi kosztami pozostaje poza regulacjami ustawy o VAT. Konieczne jest jednak w tym przypadku udzielenie sprzedawcy towaru przez klienta stosownego pełnomocnictwa do zawarcia w jego imieniu i na jego rachunek umowy o świadczenie usług (np. pocztowych, kurierskich, itp.). Potwierdza to m.in. interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 13 lutego 2012 r., nr IPPP2/443-1301/11-2/AO.

¹⁴⁸ Interpretacja indywidualna z dnia 1 lutego 2012 r. (znak IBPP2/443-1202/11/ASz)

¹⁴⁹ Podobne stanowisko w sprawie opodatkowania kosztów przesyłki towaru zaprezentował również Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 1 lutego 2012 r., znak IBPP2/443-1202/11/ASz.

¹⁵⁰ Tak Dyrektor Izby Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 24 czerwca 2010 r. (znak IPPP2/443-254/10-4/AO).

*gdy Wnioskodawca zawiera z klientami umowy dotyczące dostawy towarów ze wskazaniem miejsca dostawy towarów to wówczas mamy do czynienia ze świadczeniem złożonym. Przedmiotem umowy jest dostawa towarów i ona stanowi główny i podstawowy element całej transakcji. Natomiast świadczenie sprzedawcy, zobowiązującego się dostarczyć towar kupującemu do wskazanego przez niego miejsca, obejmujące także koszty transportu, stanowi element dodatkowy transakcji. (...) Oznacza to, że podstawa opodatkowania takiej sprzedaży obejmuje również koszty transportu, a całość świadczenia winna być opodatkowana według stawki podatkowej właściwej dla realizacji świadczenia podstawowego, czyli dostawy towaru (...)*¹⁵¹ Stanowisko organów podatkowych znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych. Przykładowo WSA w Bydgoszczy¹⁵² uznał, że w przypadku, gdy sprzedawca zobowiązuje się dostarczyć towar kupującemu do wskazanego przez niego miejsca, realizowane świadczenie obejmuje również koszty przesłania lub przewozu i to zarówno wówczas, gdy z zawartej umowy wynika, że są one doliczane do ceny, jak i wówczas, gdy umowa nic o tym nie stanowi .

Kryterium potrzeb konsumenta wydaje się również decydujące w kwestii kwalifikacji podatkowej **usług dodatkowych towarzyszących dostawie towarów objętych „odwrotnym obciążeniem”**. Bardzo często zdarza się, że dostawie towarów towarzyszą także różnego rodzaju czynności pomocnicze jak np. usługa transportu lub cięcia. Wątpliwości w takiej sytuacji budzi kwestia prawidłowego rozliczenia podatku od towarów i usług. Czy do każdej tej czynności należy odnosić się indywidualnie, czy traktować wszystkie jako jedną. Powyższe wątpliwości okazują się szczególnie istotne, gdy przedmiotem takiej dostawy jest towar objęty „odwrotnym obciążeniem”¹⁵³. Sytuacja jest o tyle skomplikowana, że przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie wyjaśniają wprost czy w takim przypadku ze względu na „kompleksowość świadczenia” również w odniesieniu np. do usługi transportu należy stosować mechanizm „reverse charge”. Jak już wcześniej zauważono w interpretacjach organów podatkowych dominuje pogląd, iż koszty transportu stanowią element składowy dostawy towarów. W aspekcie gospodarczym wraz z dostawą towarów tworzą jedną całość. Wydaje się, że powyższe powinno mieć również zastosowanie w odniesieniu do dostawy towarów objętych „odwrotnym obciążeniem” wraz z transportem. Można bowiem znaleźć argumenty pozwalające na uznanie, że jest

¹⁵¹ Analogicznie Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 22 maja 2012 r., znak IPPP3/443-432/12-2/BH.

¹⁵² Por. wyrok z 24 kwietnia 2012 r., sygn. akt I SA/Bd 192/12 (orzeczenie prawomocne). Sąd podzielił stanowisko zawarte w wyroku WSA w Kielcach z 30 grudnia 2011 r., sygn. akt I SA/Ke 537/11 (orzeczenie prawomocne), w którym uznano, że w przypadku sprzedaży towaru za pomocą Internetu z dostawą do domu podatnik dokonuje jedynie dostawy towarów i nie świadczy usług pocztowych. Celem nabywcy jest bowiem kupno z dostawą do domu, a nie nabycie odrębnie usługi transportowej. Świadczenia te (dostawa towaru i jego wysyłka) tworzą w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter.

¹⁵³ Pełny wykaz towarów co do których stosuje się opodatkowanie na zasadzie odwrotnego obciążenia zawiera załącznik nr 11 do ustawy o podatku od towarów i usług.

to świadczenie kompleksowe. Za główny jego cel należy zasadniczo uznać dostawę towarów objętych „odwrotnym obciążeniem”, a usługę transportu za usługę pośrednią. Podkreślić należy, że przy czynnościach kompleksowych dla ustalenia właściwych zasad rozliczenia podatku od towarów i usług decydujące znaczenie ma charakter świadczenia głównego stanowiącego cel działania podatnika. W takim przypadku można zatem twierdzić, że cała transakcja powinna zostać rozliczona według zasad właściwych dla tego towaru tj. z zastosowaniem „odwrotnego obciążenia”.

Ku powyższej interpretacji na chwilę obecną skłaniając się również organy podatkowe. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu¹⁵⁴ uznał, że jeżeli dostawa stali będzie opodatkowana na zasadach odwrotnego obciążenia, również świadczone usługi cięcia stali oraz jej transport, jako elementy transakcji zasadniczej, powinny być w ten sposób opodatkowane. W jego ocenie: *„Świadczenia dodatkowe takie jak usługa cięcia i usługa transportu są ściśle związane z tą dostawą i mają w stosunku do niej charakter uzupełniający. Nie są to odrębne czynności, ale elementy pewnej całości, stanowiące z ekonomicznego punktu widzenia jedno świadczenie. Cięcie i transport stali służy zapewnieniu pełnego, optymalnego skorzystania ze świadczenia głównego. Zatem świadczenie tych dodatkowych usług jest elementem czynności dostawy stali. Wobec tego dostawę stali oraz usługi cięcia i transportu należy traktować jako kompleksową i stosować przepisy ustawy przewidziane dla świadczenia głównego jakim jest dostawa stali.”*

W tym miejscu wracając do badania danych czynności jako świadczenia złożonego zaproponowanego przez A. Bartosiewicza zauważyć należy, że dla odbiorcy celem jest otrzymanie towaru. Ze względu na specyfikę dostarczanego towaru nabycie jego samego nie miałyby sensu dla odbiorcy (w przypadku braku możliwości transportu). Jednocześnie w takiej sytuacji bezcelowym jest nabycie samej usługi transportowej (brak towaru), która w takich okolicznościach dla nabywcy nie stanowi dla nabywcy żadnej wartości.

Kryterium potrzeb konsumenta przywoływane jest również w sytuacjach, gdy towary z zał. nr 11 do ustawy o podatku od towarów i usług stanowią część składową dostarczanego towaru. Wątpliwości w tym zakresie może budzić konieczność stosowania mechanizmu „odwrotnego obciążenia”. Może on bowiem być stosowany w odniesieniu do całości, tylko do niektórych elementów (towarów z zał. nr 11) lub w ogóle. Dla wyjaśnienia tej kwestii warto odwołać się do interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej

¹⁵⁴ Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu potwierdził, że dodatkowe usługi cięcia i transportu zamawianych prętów stalowych są ściśle związane ze świadczeniem głównym, czyli dostawą stali i mają charakter uzupełniający (interpretacja z 4 marca 2014 r., znak ILPP2/443-1181/13-2/JK). Wyjaśnił, że z ekonomicznego punktu widzenia nie są to odrębne czynności, tylko jedno świadczenie, do którego należy stosować przepisy właściwe dla dostawy stali. Sprzedawca powinien więc wystawiać fakturę bez VAT z adnotacją „odwrotne obciążenie”.

w Bydgoszczy¹⁵⁵, który uznał, że kompleksowa usługa budowlano - montażowa, świadczona przy pomocy materiałów objętych procedurą tzw. odwrotnego obciążenia podlegać powinna jednolitej stawce podatku od towarów i usług, bez potrzeby stosowania tej procedury do całości usługi. O interpretację wystąpiła spółka cywilna zajmująca się m.in. dostawą i montażem bram ogrodzeniowych. Niektóre elementy bram (m.in. druty i pręty) są wymienione w załączniku nr 11 do ustawy o podatku od towarów i usług, jako podlegające zasadzie odwrotnego obciążenia. Spółka spytała izbę skarbową, czy na wystawianych fakturach może stosować jedną stawkę podatku od towarów i usług, dotyczącą całej usługi budowlano-montażowej, czy dla niektórych elementów musi stosować mechanizm odwrotnego obciążenia. Dyrektor Izby Skarbowej, analizując treść postanowień kodeksu cywilnego, dotyczących części składowych rzeczy a także przepisu ustawy o podatku od towarów i usług wskazał, iż działania podatnika, noszące znamiona złożoności, powinny być traktowane, w większości przypadków, jako jednolita całość. Przy dokonywaniu kilku powiązanych ze sobą świadczeń na rzecz klienta, które to, jak wskazał organ: „obiektywnie rzecz biorąc tworzą z ekonomicznego punktu widzenia jedną całość, którą jedynie sztucznie można byłoby podzielić, to te elementy lub świadczenia - dla celów podatku od towarów i usług - stanowią jedną całość.”¹⁵⁶.

Analizując stan faktyczny przedstawiony we wniosku organ potwierdził, iż towary wymienione w załączniku nr 11, po ich zamontowaniu w gotowy produkt w postaci bramy, stają się bez wątpienia jej częściami składowymi. W związku z tym, brak jest podstaw, aby do takiego gotowego produktu (nawet, jeśli jego sprzedaż połączona jest ze świadczeniem usługi jego montażu) stosować mechanizm odwrotnego obciążenia, przewidziany w art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku od towarów i usług. Odwrotne obciążenie mogłoby być stosowane tylko wtedy, gdyby załącznik nr 11 dotyczył finalnych wyrobów (w tym wypadku bram ogrodzeniowych), a nie ich części składowych¹⁵⁷. Powyższe prowadzi do stwierdzenia, że podczas badania czy w danym przypadku mamy do czynienia z zaspokojeniem jednej potrzeby konsumenta, czy też jest ich wiele i są one względnie niezależne niezbędnym jest spojrzenie na całą transakcję z perspektywy nabywcy (konsumenta, odbiorcy świadczenia) i dopiero wówczas odpowiednie zakwalifikowanie zdarzenie gospodarczego.

W zakresie kwalifikacji złożonych istotne kontrowersje na gruncie polskich regulacji budziło zagadnienie związane z prawidłową klasyfikacją usług dotyczących dostawy towaru wraz z realizacją

¹⁵⁵ Interpretacja indywidualna z dnia 14 kwietnia 2014 r. (znak ITPP3/443-30/14/MD).

¹⁵⁶ Swoje wnioski organ potwierdził powołaniem się na wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, chociażby w sprawie pomiędzy Card Protection Plan Ltd (CPP) a Commissioners of Customs and Excise (sygn. C-349/96), czy w sprawie C-321/94 pomiędzy Faaborg-Gelting Linien A/S a Finanzamt Flensburg.

¹⁵⁷ Powyższe wynika z faktu, iż wspomniane powyżej elementy konstrukcyjne stanowią część składową wyrobu końcowego. Z chwilą dostawy znajdują się zatem w stanie przetworzonym i nie stanowią przedmiotu samodzielnej, dalszej odsprzedaży.

określonej usługi. Wykonując bowiem świadczenia o charakterze złożonym (dostawa towaru i świadczenie usług) należy zawsze przeanalizować, czy dane świadczenie ma charakter kompleksowy, a jeśli tak, to który element ma charakter wiodący. W tym zakresie brak jest przepisów podatkowych, pewnych wskazówek udziela jedynie praktyka organów podatkowych oraz orzecznictwo sądów administracyjnych. Dodatkowo należy podkreślić, że konsekwencje podatkowe w takich przypadkach powinny być podporządkowane świadczeniu wiodącemu. Przyjmuje się bowiem pewną fikcję polegającą na tym, że świadczenie główne niejako „konsumuje” wartość świadczeń, czy też usług dodatkowych, które służą jedynie lepszemu wykonaniu świadczenia zasadniczego.¹⁵⁸

Za przykład w pierwszej kolejności może posłużyć zagadnienie właściwej stawki podatku od towarów i usług w przypadku podatnika zajmującego się produkcją betonu oraz oferującego jednocześnie możliwość wykonania usługi budowlanej polegającej na wylaniu fundamentów w obiektach budownictwa objętych społecznym programem mieszkaniowym. Przyjmując, że w takiej sytuacji dochodzi do sprzedaży masy betonowej transakcję tę należałoby opodatkować według podstawowej stawki podatku od towarów i usług (tj. 23%). Uznając natomiast, że całe świadczenie tworzy jedną, złożoną usługę budowlaną, zastosować należałoby stawkę 8%.

Problem ustalenia stawki podatkowej na dostawę betonu był przedmiotem interpretacji organów podatkowych, które w zasadzie jednomyślnie stwierdzały, że zastosowanie jednej stawki podatku od towarów i usług oraz opodatkowanie nią zarówno usługi, jak i dostawy materiałów, wykorzystywanych do wykonania tej usługi uwarunkowane jest specyfiką wykonywanych, w danych okolicznościach czynności. Podkreślały one, że to z zawartych umów cywilnoprawnych powinno wynikać co jest przedmiotem sprzedaży. Przykładowo Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy¹⁵⁹ uznał, że: *"(...) Jeżeli przedmiotem sprzedaży jest dostawa betonu wraz z pompowaniem i wylewaniem, wówczas nie można z niej wyłączyć poszczególnych elementów kosztów do odrębnej sprzedaży, ponieważ obrotem podatnika jest uzgodniona kwota za wykonanie określonej usługi, bez względu na jej poszczególne elementy (materiały, robocizna, transport, zużyta energia, narzędzia, itp.). Wyliczenie, co składa się na wykonaną usługę, ma istotne znaczenie informacyjne przy ustalaniu ceny, jednak nie może uzasadniać odrębnego kwalifikowania poszczególnych elementów zawartych w tym wyliczeniu (dla celów podatkowych). (...)".*¹⁶⁰

¹⁵⁸ J. Jędrzczyk, E. Lis, *Świadczenia złożone – problemy praktyczne na gruncie przepisów o podatku VAT*, Monitor Podatkowy 2006, Nr 6.

¹⁵⁹ Tak Dyrektor Izby Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 27 lipca 2012 r., znak ITPP1/443-588/12/BK.

¹⁶⁰ Podobne wyjaśnienia zawarł również Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z dnia 24 czerwca 2011 r., znak ITPP1/443-584/11/BJ, w której m.in. czytamy: *"(...) skoro, czynności (...) dotyczyć będą dostawy betonu wraz z wylaniem fundamentów bądź stropów, cena tych usług obejmować będzie koszt*

Także sądy krajowe wielokrotnie analizowały kwestie świadczeń złożonych składających się ze świadczenia usługi i dostawy towarów. Przykładowo NSA¹⁶¹ uznał, iż w przypadku odpłatnej dostawy stolarki okiennej łącznie z montażem w budynkach mieszkalnych istnieje czynność o kompleksowym charakterze, na którą składa się czynność podstawowa, której wykonanie było celem umowy zawartej przez podatnika z klientem, a także czynności pomocnicze niezbędne do wykonania czynności podstawowej, i w konsekwencji ustalając właściwą stawkę podatku od towarów i usług, należy przyjmować jednolitą stawkę dla całego kompleksu czynności, biorąc pod uwagę charakter czynności podstawowej. W wyroku z dnia 24 lutego 2010 r.¹⁶² NSA stwierdził, iż: „(...) jeśli zatem celem działalności wykonywanej przez skarżącą spółkę był montaż stolarki drzwiowej, to z punktu widzenia klienta - odbiorcy czynności wykonywanych przez skarżącą spółkę - istotne było zamontowanie stolarki, czyli przeprowadzenie odpowiednich robót budowlanych, a nie dostawa nabytych w tym celu towarów (drzwi i innych materiałów służących do wykonania robót). Z punktu widzenia klienta - odbiorcy czynności wykonywanych przez skarżącą spółkę - istotne było bowiem zamontowanie stolarki, czyli przeprowadzenie odpowiednich robót budowlanych”.

W świetle omawianych powyżej zagadnień szczególnie interesująco rozwijał się spór dotyczący tzw. zabudowy wnękowej. Spór między podatnikami a organami podatkowymi o stawkę podatku od towarów i usług dla usług montażu stałej zabudowy wnękowej toczy się od początku 2011 r.¹⁶³ Wtedy to zmieniły się przepisy dotyczące stawek podatku od towarów i usług w budownictwie. Zdaniem organów podatkowych czynności trwałej zabudowy meblowej w obiektach budownictwa mieszkaniowego objętego społecznym programem mieszkaniowym nie korzystają z preferencyjnej

całkowity towaru i usługi, a przedmiotowe roboty budowlane będą realizowane w ramach budowy, modernizacji, remontu, bądź będą dotyczyć budynków mieszkalnych jednorodzinnych, których powierzchnia użytkowa nie przekracza 300 m², zaliczanych do obiektów budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym, to do całej wartości usług zastosowanie będzie miała 8% stawka podatku od towarów i usług (...)”.

¹⁶¹ Przykładowo w wyroku z dnia 5 lipca 2006 r. (sygn. akt I FSK 945/05, Legalis).

¹⁶² Sygn. akt I FSK 51/09, Legalis.

¹⁶³ Do końca 2010 r. kwestia opodatkowania montażu stałej zabudowy wnękowej i kuchennej nie budziła większych kontrowersji, zgodnie z obowiązującymi przepisami podlegała ona stawce 7%. Organy podatkowe jeszcze na początku 2011 r. wydawały korzystne dla podatników interpretacje indywidualne, przyznające prawo do zastosowania preferencyjnej stawki podatku VAT tj. 8% w stosunku do przedmiotowych czynności, kwalifikując przedmiotowe czynności jako modernizację. Przykładowo Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu zarówno w interpretacji indywidualnej z dnia 6 kwietnia 2011 r. (znak ILPP4/443-45/11-2/PG), jak i z dnia 7 kwietnia 2011 r. (znak ILPP4/443-60/11-2/PG) potwierdził korzystne dla podatników stanowisko, odwołując się do definicji modernizacji zgodnie, z którą oznacza ona: „unowocześnienie, uwspółcześnienie produktu, trwałe ulepszenie np. istniejącego obiektu budowlanego, prowadzące do zwiększenia jego wartości użytkowej (źródło: Wikipedia, wolna encyklopedia)”. Organ podatkowy uznał, że usługa montażu stałej zabudowy wnękowej i kuchennej z zakupionych płyt meblowych, blatów, luster, elementów dociętych na konkretny wymiar i stale zamontowanej w budynkach mieszkalnych PKOB 11, podlega opodatkowaniu obniżoną stawką podatku VAT tj. 8%, gdyż usługa ta stanowi modernizację.

stawki podatku. Sądy administracyjne wydawały jednak w tak kwestii różne wyroki. Część składów orzekających uznawała, że montaż mebli pod zabudowę jest modernizacją, część uznawała, że nie ma związku z instalacją budynku, więc powinna być objęta podstawową stawką podatku od towarów i usług¹⁶⁴. Ostatecznie sprawą zajął się NSA¹⁶⁵ w siedmioosobowym składzie sędziów wydając w dniu 24 czerwca 2013 r. uchwałę w tym zakresie¹⁶⁶. NSA analizując dotychczasowe orzecznictwo podkreślił, że nie budzi wątpliwości to, że czynności podatnika polegające na zaprojektowaniu, dopasowaniu oraz trwałym zainstalowaniu elementów mebli z materiałów zakupionych od innych podmiotów stanowią jedno świadczenie kompleksowe. Rozstrzygnięcia wymaga jedynie kwestia, czy owa złożona, ale jedna transakcja trwałej zabudowy meblowej kwalifikowana być powinna dla potrzeb podatku od towarów i usług jako usługa modernizacji (opodatkowana w konsekwencji stawką obniżoną), czy też jako dostawa towaru (opodatkowana stawką podstawową). Ostatecznie rozstrzygnął, że: *„W stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2011 r. świadczenie kompleksowe polegające na zaprojektowaniu, dopasowaniu oraz montażu komponentów w sposób tworzący wraz z elementami konstrukcyjnymi*

¹⁶⁴ Na gruncie stanu prawnego obowiązującego od 1 stycznia 2011 r. w orzecznictwie sądów administracyjnych przedstawione zostały różne poglądy. W czterech nieprawomocnych wyrokach Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu: z 29 października 2012 r., sygn. akt I SA/Po 541/12; z 10 stycznia 2013 r., sygn. akt I SA/Po 880/12; z 10 stycznia 2013 r., sygn. akt I SA/Po 881/12; z 10 stycznia 2013 r., sygn. akt I SA/Po 882/12 (opubl. w bazie CBOSA) wyrażono pogląd, że należy uwzględnić cel, jaki przyświecał ustawie. Podstawową okolicznością nakazującą stosowanie 8% stawki VAT jest modernizacja lokalu mieszkalnego lub budynku mieszkalnego objętego społecznym budownictwem mieszkaniowym. Intencją było i jest stworzenie preferencji finansowych dla osób fizycznych w zakresie modernizacji lokali mieszkalnych, a tym samym podnoszenia standardu godnego zaspokajania potrzeb mieszkaniowych. Zgodnie z realiami gospodarczymi usługę tą należy traktować jako jedną transakcję (usługę złożoną) mającą charakter modernizacji budynku (lokalu) mieszkalnego, opodatkowaną preferencyjną stawką podatku od towarów i usług. Sąd powołał się również na znaczenie pojęcia "modernizacji" w języku potocznym, zgodnie z którym jest to ulepszenie, podwyższenie wartości użytkowej, czy też technicznej, podwyższenie standardu, unowocześnienie. Istnieją również orzeczenia gdzie zostało zajęte przeciwstawne stanowisko, tj. że takie świadczenie kompleksowe nie mieści się w czynnościach określonych w art. 41 ust. 12 ustawy o VAT, przede wszystkim zaś nie jest usługą modernizacji. Naczelny Sąd Administracyjny wskazał w tym zakresie na wyroki: WSA we Wrocławiu z 20 września 2011 r., sygn. akt I SA/Wr 1305/11 (trwała zabudowa meblowa); WSA w Rzeszowie z 15 listopada 2011 r., sygn. akt I SA/Rz 672/11; WSA w Opolu z 18 stycznia 2012 r., sygn. akt I SA/Op 735/11 (stała zabudowa kuchenna), WSA w Gliwicach z 19 marca 2012 r., sygn. akt III SA/GL 1392/11 (trwała zabudowa wnęk); WSA w Gliwicach z 23 kwietnia 2012 r., sygn. akt III SA/GL 1430/11 (dostawa i montaż rolet); WSA w Białymstoku z 16 maja 2012 r., sygn. akt I SA/Bk 78/12 (stała zabudowa); WSA we Wrocławiu z 29 maja 2012 r., sygn. akt I SA/Wr 293/12 (montaż trwałej zabudowy kuchennej wraz z blatem i urządzeniami do zabudowy oraz montaż elementów saun i wszelkich elementów związanych z ich funkcjonowaniem); WSA w Warszawie z 13 czerwca 2012 r., sygn. akt III SA/Wa 2742/11 (zabudowa kuchenna i wnękowa oraz dostawa sprzętu AGD montowana w tej zabudowie); WSA w Gliwicach z 22 sierpnia 2012 r., sygn. akt III SA/GL 334/12 (montaż żaluzji, rolet i markiz).

¹⁶⁵ NSA postanowieniem z dnia 31 stycznia 2013 r., sygn. akt I FSK 306/12, przedstawił zagadnienie prawne składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego: "Czy w stanie prawnym obowiązującym po 1 stycznia 2011 r. świadczenie kompleksowe polegające na trwałej zabudowie meblowej z uprzednio nabytych komponentów, wykonywane w obiektach budowlanych zaliczanych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym, należy traktować jako usługę modernizacji podlegającą opodatkowaniu stawką obniżoną podatku od towarów i usług na podstawie art. 41 ust. 2 i ust. 12 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, ze zm., dalej jako ustawa o VAT) czy też jako dostawę towarów w rozumieniu art. 7 ust. 1 tej ustawy podlegającą opodatkowaniu stawką podstawową, określoną w art. 41 ust. 1 ustawy o VAT?".

¹⁶⁶ Por. uchwałę w składzie 7 sędziów sygn. akt I FPS 2/13.

obiekty budowlanego lub jego części trwałą zabudowę meblową, wykonywane w obiektach budowlanych zaliczanych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym stanowi usługę modernizacji opodatkowaną stawką obniżoną podatku od towarów i usług na podstawie art. 41 ust. 12 w związku z ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.)”.

NSA skłania się zatem ku uznaniu, że w przypadku dostawa i montaż trwałej zabudowy (wykonanej na indywidualne zamówienie) stanowi świadczenie kompleksowe. Elementem dominującym jest usługa¹⁶⁷. Jak czytamy w uzasadnieniu uchwały: „(...) jeśli czynności te polegają na zaprojektowaniu, dopasowaniu oraz montażu komponentów w sposób tworzący wraz z elementami konstrukcyjnymi obiektu budowlanego lub jego części trwałą zabudowę meblową to mają one charakter usługi. Elementem dominującym jest bowiem w takim przypadku ulepszenie lub unowocześnienie obiektu budowlanego lub jego części (lokalu mieszkalnego), zaś wydanie towaru w postaci elementów mebli wykonanych i dopasowanych do konkretnego obiektu, które następnie zostaną trwale związane z tym obiektem, ma charakter pomocniczy, niezbędny do wykonania usługi, tak jak zamontowanie okien lub drzwi w obiekcie budowlanym lub jego części”.

Zgodnie z ww. uchwałą, jeżeli montaż komponentów meblowych w celu wykonania trwałej zabudowy meblowej następuje z wykorzystaniem w sposób istotny elementów obiektu budowlanego/lokalu, który przez konstrukcyjne połączenie tych komponentów i elementów obiektu budowlanego/lokalu stworzy trwałą zabudowę spełniającą jako całość określoną funkcję użytkową, czynność taka będzie stanowić

¹⁶⁷ Podkreślenia wymaga, że w zdaniu odrębnym sędziego Adam Bącal w pełni podzielił pogląd prezentowany w wyroku NSA z dnia 26 lipca 2012 r. (sygn. akt I FSK 483/12). Sąd zakwalifikował dostawę szafy wnękowej jako dostawę towaru w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług. W szczególności przekonuje ten argument uzasadnienia tego wyroku, w którym odwołano się do treści art. 22 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług. Przepis ten stanowi, że miejscem dostawy towarów jest w przypadku towarów, które są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, przez dokonującego ich dostawy lub przez podmiot działający na jego rzecz – miejsce, w którym towary są instalowane lub montowane; nie uznaje się za instalację lub montaż prostych czynności umożliwiających funkcjonowanie montowanego lub instalowanego towaru zgodnie z jego przeznaczeniem. Z przepisu tego (będącego implementacją art. 36 Dyrektywy 112) wynika, że towar może być zmontowany i zainstalowany w budynku bez potrzeby kwalifikowania tych czynności jako robót budowlanych w rozumieniu art. 14 ust. 3 Dyrektywy 112. Z kolei w treści przepisu art. 14 ust. 3 Dyrektywy 112 (stanowiącego, że państwa członkowskie mogą uznać za dostawę towarów przekazanie niektórych robót budowlanych) nie powtórzono (co jest znamienne) fragmentu, który istniał w art. 5 ust. 2 lit. e dyrektywy Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – struktura i sposób stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. UE z 14 kwietnia 1967 r., L71, s. 1303 ze zm.), zgodnie z którym połączenie rzeczy ruchomej z nieruchomością było traktowane na równi z robotami budowlanymi.

usługę modernizacji, o której mowa w art. 41 ust. 12 ustawy o podatku od towarów i usług, opodatkowaną stawką podatku w wysokości 8%.¹⁶⁸

W tym miejscu podkreślenia wymaga, że główną kwestią powyższej uchwały było wyjaśnienie prawidłowości stosowania stawki preferencyjnej. Jednakże koniecznym jest podkreślenie, że przedmiotowe orzeczenie ma jednak znacznie szersze konsekwencje. Odnosi się ono bowiem do problematyki tzw. „świadczeń złożonych” na gruncie podatku od towarów i usług oraz kwestii sposobu identyfikowania świadczenia głównego (wiodącego) w ramach takich usług. Wykonując zatem świadczenia o charakterze złożonym (dostawa towaru i świadczenie usług) należy zawsze przeanalizować, czy dane świadczenie ma charakter kompleksowy, a jeśli tak, to który element ma charakter wiodący. W tym zakresie brak jest przepisów podatkowych, a cała koncepcja oparta jest o praktykę podatkową, dlatego konieczne jest jej bieżące analizowanie, gdyż jak wskazuje niniejszy wyrok, praktyka jest w tym zakresie zmienna.

Pomimo ww. uchwały organy podatkowe nadal kwestionowały stosowanie stawki 8% do montażu trwałej zabudowy meblowej. Argumentowały bowiem, iż w tym przypadku nie następuje wykorzystanie elementów konstrukcyjnych obiektu budowlanego (lokalu). O wykorzystaniu takich elementów nie świadczy bowiem fakt trwałego przytwierdzenia określonych elementów np. do ścian, podłóża bądź sufitu (za pomocą haków, czy wkrętów), gdyż nie powoduje to zmian parametrów użytkowych lub technicznych istniejącego budynku (lokalu)¹⁶⁹.

W związku z dalszymi wątpliwościami dotyczącymi stawki podatku od towarów i usług właściwej dla montażu stałej zabudowy wnękowej Minister Finansów, powołując się na ww. uchwałę NSA, wydał w dniu 31 marca 2014 r. interpretację ogólną¹⁷⁰. Stwierdził, że jeżeli montaż komponentów meblowych w celu wykonania trwałej zabudowy meblowej następuje z wykorzystaniem w sposób istotny elementów obiektu budowlanego/lokalu, który przez konstrukcyjne połączenie tych komponentów i elementów obiektu budowlanego/lokalu stworzy trwałą zabudowę spełniającą jako całość określoną funkcję

¹⁶⁸ Wydana przez NSA uchwała umożliwiła podatnikom dokonanie korekty wcześniejszych rozliczeń podatkowych oraz wystąpienie z wnioskami o stwierdzenie nadpłaty wobec czynności montażu szaf i mebli w budownictwie objętym społecznym programem mieszkaniowym. Należna podatnikowi kwota będzie stanowiła różnicę między stawką 23% a 8%. Nie należy jednak zapominać o treści umów z klientami na rzecz których meble były montowane. Od treści tych umów (określenie w nich kwoty netto, czy brutto transakcji) będzie zależało, czy wnioskowana kwota będzie dla podatnika przychodem, czy też będzie kwotą nienależną podlegającą zwrotowi nabywcy usługi montażu mebli.

¹⁶⁹ Tak uznał przykładowo Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji indywidualnej z 18 grudnia 2013 r., znak IPTPP1/443-777/13-4/AK czy Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 11 grudnia 2013 r., znak IBPP2/443-809/13/WN.

¹⁷⁰ Znak PT10/033/5/133/WLI/14/RD30577.

użytkową, czynność taka będzie stanowić usługę modernizacji, o której mowa w art. 41 ust. 12 ustawy o podatku od towarów i usług, opodatkowaną stawką podatku w wysokości 8%.

W celu uznania, że meble stanowią trwałą zabudowę, nie wystarczy aby były przytwierdzone do ściany lub podłogi w sposób który może być również stosowany przy montażu mebli „wolnostojących”, a umożliwiający następnie demontaż tej zabudowy bez uszkodzenia jej czy konstrukcji budynku albo lokalu. Obniżona stawka podatku nie znajdzie zatem zastosowania w sytuacji, gdy wykonana, nawet według indywidualnego projektu, zabudowa meblowa jest przytwierdzana do ściany lub podłogi jedynie w sposób, który może być również stosowany przy montażu mebli wolnostojących (np. "zakotwiczenie" za pomocą kołków lub listew montażowych), co umożliwi demontaż tej zabudowy bez uszkodzenia samej zabudowy, jak i konstrukcji budynku czy lokalu. Ponadto, za uszkodzenie nie można uznać pozostawienia w ścianie lub podłodze np. otworów montażowych).

Zatem zdaniem Ministra Finansów, aby móc skorzystać z obniżonej 8% stawki podatku od towarów i usług montaż trwałej zabudowy należy uznać za modernizację. W tym zakresie istotne jest to, że musi wystąpić trwałe powiązanie mebla z budynkiem lub z jego częścią. Trwałe powiązanie według Ministra Finansów, to takie, które uniemożliwia demontaż zabudowy bez uszkodzenia jej samej, budynku lub lokalu. Tak więc o możliwości zastosowania obniżonej stawki decyduje stopień konstrukcyjnego połączenia mebli i elementów lokalu.

Analiza treści samej uchwały w odniesieniu do wydanej interpretacji ogólnej prowadzi do niepokojących wniosków. Pojawia się bowiem obawa, że Minister Finansów albo w zły sposób ją zinterpretował, albo zignorował treść jej uzasadnienia. Minister Finansów z jednej strony zgadza się z treścią uchwały, iż kwestią rozstrzygającą przy zastosowaniu właściwej stawki podatku jest uznanie kompleksowej czynności: albo za świadczenie usługi modernizacji, albo za dostawę towarów. Z drugiej, nie kwestionując faktu świadczenia złożonego, niekorzystnie dla podatników definiuje termin „modernizacja”. Natomiast NSA w wydanej uchwale wyraźnie podkreśla, że oceniając trwałość zabudowy meblowej trzeba brać pod uwagę to, czy po jej zamontowaniu pojawia się funkcjonalna całość, a nie to, czy da się odłączyć zabudowę bez uszkodzenia, czy pomimo połączenia może stanowić przedmiot sprzedaży. Natomiast Minister Finansów uważa, że montowanie mebli robionych na wymiar na zwykłe kołki i haki nie stanowi usługi modernizacji, tylko dostawę towarów¹⁷¹.

¹⁷¹ Minister Finansów nie kwestionuje wprost uchwały NSA, jednak interpretuje ją tak, by maksymalnie ograniczyć jej praktyczne skutki. Stanowisko Ministra Finansów co do zakresu pojęcia „trwałej zabudowy” wyklucza możliwość stosowania stawki 8-proc. w odniesieniu do większości typowych mebli na miarę montowanych do ścian i podłóg (np. zabudowa kuchenna, szafy wnękowe). Trudno uznać, by tak rygorystyczne stanowisko znajdowało uzasadnienie w uchwale NSA.

W świetle wskazanych różnic wydaje się, że ostatecznie zatem nie można stwierdzić, iż kwestia opodatkowania trwałej zabudowy meblowej w obiektach budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym została jednoznacznie wyjaśniona. Bogactwo możliwych gospodarczo sytuacji najpewniej spowoduje, że każdorazowe rozstrzygnięcie w tym zakresie będzie musiało być podejmowane po szczegółowej i obiektywnej analizie stanu faktycznego konkretnej sprawy.¹⁷²

Rozważania nad cechami decydującymi o kwalifikacji danych czynności jako świadczenia kompleksowego nie mogą pomijać kwestii czynności przerobu na materiałach powierzonych. Przepisy nie regulują w sposób jednoznaczny, w jakich sytuacjach czynności na majątku powierzonym powinny przestać być kwalifikowane jako usługi, a w którym powinny podlegać opodatkowaniu jako dostawa towarów. W szczególności wątpliwości co do traktowania wykonywanych czynności na majątku powierzonym pojawiają się w sytuacji, gdy w celu wykonania zleconego zadania wykonawca poza majątkiem powierzonym używa surowców/materiałów własnych, których wartość przekracza 50% wartości wszystkich materiałów/surowców wykorzystanych do produkcji. Wątpliwości te wynikają przede wszystkim z faktu, iż z perspektywy zleceniobiorcy, wykonywane przez niego czynności obejmują zarówno świadczenie usług polegających na wytworzeniu/przetworzeniu/uszlachetnianiu itp., jak i dostawę części surowców, które są niezbędne do prawidłowego wykonania tejże usługi¹⁷³.

Z dotychczasowej praktyki organów podatkowych wynika, że klasyfikacja czynności na majątku powierzonym jest uzależniona przede wszystkim od wartości zaangażowanych przez usługodawcę materiałów własnych. Jak to zostało wskazane w kilku interpretacjach indywidualnych oraz w piśmie Ministra Finansów z 12 sierpnia 2005 r. w niektórych przypadkach przy definiowaniu rodzaju wykonywanych czynności (dostawa lub usługa) istotne znaczenie może mieć udział materiałów

¹⁷² W powyższym zakresie niezwykle interesujące okazują się wyroki NSA z dnia 3 czerwca 2014 r. (Sygn. akt I FSK 843/13, I FSK 844/13, I FSK 849/13). Sąd po raz kolejny potwierdził, że montaż szaf wnękowych, zabudowy kuchni i innych mebli „na wymiar” jest objęty preferencyjną, 8-proc. stawką VAT. Pomimo, iż w tym zakresie wydana została uchwała w składzie siedmiu sędziów oraz interpretacja ogólna, to organ podatkowy nie wycofał złożonej skargi na wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego i nie zmienił swojego stanowiska w sprawie. Co ciekawe, sprawa była rozpatrywana przez WSA w Poznaniu dwukrotnie – za każdym razem sąd pierwszej instancji uchylał interpretację organu podatkowego. W uzasadnieniu ustnym wyroku NSA wskazał, że w rozstrzyganej sprawie istotne jest to, że została już w tym zakresie wydana uchwała przez NSA, która jest wiążąca dla wszystkich składów orzekających. Ponadto, sąd zwrócił uwagę Ministrowi Finansów, że postępuje niekonsekwentnie, prezentując stanowisko wbrew tezom zawartym w wydanej przez niego interpretacji ogólnej. Z uzasadnienia ustnego wynika również, a skład orzekający podczas rozprawy badał to wnikliwie, że konieczne jest jednak weryfikowanie indywidualnie w każdym przypadku sposobu połączenia zabudowy z konstrukcją budynku w kontekście oceny trwałości tego połączenia. Mamy nadzieję, że wskazówki takie znajdą się w uzasadnieniu pisemnym.

¹⁷³ Kwalifikacja czynności przerobu na materiałach powierzonych jako świadczenie usług na gruncie ustawy o VAT, Aleksandra Skrzypek [w:] Monitor Podatkowy 2012, nr 7.

własnych wykonującego świadczenie. Należy zaznaczyć, iż przy wykonywaniu czynności na ruchomym majątku rzeczowym może dochodzić do sytuacji, w której podatnik świadczący usługę angażuje część swoich towarów. Powstaje wówczas sytuacja, w której towar poddany ww. czynnościom jest łączony z towarem należącym do zleceniobiorcy. W przypadku gdy udział materiałów własnych zleceniobiorcy przekracza udział materiałów powierzonych przez zleceniodawcę, to nie można przyjąć, iż zleceniobiorca wykonuje usługi na majątku ruchomym zleceniodawcy – w takim przypadku należy potraktować te transakcje jako dostawę towaru, zakładając, iż w wyniku wykonanej usługi powstaje nowy towar, którym zleceniobiorca, po dokonaniu czynności związanych z jego wykonaniem, rozporządza jak właściciel.

W świetle powyższego należy wskazać, że organy podatkowe, co do zasady, stoją na stanowisku, iż w przypadku gdy wartość materiałów zaangażowanych przez podmiot wykonujący czynności na majątku powierzonym przekracza 50%, to czynności takie powinny zostać zakwalifikowane jako dostawa towarów w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług.¹⁷⁴

Stanowisko to wydaje się jednak nie mieć podstaw. Świadczy o tym wyrok NSA z dnia 17 maja 2012 r.¹⁷⁵. Sąd uznał, że oceniając kwalifikację czynności o charakterze złożonym, na uwadze należy mieć, która z czynności ma charakter wiodący, jak również jaki jest jej cel ekonomiczny. W rezultacie wartość zaangażowanych przez zleceniodawcę materiałów nie powinna być rozpatrywana jako jedyne i podstawowe kryterium kwalifikacji wykonywanych czynności jako świadczenie usług lub dostawa towarów. Jak czytamy w uzasadnieniu wyroku: *„W przypadku wykonywania czynności polegających na wytwarzaniu i przerabianiu wyrobów oraz komponentów przy wykorzystaniu materiałów powierzonych, jak i własnych mamy do czynienia ze świadczeniem złożonym. W celu określenia charakteru całego świadczenia, tj. czy jest to usługa czy dostawa towaru, należy przede wszystkim ustalić, co jest świadczeniem dominującym. W tym celu należy dokonać analizy szeregu elementów (mierników). Błędna jest koncepcja organu przyjmująca za jedyne kryterium rozróżnienia wykonywanych czynności kryterium proporcji wartości towarów własnych spółki i dostarczonych przez kontrahenta. Ograniczenie się tylko do jednego kryterium nie może być uznane za prawidłowe w świetle wypracowanej w orzecznictwie TSUE koncepcji świadczeń złożonych. W niniejszej sprawie za świadczenie dominujące należy uznać usługę przetwarzania, przerobu, bez względu na to, jakie są*

¹⁷⁴ Polskie organy podatkowe w wydawanych interpretacjach podatkowych częstokroć podkreślają, iż dla klasyfikacji omawianej transakcji dla celów VAT znaczenie ma m.in. proporcja udziału/wartości materiałów powierzonych do materiałów własnych producenta (tak np. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji z dnia 18.02.2009, znak ITPP2/443-1029a/08/RS).

¹⁷⁵ Sygn. akt I FSK 1154/11.

proporcje użytych materiałów. A zatem całość świadczenia stanowić będzie dla celów VAT świadczenie usługi".¹⁷⁶

Jak natomiast wskazał TSUE w sprawie C-139/84, Van Dijk' Boekhuis BV, mogą istnieć sytuacje, gdy wykonanie czynności wyłącznie na majątku powierzonym przez zleceniodawcę może być kwalifikowane jako dostawa towarów. Zdaniem TSUE z sytuacją taką będziemy mieli do czynienia, gdy w wyniku wykonanych czynności na majątku powierzonym przez zleceniodawcę powstanie zupełnie nowy produkt o innych właściwościach/pełniący inne funkcje niż materiał powierzony zleceniobiorcy. Tym samym wydaje się, że w sytuacji gdy w wyniku przerobienia powierzonych materiałów powstanie zupełnie nowy produkt, ale o właściwościach odpowiadających powierzonym surowcom, czynność taka powinna być kwalifikowana jako świadczenie usług. Dopiero zmiana właściwości surowców w wyniku ich połączenia/wymieszania może prowadzić do sytuacji, gdy będziemy mieli do czynienia z dostawą towarów.

Mając powyższe na uwadze, dokonując klasyfikacji czynności na majątku powierzonym jako świadczenie usług lub dostawa towaru, analizować **należy przede wszystkim cel ekonomiczny zawieranej transakcji oraz wyniki wykonywanych czynności**. Analiza oparta wyłącznie na wartości materiałów zaangażowanych przez zleceniobiorcę może bowiem prowadzić do błędnych wniosków, które nie będą odzwierciedlały intencji stron transakcji oraz faktycznego charakteru wykonywanych czynności.

Należy jednak liczyć się z tym, że w sytuacji gdy wykonywane świadczenia nie będą miały tak złożonego charakteru, jak te, które były przedmiotem rozstrzygnięcia przez NSA, organy podatkowe mogą nadal przyjmować kryterium wartościowe produktów. Przykładem jest interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi¹⁷⁷. W uzasadnieniu Dyrektor wyjaśnił, iż: „(...) *Należy wskazać, iż o kwalifikacji danej czynności jako dostawy towarów, bądź świadczenie usług rozstrzyga każdorazowo zindywidualizowany stan faktyczny. O przedmiocie świadczenia przesądzać będzie zakres oraz specyfika wykonywanych czynności, użytych materiałów, obowiązujące klasyfikacje statystyczne oraz treść umów zawartych każdorazowo przez podatnika i jego kontrahenta. Jedynie analiza czynników takich jak m.in. przedmiot świadczenia, proporcja między udziałem materiałów własnych, a udziałem materiałów*

¹⁷⁶ Stanowisko NSA wyrażone w powyższym wyroku zdaje się znajdować potwierdzenie w wyroku TSUE w sprawie C-73/06, Planzer Luxembourg – oceniając charakter transakcji, na uwadze należy mieć jej cel ekonomiczny. Oznacza to, iż kwalifikacja ta powinna opierać się na analizie takich czynników, jak przedmiot świadczenia, proporcja między udziałem materiałów własnych a udziałem materiałów powierzonych przez kontrahenta, obowiązki stron, sposób wzajemnego rozliczenia itp.

¹⁷⁷ Interpretacja z 18 lipca 2013 r., znak IPTPP2/443-338/13-2/KW.

powierzonych przez kontrahenta, obowiązki stron, sposób wzajemnego rozliczenia, pozwoli określić, czy wykonywane czynności powinny być traktowane jako usługa na ruchomym majątku rzeczowym, czy też jako dostawa towarów. (...) Istota usług świadczonych na ruchomym majątku rzeczowym opiera się na założeniu, że usługodawca otrzymuje od zleceniodawcy materiał i przetwarza go w taki sposób, aby otrzymać pożądaną przez zleceniodawcę wyrób. Przepisy nie określają rodzaju, ani charakteru prac jakie mogą być wykonane w ramach usług na ruchomym majątku rzeczowym. Mogą to zatem być prace drobne, a także świadczenia złożone, wymagające zaangażowania wielu różnego rodzaju prac. W każdym przypadku otrzymuje się określony wyrób finalny spełniający wymagane kryteria. Nie ma wątpliwości, iż w przypadku powierzania przez zleceniodawcę 100% materiałów, mamy do czynienia z usługami na majątku rzeczowym. W sytuacji, gdy materiały powierzone stanowią mniej niż 100% materiałów zużytych przy wykonaniu danego wyrobu, zdaniem tut. Organu należy przyjąć, że jeśli stanowią one przeważającą część w stosunku do materiałów własnych usługodawcy, w ujęciu wartościowym, świadczenie stanowi usługę na ruchomym majątku rzeczowym. (...)."

Istotność oraz złożoność kwestii potrzeb konsumenta najjaskrawiej obrazuje zagadnienie opodatkowania najmu i związanych z nim opłat dodatkowych (media i podatek od nieruchomości). Przy umowach najmu i dzierżawy lokali i nieruchomości oprócz ustalonej kwoty czynszu towarzyszyć może odpłatność za zużycie energii elektrycznej, zimną i ciepłą wodę, koszty odprowadzenia nieczystości czy też podatku od nieruchomości. Warto przyjrzeć się, jak od strony podatkowej na kwestię opodatkowania podatkiem od towarów i usług tych dodatkowych usług zapatrują się organy skarbowe. Istotą sprawy jest bowiem wskazanie czy należy uznać je za element jednego, nierozłącznego dla celów podatku od towarów i usług świadczenia, czy też jest świadczeniem niezależnym (a w konsekwencji istnieje możliwość „refakturowania”). W przypadku uznania, iż jest to świadczenie złożone należy podkreślić obowiązek stosowania zasad opodatkowania właściwych dla najmu (stawka podatku oraz moment powstania obowiązku podatkowego).

Kwestia refakturowanie mediów w związku z wykonywaniem usługi najmu lokalu od kilku lat budzi spory w doktrynie i orzecznictwie podatkowym. Organy podatkowe w miarę konsekwentnie twierdzą, że w tym przypadku dwa odrębne świadczenia usługa najmu i refaktura mediów są tak nierozzerwalnie ze sobą związane, że z punktu widzenia nabywcy stanowią jedno nierozzerwalne świadczenie opodatkowane stawką właściwą dla świadczenia głównego, którym w tym przypadku jest najem. Stanowisko takie powoduje, że całość takiego świadczenia powinna być opodatkowana przy stawką 23% (przy lokalach użytkowych) i zwolniona z opodatkowania (przy lokalach mieszkalnych). Stanowisko to nie dopuszcza refakturowania mediów według stawek dla nich właściwych. W takiej sytuacji nie ma podstaw do odrębnego fakturowania usługi najmu i odrębnego usług powszechnych. Nic

nie stoi jednak na przeszkodzie, aby w takim przypadku dołączyć do faktury załącznik ze specyfikacją wszystkich poniesionych kosztów.

Powyższe znajduje potwierdzenie np. w interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie¹⁷⁸, który stwierdził, że: „(...) w przypadku umowy najmu przedmiotem świadczenia na rzecz najemców, jest usługa główna, tj. najem nieruchomości, a koszty dodatkowe, tj. ubezpieczenie, dostawa wody, stanowią elementy rachunku kosztów zmierzające do ustalenia kwoty odpłatności za usługę najmu, bowiem z ekonomicznego punktu widzenia dopełniają świadczenie zasadnicze i nie należy ich sztucznie oddzielać od tego świadczenia. Usługa najmu lokalu jest usługą złożoną tzn. taką, która łączy w sobie usługę sensu stricto najmu obiektu i przyporządkowane do niej usługi związane z zapewnieniem możliwości pełnowartościowego użytkowania użyczanego obiektu, jak np. dostawa mediów. Jeżeli umowy na dostawę wody, czy też ubezpieczenie lokalu (budynku) nie są zawierane bezpośrednio przez najemcę z dostawcą mediów czy też ubezpieczycielem, tylko wynajmujący (Wnioskodawca) zawarł ww. umowy, jak to ma miejsce w przedmiotowej sprawie wówczas kwota należna z tego świadczenia pozostaje w bezpośrednim związku z przedmiotem umowy najmu, stanowiąc część świadczonej usługi zasadniczej”

Według organów podatkowych powyższe rozwiązanie należy stosować bez względu na fakt, czy zapisy umowy między wynajmującym i najemcą przewidują osobne rozliczanie kosztów mediów, czy traktują je jako element kalkulacyjny ceny za najem. Zdaniem organów jedynie w sytuacji, gdyby najemca zawarł umowę o dostawę mediów bezpośrednio z ich dostawcą koszty mediów nie zwiększałyby podstawy opodatkowania usługi najmu¹⁷⁹. Pojawiały się jednak głosy, że ten pogląd jest błędny. Koniecznym jest bowiem każdorazowe analizowanie stanu faktycznego. Dopiero na jego podstawie można wywodzić skutki podatkowe. Jeżeli z umowy wynika, że wynagrodzenia za najem i media jest określane niezależnie od siebie wówczas trudno w takim przypadku mówić o świadczeniu kompleksowym. Co istotne na ten aspekt zwracały uwagę niektóre sądy administracyjne. Tytułem przykładu można wskazać na wyrok WSA w Gdańsku¹⁸⁰: „Jeśli zgodnie z umową najmu strony tej umowy odrębnie rozliczają (fakturują) czynsz z tytułu korzystania z lokalu i opłaty z tytułu mediów, nie ma podstaw do przyjęcia, że wynajmujący świadczy na rzecz najemcy jednolitą usługę najmu. Tym

¹⁷⁸ Tak Dyrektor Izby Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 8 czerwca 2012 r. (znak IPPP1/443-274/12-2/PR).

¹⁷⁹ Analogicznie stwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z dnia 13 czerwca 2011 r. (znak IPPP1/443-484/11-2/EK) oraz Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z dnia 30 września 2010 r. (znak IBPP3/443-501/10/AB) oraz Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 13 stycznia 2011 r. (znak IPPP3-443-961/10-4/JF).

¹⁸⁰ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 9 stycznia 2013 r. (sygn. I SA/Gd 1235/12).

samym nie ma podstaw do wliczania do podstawy opodatkowania usługi najmu, zarówno czynszu jak i dodatkowych świadczeń obejmujących media.”.

Jak już wcześniej wspomniano kwestia kwalifikacji najmu z usługami dodatkowymi jako usługi kompleksowej przez dłuższy okres wydawała się problemem nierozwiązywalnym. Niestety odbywało się to ze szkodą dla podatników. Rozwiązaniem problemu wydawał się być wyrok TSUE w sprawie *Field Fisher Waterhouse LLP (C-392/11)*. Przedmiotem tego rozstrzygnięcia miała być kwestia wyjaśnienia, czy dodatkowe świadczenie przenoszone na najemcę (w tym np. media) stanowi element jednego, nierozłącznego dla celów podatku od towarów i usług świadczenia, czy też jest świadczeniem niezależnym. Ostatecznie jednak rozstrzygnięcie w tej sprawie, które zapadło w dniu 27 września 2012 r. nie przyniosło jednoznacznego rozwiązania, a decyzję o klasyfikacji danej usługi TSUE pozostawił sądom krajowym.

Analizując wyroki polskich sądów administracyjnych, które w swojej treści uwzględniają wskazówki udzielone przez TSUE na szczególną uwagę zasługują dwa wyroki WSA w Krakowie. Warto podkreślić, że sąd w obu przypadkach po niekorzystnych interpretacjach organów podatkowych, stanął po stronie podatników przyznając im rację. Zdaniem WSA w Krakowie motywy tego orzeczenia pomimo, iż nie dają podstaw do jednoznacznego rozstrzygnięcia to jednak wyraźnie wskazują na decydującą treść umowy najmu łączącej podatnika z najemcą. Zdaniem Trybunału, oceny usługi jako świadczenia jednolitego należy bowiem dokonywać z ekonomicznego punktu widzenia oraz z perspektywy nabywcy. Analizując kwestię świadczeń złożonych Trybunał odwoływał się do kryteriów w dużej mierze subiektywnych, bowiem okoliczność celu dokonania transakcji po stronie nabywcy wymyka się zobiektywizowanej, prostej do ustalenia i oczywistej ocenie. Wynika z tego, że strony transakcji mają pewną swobodę ustalania, czy występuje świadczenie kompleksowe, czy też nie, w granicach wyznaczonych modelem celów racjonalnego nabywcy.

Pierwszym wyrokiem, do którego należy się odnieść jest wyrok WSA w Krakowie z dnia 30 października 2012 r.¹⁸¹ Istota sporu w tej sprawie sprowadziła się do ustalenia czy odsprzedaż, związanych z udostępnieniem najemcom lokali użytkowych, mediów i innych usług związanych z korzystaniem z zajmowanego lokalu stanowi odrębne od najmu świadczenie, czy też należy przyjąć, że wynajmujący świadczy usługę najmu, mającą jednolity charakter i w związku z tym jest zobowiązany wliczyć do podstawy opodatkowania z tytułu najmu zarówno czynsz jak i opłaty należne za dostarczone media i inne usługi związane z szeroko rozumianym korzystaniem z wynajmowanych lokali. Sąd

¹⁸¹ Sygn. I SA/Kr 1235/12.

udzielając odpowiedzi zauważył, że nie ma przeszkód: „(...) aby strony uzgodniły odrębne rozliczenie dotyczące odpłatności z tytułu czynszu najmu oraz odpłatności za media i inne świadczenia dodatkowe, a więc odrębne wystawienie faktury za czynsz najmu oraz refaktury z tytułu odpłatności za media i inne świadczenia dodatkowe. Warunkiem dopuszczalności stosowania takiego rozwiązania jest by z umowy najmu zawartej pomiędzy wynajmującym a najemcą wynikało jednoznacznie, że opłaty te (wszystkie lub niektóre) są regulowane przez najemcę na rzecz wynajmującego w sposób odrębny od czynszu. Wówczas zastosowanie znajdzie przepis art. 30 ust 3 ustawy o VAT”¹⁸².

W tym samym tonie krakowski sąd wypowiedział się w wyroku z dnia z dnia 14 listopada 2012 r.¹⁸³ W uzasadnieniu do tego wyroku stwierdzono, że jeżeli z treści umowy najmu oraz z okoliczności wynika, że opłaty za media są regulowane przez najemcę na rzecz wynajmującego w sposób odrębny od czynszu, to świadczenia te nie mają charakteru niepodzielnego i w konsekwencji nie stanowią usługi o charakterze kompleksowym. Sąd podkreślił, że wspólne opodatkowanie usług, stanowi wyjątek od zasady odrębnego opodatkowania. Taki wyjątek zachodzi tylko, jeżeli świadczenia poboczne są tak nierozzerwalnie związane z usługą najmu, że ich sztuczne wyodrębnienie, jedynie dla opodatkowania inną stawką podatku, byłoby niecelowe. W przypadku gdy zawarta umowa najmu wyraźnie oddziela opłaty z tytułu czynszu, od opłat z tytułu dostaw mediów nie ma jednak podstaw do uznania tego świadczenia za usługę kompleksową. Również w sytuacji, gdy każdy lokal ma oddzielne liczniki, różne są terminy sporządzenia faktur za media i za czynsz, oraz refakturowana jest tylko części kosztów (nie rozliczano oddzielnie np. opłat za wodę i śmieci), nie można wnioskować, że świadczenia te są powiązane w sposób ścisły z usługą najmu.¹⁸⁴

Koncepcję organów podatkowych¹⁸⁵ podważył również NSA w wyroku z 19 czerwca 2013 r.¹⁸⁶ Stwierdził wówczas wprost, że usługa najmu i usługi związane z dostawą mediów nie są ze sobą tak nierozzerwalnie związane, aby niemożliwe było obciążenie ich odrębnymi stawkami. W tej sprawie

¹⁸² Wobec powyższego sąd stwierdził, że w sytuacji gdy umowa najmu przewiduje, że strony tej umowy odrębnie rozliczają (fakturują) czynsz z tytułu korzystania z lokalu i opłaty z tytułu mediów, nie ma podstaw do przyjęcia, że wynajmujący świadczy na rzecz najemcy jednolitą usługę najmu. Tym samym nie ma podstaw do wliczania do podstawy opodatkowania usługi najmu, zarówno czynszu jak i dodatkowych świadczeń.

¹⁸³ sygn. I SA/Kr 1462/12

¹⁸⁴ Przytoczone powyżej sądów znajdują również potwierdzenie w najnowszych orzeczeniach tj: wyrok WSA w Krakowie z 2013-02-12, sygn. I SA/Kr 1204/12, wyrok WSA w Łodzi z 2013-03-20, sygn. I SA/Łd 138/13, wyrok WSA w Krakowie z 2013-04-17, sygn. I SA/Kr 150/13, wyrok WSA w Gliwicach z 2013-04-23, sygn. III SA/Gl 1904/12, wyrok WSA w Szczecinie z 2013-04-25, sygn. I SA/Sz 1124/12.

¹⁸⁵ Organy podatkowe dalej uważają , że jest to jedno kompleksowe świadczenie opodatkowane tak jak usługa najmu (por. interpretacja dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 2 lutego 2013 r, nr IPTPP4/443-865/12-6/JM czy dyrektora IS w Bydgoszczy z 21 marca 2013 r., nr IPTPP2/443-1546/12/PS). Czyli w przypadku wynajmu mieszkań należy stosować zwolnienie z VAT dla całej sumy pobieranej od lokatora, a w przypadku lokali użytkowych – od całości naliczać 23-proc. podatek.

¹⁸⁶ Sygn. akt I FSK 252/13.

podatnik administrujący w imieniu wspólnoty lokalami mieszkalnymi otrzymywał od niej odrębne faktury na różne media i dopiero na ich podstawie rozliczał się z najemcami. Wszystkie dodatkowe opłaty i koszty eksploatacyjne lokatorzy rozliczali odrębnie od czynszu¹⁸⁷.

W świetle powyższego mogłoby się wydawać, że organy podatkowe muszą dostosować swoje stanowisko do linii orzeczniczej prezentowanej przez polskie sądy administracyjne. Zgodnie z którą w zakresie refakturowania mediów przy świadczeniu usługi najmu decydujące znaczenie ma treść zawartej pomiędzy stronami umowy. Tak jednak się nie stało czego przykładem jest niedawno wydana interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu¹⁸⁸ w której czytamy, że: „(...) zarówno w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2013 r., jak i od 1 stycznia 2014 r. - opisana powyżej usługa wynajmu lokali jest usługą złożoną tzn. taką, która łączy w sobie usługę sensu stricto najmu nieruchomości i przyporządkowane do niej usługi związane z zapewnieniem możliwości pełnowartościowego użytkowania takie jak dostawa wody, energii elektrycznej, gazu czy odprowadzania ścieków, które są nierozdzielnie ze sobą związane.”

Wobec niekończącego się sporu podatników z organami podatkowymi NSA postanowieniem z dnia 22 października 2013 r.¹⁸⁹ zwrócił się do Trybunału TSUE z zapytaniem dotyczącym zasad rozliczania w podatku od towarów i usług kosztów mediów związanych z usługą najmu. NSA w pierwszej kolejności zwrócił się do TSUE z pytaniem, czy w sytuacji gdy wynajmujący występuje de facto w charakterze pośrednika, dochodzi do dostaw w świetle przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (ze strony wynajmującego na rzecz najemcy). W przypadku pozytywnej odpowiedzi na przytoczone pytanie TSUE ma dodatkowo rozstrzygnąć czy koszty mediów powiększają wówczas u wynajmującego podstawę opodatkowania (czynsz) z tytułu świadczenia usługi najmu, czy też dodatkowe dostawy i usługi w zakresie mediów stanowią świadczenia odrębne od usługi wynajmu lokali. Przedstawiony sposób sformułowania pytań przez NSA oznacza, że dopiero w przypadku pozytywnego rozstrzygnięcia pierwszej kwestii, przedmiotem rozważań TSUE będzie sposób opodatkowania odsprzedaży mediów

¹⁸⁷ NSA powołując się na wyrok TSUE z 17 stycznia 2013 r. (sprawa C- 224/11 BGŻ Leasing), uznał, że dane usługi mogą być opodatkowane odrębnie m.in. wtedy, gdy są oddzielnie fakturowane albo też przewidziana jest dla nich odrębna taryfikacja (różne stawki).

¹⁸⁸ Interpretacja indywidualna z 17 marca 2014 r. (znak ILPP2/443-1224/13-2/AD).

¹⁸⁹ Sygn. akt I FSK 1389/12.

przez wynajmującego na rzecz najemcy (a więc tego, czy takie świadczenia powinny wraz z najmem stanowić jedną łączną usługę, czy też odrębne świadczenia).¹⁹⁰¹⁹¹

Podsumowując zagadnienie kwalifikacji najmu i opłat dodatkowych z nim związanymi warto poruszyć kwestie obciążania najemcy kosztami podatku od nieruchomości. Podatek od nieruchomości nie jest podatkiem związanym ze świadczeniem usługi najmu, lecz jest należny od wynajmującego jako właściciela nieruchomości¹⁹². Zobowiązanie podatkowe na gruncie podatku od nieruchomości ciąży na wynajmującym, jako właścicielu i nie może być w drodze umowy przeniesione na osobę najemcy ze skutkiem zwalniającym wynajmującego z obowiązku podatkowego. Strony umowy najmu mogą jednak, w ramach swobody w kształtowaniu łączących je stosunków zobowiązaniowych zawrzeć w umowie postanowienie, co do zwrotu (refundacji) należności z tytułu podatku od nieruchomości. Niezależnie jednak od tego, czy zwracana wynajmującemu przez najemcę kwota podatku od nieruchomości zostaje wyłączona z czynszu, czy też stanowi jego element kalkulacyjny, zawsze jest ona należnością z tytułu obowiązku podatkowego w tym podatku obciążającą wynajmującego. Jak zauważył Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu¹⁹³: „(...) *pomimo tego, że zwrot kosztów ubezpieczenia nieruchomości oraz podatku od nieruchomości stanowi odrębny element rozliczeń z najemcą, są one należnościami wynikającymi z odpłatnego świadczenia usługi najmu i podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na zasadach właściwych dla wiążącego strony stosunku cywilnoprawnego (...)*”¹⁹⁴.

Powyższe stanowisko znajduje również potwierdzenie w doktrynie prawa podatkowego, przykładowo w komentarzu do art. 29 ustawy o podatku od towarów i usług autorstwa J. Martiniego, P. Skorupy, M.

¹⁹⁰ Pełna treść pytania skierowanego do TSUE: „1) Czy przepisy art. 14 ust. 1, art. 15 ust. 1 i art. 24 ust. 1 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U.UE.L.06.347.1 ze zm.; dalej zwanej Dyrektywą 112) należy interpretować w ten sposób, że dochodzi do dostaw przez wynajmującego energii elektrycznej, ciepłej i wody oraz usług wywozu nieczystości na rzecz najemcy lokalu, bezpośrednio zużywającego te towary i usługi, które dostarczane są do tego lokalu przez wyspecjalizowane podmioty trzecie, w sytuacji gdy stroną umów o dostawy tych towarów i świadczenie usług jest wynajmujący przenoszący jedynie koszty ich poniesienia na najemcę lokalu z nich faktycznie korzystającego? 2) W przypadku pozytywnej odpowiedzi na pytanie pierwsze - czy koszty energii elektrycznej, ciepłej i wody oraz wywozu nieczystości zużytych przez najemcę lokalu powiększają u wynajmującego podstawę opodatkowania (czynsz), o której mowa w art. 73 Dyrektywy 112, z tytułu świadczenia usługi najmu, czy też przedmiotowe dostawy i usługi stanowią świadczenia odrębne od usług wynajmu lokali?”

¹⁹¹ Zdaniem wielu komentatorów TSUE w przedstawionym zakresie wyda orzeczenie w ciągu dwóch lat. Najprawdopodobniej jednak ponownie nie wypowie się konkretnie uznając, że każdy przypadek należy szczegółowo analizować.

¹⁹² Obowiązek jego zapłaty wynika z przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. 2010 r. Nr 95 poz. 613 z późn. zm.; dalej jako: „podatek od nieruchomości”).

¹⁹³ Interpretacja indywidualna z 10 lipca 2012 r. (znak ILPP2/443-572/12-5/SJ).

¹⁹⁴ Analogicznie stwierdził m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (w interpretacji indywidualnej z dnia 7 sierpnia 2012 r., znak IPPP3/443-512/12-2/KC), a także Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z dnia 12 lipca 2012 r. (znak ILPP1/443-357/12-2/AWa).

Wojdy¹⁹⁵ czytamy, że: „W przypadku gdy najemca (dzierżawca, leasingobiorca itp.) nieruchomości obciążany jest przez wynajmującego, ponad kwotę ustalonego czynszu, kosztem podatku od nieruchomości, uiszczonego przez tego ostatniego, kwota tego podatku również powinna być uwzględniana w podstawie opodatkowania usługi najmu. Jest to nieco odmienna sytuacja od wskazanych powyżej (podatek od nieruchomości nie jest podatkiem związanym ze świadczeniem usługi najmu, lecz jest należny od wynajmującego jako właściciela nieruchomości). "Podatek od nieruchomości", którym obciąża najemcę właściciel nieruchomości w rozliczeniach pomiędzy tymi podmiotami, nie ma już charakteru podatku, lecz de facto stanowi element kalkulacji wynagrodzenia.”

Wobec powyższego podatek od nieruchomości ponoszony obok kosztów czynszu, należy co do zasady uznać za część składową tego czynszu. Zatem stanowi on podstawę opodatkowania dla potrzeb podatku od towarów i usług i dlatego podlega opodatkowaniu według stawki tego podatku właściwej dla usługi najmu. Obciążenie najemcy kosztem tego podatku nie powinno być, zatem traktowane jako odrębna usługa. Okazuje się zatem, że w przypadku umowy najmu, gdzie na najemcę „przerzucany” jest koszt podatku od nieruchomości, podatek ten podlega dodatkowo opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Występowanie aspektu ekonomicznego tj. czy poszczególne czynności **w aspekcie gospodarczym (ekonomicznym) tworzą jedną całość**, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter odgrywa również niebagatelna rolę w kwestii kwalifikacji podatkowej dostawy lokali mieszkalnych wraz z miejscami postojowymi.

Zagadnienia dopuszczalności stosowania obniżonej stawki podatku od towarów i usług do miejsc postojowych w garażach (w tym w garażach wielostanowiskowych) oferowanych przy sprzedaży lokali mieszkalnych przez deweloperów powodowało problemy interpretacyjne. W szczególności dotyczyły one możliwości zastosowania preferencyjnej stawki podatku od towarów i usług¹⁹⁶.

W warunkach rynkowych można spotkać się z dwoma przypadkami sprzedaży lokali mieszkalnych wraz z garażem lub miejscem postojowym. Przedmiotem sprzedaży może być obok lokalu samodzielny lokal garażowy (z oddzielną księgą wieczystą urządzoną dla tego garażu). Deweloper może również dokonywać sprzedaży obejmującej jednolite świadczenie, na które składa się dostawa towaru - samodzielnego, wyodrębnionego na własność lokalu mieszkalnego oraz sprzedaży związanego z tym

¹⁹⁵ VAT 2010. Komentarz. Wyd. 2. Warszawa.

¹⁹⁶ Obiekty i lokale mieszczące się w definicji budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym w całości opodatkowane są według stawki obniżonej do 8%.

lokałem udziału w nieruchomości wspólnej z określeniem prawa korzystania z poszczególnych miejsc postojowych. Sprzedaż mieszkań w takim przypadku dokonywana jako jedna transakcja, udokumentowana w jednym akcie notarialnym.

W pierwszym przypadku co do zasady przyjmuje się, że skora garaż stanowi lokal dla którego urządzona została oddzielna księga wieczysta, to stanowi on oddzielną nieruchomością lokalową (odrębnym lokalem), którego przeznaczenie wskazuje, że nie jest on lokalem mieszkalnym, a w związku z tym należy go kwalifikować jako lokal o innych niż mieszkalne funkcjach, czyli jako lokal użytkowy. Podważa to zasadność stosowania stawki 8% w części dotyczącej dostawy tego udziału¹⁹⁷.

W zakresie drugiego warto odwołać się do interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy¹⁹⁸. Organ podatkowy na gruncie analogicznego stanu faktycznego uznał, że: „(...) skoro - jak wynika z wniosku - miejsca postojowe nie mogą być przedmiotem samodzielnego obrotu, to planowana dostawa lokali mieszkalnych wraz z miejscami postojowymi w podziemnym garażu, mająca charakter jednej transakcji, na podstawie art. 41 ust. 12, w związku z art. 146a w powiązaniu z art. 41 ust. 1 pkt 12 ustawy, podlegać będzie opodatkowaniu preferencyjną stawką w wysokości 8%. (...)”¹⁹⁹.

Również NSA w swych orzeczeniach silnie akcentuje funkcjonalny związek oferowanych miejsc postojowych z lokalami mieszkalnymi, wskazujący na okoliczność, że musi to być jeden niepodzielny przedmiot obrotu (tj. miejsce postojowe przypisane do lokalu mieszkalnego)²⁰⁰. WSA w Warszawie²⁰¹ wskazał przy tym wprost, że sprzedaż lokalu mieszkalnego wraz z prawem do korzystania z wydzielonych miejsc postojowych, znajdujących się w danym budynku, podlega jednej stawce podatku właściwej dla lokalu mieszkalnego w sytuacji, gdy nie ma możliwości nabycia lokalu mieszkalnego bez prawa do korzystania z miejsca postojowego, które to prawo jest zatem integralnie związane z prawem własności lokalu mieszkalnego).

Jeżeli zatem przedmiot sprzedaży stanowi nie lokal mieszkalny wraz z odrębną nieruchomością w postaci lokalu użytkowego (garażu) – ani nie lokal mieszkalny wraz z udziałem we współwłasności odrębnego lokalu użytkowego (garażu wielostanowiskowego) – lecz mamy do czynienia z jedną

¹⁹⁷ Dostawa obejmuje w istocie dwa towary (dwie nieruchomości) – lokal mieszkalny oraz garaż jako odrębną nieruchomość lokalową.

¹⁹⁸ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej z 30 lipca 2013 r., znak ITPP1/443-465/13/AP.

¹⁹⁹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 2 stycznia 2014 r. znak IPTPP2/443-842/13-4/IR.

²⁰⁰ Zob. wyrok NSA z dnia 08.12.2009 r., sygn. akt I FSK 1329/08; oraz wyrok NSA z dnia 16.10.2008 r., sygn. akt I FSK 1147/07.

²⁰¹ Wyrok z dnia 05.10.2007 r. sygn. akt III SA/Wa 1181/2007.

transakcją polegającą na łącznej sprzedaży stanowiącego odrębną nieruchomość lokalu mieszkalnego oraz powiązanego z własnością tego lokalu prawa do wyłącznego korzystania z określonej powierzchni, pozostającej współwłasnością wszystkich właścicieli mieszkań²⁰².

Interesujące - i niejednolite - jest także orzecznictwo sądów administracyjnych **dotyczące dostawy sprzętu medycznego i prac adaptacyjnych niezbędnych dla możliwości zamontowania i używania owego sprzętu**. Kwestią sporną jest czy dostawa specjalistycznego sprzętu medycznego wraz z jego instalacją oraz innymi czynnościami towarzyszącymi, w tym adaptacją pomieszczeń, powinna być traktowana jako świadczenie złożone. Odpowiednia klasyfikacja prac adaptacyjnych towarzyszących dostawie sprzętu ma zasadnicze znaczenie dla zastosowania właściwej stawki podatku. Zgodnie bowiem z art. 41 ust. 2 w zw. z poz. 105 zał. nr 3 do ustawy o podatku od towarów i usług, dostawa specjalistycznego sprzętu medycznego korzysta z obniżonej do 8% stawki VAT. Natomiast w odniesieniu do prac adaptacyjnych, które bardzo często wiążą się z koniecznością poniesienia znacznych nakładów, przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie przewidują preferencji podatkowej.

Organy podatkowe w wydawanych w ostatnim czasie interpretacjach prezentowały raczej jednolite podejście, zgodnie z którym, o świadczeniu złożonym można mówić, jeśli istnieje funkcjonalny związek pomiędzy poszczególnymi elementami świadczenia na tyle ścisły, by nie można było wydzielić z tego świadczenia jego poszczególnych elementów i potraktować ich jako świadczeń odrębnych. Zatem zdaniem organów podatkowych takie prace jak np.: wzmocnienie stropów pomieszczeń, wymiana/doprowadzenie nowych kabli energetycznych, instalacji klimatyzacji i wentylacji, wykonanie i zabezpieczenie pomieszczeń pomocniczych i przygotowawczych, nie korzystają z preferencji podatkowej i podlegają opodatkowaniu według podstawowej stawki podatku w wysokości 23%.

O ile stanowisko organów podatkowych w zakresie opodatkowania prac adaptacyjnych związanych z dostawą specjalistycznego sprzętu medycznego jest jednolite, to linia orzecznicza sądów administracyjnych przez pewien czas nie była w tym zakresie spójna. Warto wspomnieć, że NSA²⁰³ początkowo twierdził, że stawkę obniżoną należy zastosować do świadczenia polegającego na dostawie urządzenia medycznego wraz z jego instalacją oraz adaptacją pomieszczenia, w którym urządzenie jest instalowane, oraz pomieszczeń pomocniczych, przy czym świadczeniem głównym (zasadniczym), nadającym charakter całej transakcji, jest właśnie dostawa sprzętu medycznego, natomiast czynnościami pomocniczymi względem tego świadczenia głównego, służącymi prawidłowemu jego

²⁰² Istotne jest to, że chodzi tu o sytuację, w której miejsce postojowe nie jest przedmiotem odrębnej własności i nie może być samodzielnym przedmiotem obrotu .

²⁰³ Wyrok z 16.9.2010 r. sygn. I FSK 779/10.

wykorzystaniu, są opisane usługi zapewniające funkcjonalność i prawidłowe działanie dostarczonego urządzenia. Również w tym przypadku jednak dostawa sprzętu medycznego nie byłaby w pełni skuteczna bez jednoczesnego przeprowadzenia prac budowlanych i instalacyjnych - umożliwiły one bowiem zarówno zainstalowanie, jak i prawidłowe funkcjonowanie samego sprzętu.

W późniejszym czasie kierunek orzecznictwa w tej mierze uległ jednak pewnej zmianie. O ile związek prac instalacyjnych z dostawą sprzętu medycznego w dalszym ciągu nie budził wątpliwości, o tyle NSA uznał, że dostawa sprzętu medycznego i świadczenie usług adaptacyjnych w budynku szpitalnym to dwa odrębne świadczenia²⁰⁴. Naczelny Sąd Administracyjny zaznaczył bowiem, że prace adaptacyjne w budynku szpitala mogą służyć także innym celom.

Jak zauważa T. Michalik²⁰⁵ jest to szczególnie kontrowersyjne stanowisko ze względu na to, iż obydwie powyższe rozstrzygnięcia dotyczyły dostawy ciężkiego sprzętu medycznego (urządzeń takich, jak tomograf czy rezonans magnetyczny). To zaś oznacza, że aby przedmiotowy sprzęt mógł funkcjonować, niezbędne jest wykonanie prac adaptacyjnych pomieszczeń, takich jak wzmocnienie stropu, zapewnienie właściwej cyrkulacji powietrza, zapewnienie odpowiedniej temperatury w pomieszczeniu, w którym pracuje urządzenie, ale także zapewnienie ochrony przed szkodliwym działaniem promieniowania emitowanego podczas pracy takiego sprzętu. Wydaje się więc, iż w takim przypadku od wykonania prac adaptacyjnych zależy prawidłowa praca dostarczonego urządzenia. Dlatego, jak się zdaje, w takim przypadku mamy do czynienia z klasyczną wręcz relacją pomocniczości, w której świadczenie pomocnicze (prace adaptacyjne) umożliwia właściwe korzystanie ze świadczenia głównego (dostawa sprzętu medycznego).

30 marca 2012 r. Minister Finansów wydał interpretację ogólną dotyczącą opodatkowania podatkiem od towarów i usług świadczeń złożonych polegających na dostawie sprzętu medycznego wraz z towarzyszącymi tej dostawie czynnościami adaptacji pomieszczeń²⁰⁶. Odwołując się do orzeczeń Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, Minister Finansów uznał, że jeżeli transakcja składa się z zespołu świadczeń i czynności, to celem określenia czy są to dwa lub więcej niż dwa świadczenia odrębne i niezależne, czy też jest to jedno świadczenie kompleksowe, należy wziąć pod uwagę wszystkie okoliczności, w jakich dokonywana jest rozpatrywana transakcja. Ostatecznie stwierdza że: „(...) niezależnie od treści zawartej umowy, dostawa wyrobu medycznego, w rozumieniu ustawy o wyrobach

²⁰⁴ Wyrok z 1.6.2011 r. (sygn. I FSK 869/10), z 28.6.2011 r. (sygn. I FSK 958/10) i z 16.12.2011 r. (sygn. I FSK 401/11).

²⁰⁵ T. Michalik, VAT. Komentarz. Wyd. 10, Warszawa 2014.

²⁰⁶ Znak PT1/033/2/46/KSB/12/PT-241/PT-279.

medycznych, dopuszczonego do obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. podlega opodatkowaniu 8% stawką podatku – na podstawie art. 146a pkt 2 ww. ustawy o podatku od towarów i usług, w związku z poz. 105 załącznika nr 3 do tej ustawy, natomiast prace polegające na dostosowaniu (adaptacji, przebudowie, rozbudowie itp.) pomieszczeń szpitala prowadzone w związku z dostawą ww. wyrobu medycznego nie korzystają, co do zasady, z preferencji podatkowej i podlegają opodatkowaniu według podstawowej stawki podatku od towarów i usług, tj. obecnie w wysokości 23%”.

W nawiązaniu do analizowanej kwestii warto zaznaczyć, że co prawda prace adaptacyjne pomieszczeń związane z dostawą sprzętu medycznego nie stanowią usługi pomocniczej, jednakże taką stanowi już ich montaż. Zagadnienie to było przykładowo przedmiotem interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie²⁰⁷. Organ podatkowy uznał, że dostawa wyrobu medycznego oraz jego instalacja (montaż) w wyznaczonym miejscu stanowią na tyle ściśle powiązane ze sobą czynności, że obiektywnie tworzą one jedno nierozzerwalne świadczenie. Bez dostawy sprzętu medycznego, usługa instalacji (oraz montażu, w części polegającej na połączeniu urządzeń tego samego typu w system) utraciłaby swój sens. Montaż służy zapewnieniu prawidłowego wykonania i skorzystania ze świadczenia głównego. Zatem montaż wyrobu medycznego jest elementem czynności dostawy wyrobu medycznego. Wobec tego dostawę wyrobu medycznego wraz z jego montażem należy traktować jako kompleksową i opodatkować stawką właściwą dla dostawy wyrobu medycznego, tj. 8%.²⁰⁸

Dokonując analizy problematyki świadczeń złożonych należy mieć także na uwadze zagadnienie **ubezpieczenia przedmiotu leasingu** - kiedy to ustalenie czy mamy do czynienia z usługą złożoną wpływa na zastosowanie właściwej stawki podatku. Chodzi dokładnie o sytuacje, w których obok samej usługi leasingu występuje również usługa **ubezpieczenia** związana z przedmiotem leasingu, w ramach której leasingodawca zawiera ubezpieczenie z ubezpieczycielem, obciążając kosztem tego ubezpieczenia w niezmienionej wysokości leasingobiorcę. Przez lata stanowisko organów podatkowych było jednoznaczne. Traktowały one usługę leasingu oraz koszty jej ubezpieczenia jako jedną usługę i ich zdaniem do całości świadczenia miała zastosowanie jednolita stawka podatku, właściwa dla usługi leasingu.²⁰⁹ W analogicznym duchu wypowiedział się w przedmiotowej kwestii NSA w uchwale 7

²⁰⁷ Por. interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej z 14.03.2013 r., znak IPPP1/443-1237/12-2/PR.

²⁰⁸ Również z orzeczenia NSA z dnia 28 maja 2014 r. (sygn. akt. I FSK 977/13) wynika, że dostawa i montaż sprzętu medycznego są objęte preferencją podatkową, ale roboty mające na celu przystosowanie pomieszczeń do zamontowania nowych urządzeń już nie. Zdaniem sądu, sztuczne byłoby rozdzielanie czynności dostawy sprzętu i jego montażu. Co innego adaptacyjne prace budowlane.

²⁰⁹ Przykładowo: Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z dnia 26 lutego 2010 r., znak IPPP3/443-153/10-2/IB; Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji z dnia 15 lutego 2011 r., znak

sędziów²¹⁰. NSA stwierdził w powyższej uchwale, że podmiot świadczący usługi leasingu powinien włączyć do podstawy opodatkowania tych usług koszty ubezpieczenia przedmiotu leasingu²¹¹. Nadmienić należy, że uchwała ta dotyczyła stanu prawnego obowiązującego w 2006 r. Dla analizowanej kwestii istotne znaczenie miał wyrok TSUE z 17 stycznia 2013 r. w sprawie BGŻ Leasing sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie (sygn. C-224/11), który stanowił punkt zwrotny w dotychczasowym stanowisku prezentowanym przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne. Zdaniem TSUE **każda transakcja ubezpieczeniowa z natury przedstawia związek z przedmiotem, który obejmuje**. A zatem przedmiot oddany w leasing i jego ubezpieczenie muszą przedstawiać pewien związek. Jednakże według TSUE taki związek sam w sobie nie wystarcza, aby ustalić, czy istnieje jedno złożone świadczenie do celów podatku od towarów i usług. Gdyby bowiem każda transakcja ubezpieczeniowa podlegała podatkowi od towarów i usług w zależności od objęcia tym podatkiem świadczeń dotyczących przedmiotu, który ona obejmuje, podważony zostałby sam cel art. 135 ust. 1 lit. a) dyrektywy 206/112 – wskazującego na zwolnienie transakcji ubezpieczeniowych z podatku od towarów i usług. TSUE w swoim rozstrzygnięciu podkreślił, że **wymóg objęcia ubezpieczeniem** sam w sobie nie może oznaczać, że usługa ubezpieczenia dostarczana za pośrednictwem leasingodawcy ma charakter nierozzerwalny lub dodatkowy wobec usług leasingu. Ponadto TSUE nadmienił, że **sposoby fakturowania i taryfikacji** mogą dostarczać wskazówek w odniesieniu do jednolitego charakteru świadczenia. Oddzielne fakturowanie, jak również odrębna taryfikacja świadczeń przemawiają za istnieniem niezależnych świadczeń, jednakże nie przybierają przy tym rozstrzygającego znaczenia.

ILPP2/443-1858/10-2/EN; Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji z dnia 16 sierpnia 2010 r., znak ILPP2/443-759/10-2/MR.

²¹⁰ Por. uchwałę NSA z dnia 8 listopada 2010 r. sygn. I FPS 3/10.

²¹¹ W uchwale NSA czytamy: „W wyrokach wojewódzkich sądów administracyjnych dominuje pogląd, że w przypadku umowy leasingu mamy do czynienia w istocie z jedną usługą, do podstawy opodatkowania, której należy zaliczyć również koszty ubezpieczenia przedmiotu leasingu i zastosować jednolitą stawkę podatku, właściwą dla usługi zasadniczej gdyż ubezpieczenie jest ściśle związane z usługą leasingu i ma w stosunku do niej charakter uzupełniający (np. wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 8 grudnia 2008 r. sygn. akt I SA/Wr 881/08 oraz z dnia 28 stycznia 2010 r., sygn. akt I SA/Wr 1637/09, M.Pod. 2010/4/39; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 10 grudnia 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 1022, podobnie w związku z ubezpieczeniem przedmiotu umowy najmu - wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 3 lutego 2009 r., sygn. akt I SA/Po 1387/08, M. Pod. 2009/6/44). (...) przy interpretowaniu pojęcia "całość świadczenia", w przypadku usług o kompleksowym charakterze takich jak usługa leasingu, której towarzyszy ubezpieczenie przedmiotu leasingu, nie ma podstaw do dzielenia tej czynności z punktu widzenia obowiązku w podatku od towarów i usług na dwie czynności z tego powodu, że mogą być one przedmiotem odrębnych stosunków zobowiązaniowych na gruncie prawa prywatnego. Ubezpieczenie przedmiotu leasingu, jeśli występuje w ramach danego świadczenia, jest ściśle związane z realizacją umowy leasingu, zabezpieczając interesy obu stron podstawowego świadczenia, które stanowi leasing. Wyodrębnianie go dla celów podatkowych z tego świadczenia stanowiłoby zabieg sztuczny, pozostający w sprzeczności z gospodarczym celem leasingu”.

TSUE w analizowanym wyroku stwierdza, że **usługa ubezpieczenia i usługa leasingu będące przedmiotem postępowania głównego nie mogą być uważane za tak ściśle związane, by obiektywnie tworzyły jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze**, którego rozdzielnie miałyby charakter sztuczny. **Usługa ubezpieczenia przedmiotu leasingu i usługa leasingu co do zasady stanowią usługi odrębne i niezależne do celów podatku od wartości dodanej**. Zatem jeżeli usługi leasingu i ubezpieczenia związanego z przedmiotem leasingu stanowią niezależne usługi, to nie są one objęte tą samą podstawą opodatkowania podatkiem od towarów i usług. TSUE zastrzegł jednak, iż to do sądu krajowego należy ustalenie, czy w świetle warunków umownych dane czynności są w takim stopniu powiązane ze sobą, że należy je traktować jako stanowiące jedną usługę, czy też przeciwnie - stanowią one usługi odrębne. TSUE wypowiadając się co do możliwości objęcia zwolnieniem z podatku od towarów i usług usługi ubezpieczenia przedmiotu leasingu stwierdził, że **jeżeli leasingodawca ubezpiecza przedmiot leasingu, obciążając dokładnym kosztem tego ubezpieczenia leasingobiorcę, w okolicznościach takich jak w rozpatrywanej sprawie- taka czynność stanowi transakcję ubezpieczeniową w rozumieniu art. 135 ust. 1 lit. a) dyrektywy 206/112**.

Rozpatrując wpływ orzeczenia TSUE na możliwość uznania umowy ubezpieczenia jako świadczenia odrębnego od umowy leasingu należy jednak pamiętać, iż przedmiotowe orzeczenie dotyczyło wyłącznie sprawy przedstawionej TSUE. A zatem w przypadkach gdy warunki konkretnej umowy leasingu stanowią inaczej, zwolnienia na podstawie wyroku Trybunału nie będzie można zastosować do usługi ubezpieczenia refakturowanej na leasingobiorcę. TSUE dopuścił bowiem możliwość opodatkowania takiej transakcji, jeśli obie usługi stanowią świadczenie kompleksowe.

Wyrok TSUE stał się z kolei podstawą do wydania przez Ministra Finansów w dniu 26 czerwca 2013 r. interpretacji ogólnej²¹². Minister Finansów odwołując się do powyższego wyroku stwierdził w niej, że: „(...) usługa ubezpieczenia przedmiotu leasingu i usługa leasingu co do zasady stanowią usługi odrębne i niezależne dla celów opodatkowania podatkiem VAT. Należy przy tym wskazać, że rozstrzygnięcie podejmowane w zakresie ustalenia czy dane czynności są w takim stopniu powiązane ze sobą, że należy je traktować jako stanowiące jedną usługę, czy też przeciwnie – stanowią one usługi odrębne w świetle przepisów ustawy o VAT, wymaga każdorazowo szczegółowej i obiektywnej analizy stanu faktycznego konkretnej sprawy. Jeżeli leasingodawca ubezpiecza przedmiot leasingu, obciążając dokładnym kosztem tego ubezpieczenia leasingobiorcę a analiza okoliczności stanu faktycznego sprawy, dokonana przy uwzględnieniu wskazówek wynikających z wyroku TSUE z dnia 17 stycznia 2013 r. w sprawie C-224/11,

²¹² Znak PT3/033/1/101/AEW/13/63224.

proceeds to the conclusion, that they are separate services in light of the provisions of the VAT Act, as the activity constitutes a transaction of an insurance nature in the meaning of art. 43 ust. 1 pkt 37 of the VAT Act (in the legal state applicable until 31 December 2010) – in the meaning of art. 43 ust. 1 pkt 1 of the VAT Act in connection with art. 3 of the Annex No 4 to the Act).” It should be noted that the Minister of Finance did not specify the grounds, which would have directly testified to the independence of the insurance service from the leasing service, and referred to the issue directly to the TSUE ruling.

Analizując problematykę świadczeń złożonych należy mieć także na uwadze zagadnienie związane z prawidłowym ustaleniem miejsca świadczenia **dla kompleksowej usługi magazynowania** (obejmującej wiele świadczeń, gdzie usługa magazynowania stanowi jedynie część usługi, a dominującym elementem są usługi związane z zarządzaniem towarem).

Właściwe ustalenie miejsca świadczenia jest przede wszystkim istotne w transakcjach transgranicznych. Zgodnie z zasadą ogólną miejscem świadczenia usług na rzecz podatnika jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę działalności gospodarczej (art. 28b ustawy o podatku od towarów i usług). Wyjątek od wskazanej powyżej zasady wprowadza art. 28e ustawy o podatku od towarów i usług, zgodnie z którym miejscem świadczenia usług związanych z nieruchomościami, w tym usług świadczonych przez rzeczoznawców, pośredników w obrocie nieruchomościami, usług zakwaterowania w hotelach i obiektach o podobnej funkcji, takich jak ośrodki wczasowe lub miejsca przeznaczone do użytku jako kempingi, użytkowania i używania nieruchomości oraz usług przygotowywania i koordynowania prac budowlanych, takich jak usługi architektów i nadzoru budowlanego, jest miejsce położenia nieruchomości.

Od momentu wprowadzenia (tj. od 2010 r.) do ustawy o podatku od towarów i usług przepisów art. 28a – 28o dotyczących określania miejsca świadczenia usług brak było jednolitego stanowiska w zakresie miejsca świadczenia usług magazynowania. Spotkać się można było z twierdzeniem, iż miejscem świadczenia przedmiotowych usług jest miejsce położenia nieruchomości – położenie magazynu, jak i stanowiskami, w myśl których zastosowanie powinna znaleźć zasada ogólna wynikająca ze wskazanego wyżej art. 28b ustawy o podatku od towarów i usług.

Minister Finansów w przypadku kompleksowych usług magazynowania uważał, że głównym sensem ekonomicznym takiego świadczenia jest magazynowanie – a zatem miejsce świadczenia winno być ustalane zgodnie z zasadami właściwymi dla określania miejsca świadczenia usług magazynowych

(czyli z zastosowaniem art. 28e ustawy o podatku od towarów i usług)²¹³. Z kolei stanowiska sądów administracyjnych w przedmiotowej kwestii były zróżnicowane i można było spotkać się z orzeczeniami opowiadającymi się za stosowaniem art. 28e ustawy o podatku od towarów i usług²¹⁴, jak i tymi wskazującymi na zasadność zastosowania art. 28b ww. ustawy²¹⁵.

Mając na uwadze wskazane rozbieżności interpretacyjne Naczelny Sąd Administracyjny wystosował pytanie prejudycjalne do TSUE²¹⁶, dotyczące kompleksowej usługi obejmującej m.in. przyjmowanie, umieszczanie towarów na odpowiednich półkach, przechowywanie, wydawanie, rozładunek i załadunek towarów. **Dnia 27 czerwca 2013 r. zapadł wyrok TSUE w sprawie C-155/12 (RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland Sp. z o.o.), który rozstrzygnął wątpliwości związane z określaniem miejsca świadczenia kompleksowych usług magazynowania.** Zgodnie do wyroku TSUE należy przyjąć, że kompleksowe usługi w zakresie magazynowania, obejmujące przyjmowanie towarów do magazynu, ich umieszczanie na odpowiednich półkach magazynowych, przechowywanie, pakowanie, wydawanie, rozładunek i załadunek są objęte artykułem art. 28e ustawy o podatku od towarów i usług (a tym samym opodatkowane w miejscu świadczenia usługi magazynowania – miejscu położenia magazynu) tylko wówczas, gdy magazynowanie stanowi świadczenie główne czynności jednolitej i usługobiorcom jest przyznane prawo używania całości lub części wyraźnie określonej nieruchomości.

TSUE w ww. orzeczeniu stwierdził bowiem, że: *„usługa magazynowania, tego rodzaju jak usługa sporna w postępowaniu głównym, której nie można uznać za związaną z urządzaniem, zarządzaniem lub wyceną nieruchomości, może być objęta zakresem stosowania wskazanego art. 47 jedynie pod warunkiem, że usługobiorcy jest przyznane prawo używania całości lub części wyraźnie określonej nieruchomości. Jeżeli miałyby się okazać (...), że np. usługobiorcy tego rodzaju usługi magazynowania nie mają jakiegokolwiek prawa wstępu do części nieruchomości, w której były magazynowane ich*

²¹³ Przykładowo: Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z dnia 2 listopada 2012 r., znak IPPP3/443-786/12-2/KT, czytamy w niej, że: *„Aby skutecznie realizować zadania, które składają się na tę usługę [kompleksową usługę magazynowania], należy posiadać przede wszystkim warunki techniczne (magazyny). Powierzchnia magazynowa, która służy do takich usług, jest położona na terytorium określonego kraju, a świadczenie usług jest nierozzerwalnie powiązane z nieruchomością, jaką jest obiekt magazynu”*; Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z dnia 20 września 2012 r., znak IPPP3/443-697/12-2/LK: *„Magazynowanie towarów ma związek z umieszczeniem towarów w konkretnym miejscu, danej nieruchomości i jest ono celem samym w sobie. Nie można zatem tej usługi traktować odrębnie od miejsca, w której jest realizowana. Celem gospodarczym zlecającego dane świadczenie jest zaspokojenie jego potrzeb w zakresie przechowywania towarów w konkretnym miejscu i przez określony okres czasu”*.

²¹⁴ Przykładowo wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 marca 2011 r. (sygn. III SA/Wa 1968/10), wyrok NSA z 16 grudnia 2011 r., sygn. I FSK 220/11).

²¹⁵ Przykładowo wyrok WSA w Łodzi z dnia 25 listopada 2010 r. (sygn. I SA/Łd 1090/10).

²¹⁶ Postanowienie z 8 lutego 2012 r., sygn. akt I FSK 611/11.

towary lub nieruchomości, na której lub w której mają one być magazynowane, nie stanowi centralnego i nieodzownego elementu usługi, co podlega ocenie sądów krajowych, wówczas usługa tego rodzaju jak usługa sporna w postępowaniu głównym nie może być objęta art. 47 dyrektywy 2006/112 (odpowiednikiem art. 28e ustawy o podatku od towarów i usług)''.

Konkludując, teza jaka płynie z wyroku TSUE jest taka, że kompleksowe usługi w zakresie magazynowania, obejmujące przyjmowanie towarów do magazynu, ich umieszczanie na odpowiednich półkach magazynowych, przechowywanie, pakowanie, wydawanie, rozładunek i załadunek są traktowane dla celów podatku od towarów i usług jak usługi związane z nieruchomościami i opodatkowane w miejscu położenia nieruchomości jedynie wtedy, gdy magazynowanie stanowi świadczenie główne czynności jednolitej i usługobiorcom jest przyznane prawo używania całości lub części konkretnej nieruchomości. W przeciwnym wypadku, kompleksowe usługi magazynowania powinny zostać opodatkowane na zasadach ogólnych, czyli w kraju siedziby usługobiorcy.

Analizując zagadnienie świadczeń kompleksowych warto również spojrzeć na usługę marketingową, w aspekcie zdarzenia ekonomicznego oraz potrzeb jego nabywcy. W praktyce gospodarczej przedsiębiorcy często organizują różnego rodzaju akcje promocyjne, czy konkursy. Działania te mają poprawić ich wizerunek i przyczynić się do intensyfikacji sprzedaży. Z różnych względów usługi te są zazwyczaj zlecane podmiotom zewnętrznym, np. agencjom marketingowym (kluczowe jest tu większe doświadczenie agencji w tym zakresie). Przedmiotem takiej usługi jest wiele elementów, m.in.: opracowanie zasad i regulaminu konkursu, przygotowanie i obsługa niezbędnego zaplecza technicznego związanego z akcją, obsługa prawna, obsługa logistyczna, nabycie i wydanie nagród uczestnikom. I to właśnie ten ostatni element budzi największe kontrowersje.

W wielu przypadkach rozstrzygające dla prawidłowego rozliczenia podatku jest ustalenie, czy usługa ma charakter usługi kompleksowej; w przypadku usług marketingowych, w ramach której kontrahent podejmuje działania obejmujące zarówno organizowanie i prowadzenie kampanii reklamowych opracowywanie, wdrażanie planów i programów marketingowych, prowadzenie badań rynkowych, badanie wizerunku kontrahentów, koordynowanie działań związanych z korzystaniem ze znaków towarowych wykorzystywanych w ramach działalności dystrybucyjnej spółki, jak również nieodpłatne przekazywanie towarów na rzecz klientów i potencjalnych klientów spółki, wymaga rozstrzygnięcia, czy nieodpłatne przekazywanie towarów stanowi ich dostawę dokonywaną przez usługobiorcę na rzecz klientów, która nie mieści się w zakresie świadczonych usług marketingowych.

Według najnowszej tendencji orzeczniczej dla celów podatku od towarów i usług należy rozdzielać złożoną usługę marketingową, której elementem jest wydanie towarów na świadczenie usług oraz dostawę towarów. Wpisuje się w nią wyrok NSA z dnia 7 lutego 2014 r.²¹⁷ Sąd uznał w nim, że wydanie nagród w ramach akcji marketingowej powinno być opodatkowane podatkiem od towarów i usług, jako dostawa towarów dokonana na rzecz konsumenta. W rozstrzygnięciu odniósł się do dwóch aspektów merytorycznych odpłatnego charakteru wydania towarów oraz złożoności świadczeń. NSA wyjaśnił, że faktycznie dochodzi do płatności za towar w postaci uiszczenia części wynagrodzenia płaconego przez sponsora nagród na rzecz podmiotu realizującego akcję marketingową. Pozostała część wynagrodzenia stanowi płatność za świadczone usługi. Sąd wskazał na zasadę opodatkowania konsumpcji, która mogłaby zostać naruszona w przypadku braku opodatkowania wydania nagród ostatecznym odbiorcom (podmiotom zewnętrznym). Jeżeli zaś chodzi o złożoność świadczeń uznano, że usługa marketingowa oraz zakup i przekazanie osobom trzecim nagród nie są ze sobą tak ściśle związane, żeby obiektywnie tworzyły jedno niepodzielne świadczenie, którego rozdzielenie miałoby sztuczny charakter.

Warto zauważyć, że powyżej analizowany wyrok kontynuuje linię orzeczniczą zapoczątkowaną wyrokiem z dnia 9 stycznia 2014 r.²¹⁸ W orzeczeniu tym wskazano, że usługa marketingowa oraz zakup i przekazanie osobom trzecim, w ramach prowadzonej akcji marketingowej, promocyjnej i reklamowej, nagród w postaci towarów lub usług o charakterze konsumpcyjnym nie były tak ściśle ze sobą związane, że obiektywnie tworzyły jedno niepodzielne świadczenie.

Za podziałem powyższych usług na dostawę towarów i świadczenie usług opowiada się również część sądów administracyjnych²¹⁹. Z drugiej strony można spotkać się również z pozytywnymi dla podatników rozstrzygnięciami. Przykładowo WSA w Warszawie²²⁰ wydał w którego ustnym uzasadnieniu uznał, że w przypadku usługi kompleksowej, w skład której wchodzi wydanie nagrody, opodatkowanie podatkiem od towarów i usług dostawy na etapie przekazywania wygranej jest niezgodne z przepisami prawa. Prowadziłoby bowiem do podwójnego opodatkowania oraz naruszyłoby zasadę proporcjonalności. Podobny pogląd został wyrażony w wyroku WSA w Krakowie²²¹. W ocenie sądu transakcja gospodarcza nie może stanowić jednocześnie dostawy towarów jak i świadczenia usług oraz nie może podlegać podwójnemu opodatkowaniu.

²¹⁷ Sygn. I FSK 474/13.

²¹⁸ Sygn. I FSK 271/13.

²¹⁹ Przykładowo WSA w Warszawie w wyroku z dnia 25 października 2013 r., sygn. III SA/Wa 1221/13, WSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 24 stycznia 2013 r., sygn. I SA/Wr 1384/12.

²²⁰ Przykładowo WSA w Warszawie 13 lutego 2014 r. sygn. III SA/Wa 1704/13; orzeczenie nieprawomocne.

²²¹ Przykładowo WSA w Krakowie z dnia 24 stycznia 2013 r. sygn. I SA/Kr 1593/12; orzeczenie nieprawomocne.

Również wyrok WSA w Rzeszowie²²² wpisuje się w rozstrzygnięcia, w których podkreśla się, że nieodpłatne przekazanie towarów będące elementem świadczenia złożonego (w ramach usługi marketingowej) nie podlega odrębnemu opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Sąd wyjaśnił, że każda czynność powinna być uznawana za odrębną i niezależną, ale czynność złożona z jednego świadczenia w aspekcie gospodarczym nie powinna być sztucznie rozdzielana by nie pogarszać funkcjonalności systemu podatkowego. W omawianym przypadku usługa marketingowa ma charakter złożony i kompleksowy. W istocie bowiem polega na promocji dystrybuowanych przez spółkę towarów, za pomocą kampanii reklamowych, opracowanych i wdrażanych programów marketingowych, prowadzeniu badań rynkowych, budowaniu wizerunku kontrahentów, czemu ma służyć między innymi nieodpłatne przekazywanie towarów wymienionych we wniosku na rzecz klientów. Rozdzielenie tych czynności spowodowałoby sztuczne rozdzielenie w rzeczywistości jednej czynności.

Na szczególną uwagę w analizowanej kwestii zasługuje orzeczenie TSUE z dnia 7 października 2010 r.²²³ Wynika z niego bowiem, że płatności dokonywane przez sponsora na rzecz podmiotu zarządzającego programem lojalnościowym, który to podmiot dostarcza klientom prezenty lojalnościowe należy uznać w części za wynagrodzenie płacone przez osobę trzecią za dostawę towarów klientom, a w części za wynagrodzenie za usługi świadczone przez zarządzającego tym programem na rzecz sponsora. Z treści wyroku wynika, że Trybunał skupił się głównie na zasadzie powszechności podatku od towarów i usług jako podatku od konsumpcji. Wydanie nagród klientom powinno wiązać się z uiszczeniem podatku, który już nie będzie podlegał odliczeniu u innego uczestnika obrotu, który będzie ponosił jego ekonomicznym ciężar jako konsument.

Dodatkowo należy podkreślić, że TSUE w orzeczeniach, w których odnosił się do opodatkowania podatkiem od towarów i usług świadczeń kompleksowych, wielokrotnie zaznaczał, że jeżeli dwa lub więcej niż dwa świadczenia (czynności) dokonane przez podatnika na rzecz konsumenta są tak ściśle powiązane, że obiektywnie tworzą w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter, to wszystkie te świadczenia lub czynności stanowią jednolite świadczenie do celów podatku od wartości dodanej.

Na sam koniec rozważań warto zauważyć, że jedynym przypadkiem świadczeń złożonych do których wprost odnoszą się przepisy unijne (oraz nie tak wyraźnie przepisy polskie) są właśnie usługi turystyki. W art. 307 dyrektywy 206/112 uznano, że transakcje na warunkach przewidzianych w art. 306 przez

²²² Por. wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 7 marca 2013 r. sygn. I SA/Rz 75/13.

²²³ Por. wyrok TSUE w połączonych sprawach C-53/09 (Loyalty Management UK Ltd.) i C - 55/09 (Baxi Group Ltd.).

biura podróży w zakresie realizacji podróży uznawane są za pojedynczą usługę świadczoną przez biuro podróży na rzecz turysty. W związku z powyższym należy zauważyć, że usługi turystyki nie wydają się reprezentatywnym typem świadczeń, przez pryzmat których można zastanawiać się na charakterem i istotą świadczeń złożonych. W ich bowiem przypadku zastosowano fikcję prawną, że stanowiąc będą ona dla klienta jedno świadczenie, niezależnie od pewnych aspektów pozwalających na ich kwalifikację jako świadczenie złożone²²⁴.

W praktyce polskie organy podatkowe przyjmują, że przez usługę turystyki rozumie się kompleksową usługę świadczoną na rzecz turysty, która obejmuje swym zakresem częściowe usługi, bez których dana impreza turystyczna nie mogłaby się odbyć. Zatem za usługi turystyki należy uznać zorganizowane lub indywidualne wyjazdy wypoczynkowe połączone z rekreacją i rozrywką (tzn. kompleksowym programem imprez). Zgodne jest to także z potocznym rozumieniem słowa turystyka – w słowniku języka polskiego „turystyka” to dłuższe lub krótsze wyjazdy wypoczynkowe, połączone zwykle ze zwiedzaniem, uprawianiem sportu, wycieczkami itp.^{225, 226} Usługa turystyki, o której mowa w art. 119²²⁷ ustawy o podatku od towarów i usług, to zatem świadczenia złożone, na które składa się szereg usług (obcych i własnych) mających na celu zorganizowanie pobytu klientowi poza miejscem jego zamieszkania (stałego pobytu). Usługi te są tak ściśle powiązane, że obiektywnie tworzą one w aspekcie gospodarczym jedną całość (jedną usługę, jeden produkt).

Miarodajne jest w tym zakresie i ciągle aktualne stanowisko Ministerstwa Finansów zawarte w interpretacji z dnia 17 listopada 2010 r.²²⁸, w której stwierdza się, że: „*usługa turystyki o której mowa w art. 119 ustawy o VAT to świadczenie złożone, na które składa się szereg usług (obcych i własnych) takich jak np. hotelarstwo, gastronomia, transport mających na celu zorganizowanie pobytu klientowi poza miejscem jego zamieszkania. Usługi te są tak ściśle powiązane, że obiektywnie tworzą one w aspekcie gospodarczym jedną całość (jedną usługę, jeden produkt). Usługa turystyki to kompleksowa*

²²⁴ A. Bartosiewicz, *Opodatkowanie świadczeń złożonych podatkiem od towarów i usług* [w:] *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego, Węzłowe problemy*, pod red. nauk. Bogumiła Brzezińskiego, LEX, Warszawa 2013.

²²⁵ *Słownik języka polskiego*, Wydawnictwo PNN Biblioteka Gazety Wyborczej.

²²⁶ Tak Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z dnia 10 stycznia 2014 r. (znak ITPP2/443-1105/13/AK).

²²⁷ Na podstawie art. 119 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, podstawą opodatkowania przy wykonywaniu usług turystyki jest kwota marży pomniejszona o kwotę należnego podatku, z zastrzeżeniem ust. 5. Zgodnie z ust. 2 ww. artykułu, w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2013 r., przez marżę, o której mowa w ust. 1, rozumie się różnicę między kwotą należności, którą ma zapłacić nabywca usługi, a ceną nabycia przez podatnika towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty; przez usługi dla bezpośredniej korzyści turysty rozumie się usługi stanowiące składnik świadczonej usługi turystyki, a w szczególności transport, zakwaterowanie, wyżywienie, ubezpieczenie.

²²⁸ Znak IBBPP1/443-760-10/AZb.

usługa świadczona na rzecz turysty, która obejmuje swym zakresem częściowe usługi, bez których dana impreza turystyczna nie mogłaby się odbyć. Zatem za usługi turystyki należy uznać zorganizowane lub indywidualne wyjazdy wypoczynkowe połączone z rekreacją i rozrywką (tzn. kompleksowym programem imprez).” Z powyższej interpretacji wynika, że organy podatkowe bardzo szeroko określają pojęcie usługi turystycznej. Wynika z niej bowiem jednoznacznie, że usługa turystyczna to każde takie świadczenie kompleksowe (złożone z szeregu usług - co najmniej 2), które ma na celu zorganizowanie klientowi (indywidualnemu i zbiorowemu, załodze czy tylko delegacji firmy, przedstawicielstwu, itp.), pobytu poza miejscem jego zamieszkania. Tak również wskazuje Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie²²⁹ podając, że „(...) aby daną usługę uznać za usługę turystyki, usługa ta powinna być usługą składającą się z więcej niż jednego świadczenia, świadczący usługę musi działać na rzecz nabywcy we własnym imieniu i na własny rachunek, oraz przy świadczeniu usługi musi nabywać towary i usługi od innych podmiotów dla bezpośredniej korzyści turysty.”

Tak szeroka interpretacja pojęcia usługi turystycznej jest potrzebna i niezbędna z uwagi na to, że odmienny jest sposób ich opodatkowania podatkiem od towarów i usług, w zależności od tego czy usługa ta ma charakter jednostkowy, np. tylko zakup biletu, czy też charakter złożony, polegający na usłudze o charakterze kompleksowym, składającej się z szeregu usług częściowych. Usługa jednostkowa (pojedyncza), np. zakup biletu lotniczego, kolejowego, wstępu na imprezę, rezerwacji biletu, miejsca, hotelu, itp., nie zalicza się do usług turystycznych i podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych, jak każda inna usługa oraz z prawem do odliczania podatku naliczonego przy jej świadczeniu.

5. WNIOSKI

Z analizy orzecznictwa sądowego oraz poglądów przedstawicieli praktyki i doktryny prawa podatkowego wypływa wniosek, że zjawisko świadczeń złożonych jako niezwykle powszechne i jednocześnie pozbawione jakichkolwiek regulacji prawnych narażone jest na szczególne ryzyko interpretacyjne. Mnogość metod kwalifikacji nie sprzyja pewności obrotu oraz prawidłowemu stosowaniu zasad opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Wydaje się zatem zasadnym postulowanie wprowadzenia przepisów wyznaczających ramy definicji świadczenia złożonego lub przynajmniej ustalenie zasad interpretacji zjawisk będących przedmiotem opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

²²⁹ Tak Dyrektor Izby Skarbowej w interpretacji z dnia 18 maja 2012 r. znak IPPP2/443-103/12-6/12.