

## **Konsekwencje przeniesienia prawa własności w podatkach obrotowych w Polsce<sup>1</sup>**

### **UWAGI OGÓLNE**

W artykule przedstawiono ważną problematykę związaną z opodatkowaniem przeniesienia prawa własności pod kątem oceny sprzyjania obrotowi gospodarczemu. W związku z tym dokonano analizy systemu podatkowego obowiązującego w Polsce w tym zakresie.

Mając na uwadze, że tematyka związana z opisaniem wszystkich konsekwencji podatkowych przeniesienia prawa własności byłaby zanadto obszerna, przedstawiono tu jedynie skutki podatkowe przeniesienia prawa własności w podatkach obrotowych, tj. w podatku od czynności cywilnoprawnych, w podatku od towarów i usług oraz w podatku akcyzowym.

Generalnie przeniesieniem prawa własności zajmuje ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 roku – Kodeks cywilny (DzU Nr 16, poz. 93 ze zm. – dalej w skrócie k.c.), a zwłaszcza dział III: Nabycie i utrata własności, w tym rozdział I Przeniesienie własności. Przepis art. 155 § 1 k.c. stanowi, że umowa sprzedaży, zamiany, darowizny lub inna umowa zobowiązująca do przeniesienia własności rzeczy co do tożsamości oznaczonej przenosi własność na nabywcę, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej albo że strony inaczej postanowiły.

Zdaniem E. Gniewka<sup>2</sup> instytucją własności jest nie tylko filarem prawa cywilnego, ale również instytucją interdyscyplinarną. Zdarzeń cywilnoprawnych powodujących nabycie lub utratę prawa własności należy poszukiwać w obszarze pełnego ustawodawstwa, wykraczającego poza tradycyjną domenę prawa cywilnego. W związku z tym także przy

---

<sup>1</sup> Artykuł przygotowano w oparciu o stan prawny we wrześniu 2008 roku.

<sup>2</sup> E. Gniewek, *Kodeks cywilny. Księga druga. Własność i inne prawa rzeczowe. Komentarz*, Zakamycze, 2001, komentarz do art. 155 kodeksu cywilnego.





rozpatrywaniu sposobów nabycia własności należy sięgnąć do prawa publicznego, w szczególności administracyjnego (choćby przykładowo do instytucji wyłączenia), a nawet karnego (np. środek karny w postaci przepadku rzeczy)<sup>3</sup>.

Również w obszarze samej cywilistyki należy dostrzegać mnogość właściwych prawu cywilnemu instrumentów nabycia własności. Sygnalnie można tu przywołać instytucję przeniesienia własności, dziedziczenia, zasiedzenia, przemilczenia itd. Patrząc od strony stosowanego mechanizmu przejścia własności można tu mówić o umowie przeniesienia własności, nabyciu własności *ex lege*, z mocy orzeczenia sądowego lub z mocy innych zdarzeń prawnych<sup>4</sup>. Już sam analizowany przepis art. 155 § 1 k.c. odsyła do dziewiętnastu odrębnych regulowań ustawowych dotyczących przeniesienia własności.

W tym miejscu należy podkreślić, że ze względu na autonomię prawa podatkowego nie zawsze tradycyjne przeniesienie własności powoduje powstanie obowiązku podatkowego. W określonych ściśle sytuacjach również inne zdarzenia prawne zrównane są pod względem podatkowym z przeniesieniem prawa własności.



## PODATEK OD CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH

Podatek od czynności cywilnoprawnych został aktualnie uregulowany w ustawie z dnia 9 września 2000 r. (DzU z 2007 roku, nr 68, poz. 450 ze zm.). Stanowi on dochód gminy. Podatek ten ma na celu objęcie opodatkowaniem czynności cywilnoprawnych skutkujących przeniesieniem własności rzeczy i praw majątkowych, obejmując swoim zakresem także niezawodową sprzedaż towarów i usług. Dotyczy on, mówiąc z pewnym uproszczeniem, czynności obrotu powszechnego (nieprofesjonalnego). Jego cechą charakterystyczną (podobnie jak innych podatków obrotowych) jest to, że opodatkowanie obejmuje samą czynność obrotu (czynność cywilnoprawną), niezależnie od okoliczności, czy czynność ta jest jednocześnie źródłem korzyści, czy nie<sup>5</sup>.

<sup>3</sup> J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo rzeczowe*, wyd. II zm., Warszawa 2006, s. 84; E. Gniewek, *Prawo rzeczowe*, wyd. 6, Warszawa 2006, s. 81.

<sup>4</sup> E. Gniewek, *Kodeks cywilny...*, komentarz do art. 155 kodeksu cywilnego.

<sup>5</sup> A. Goettel, M. Goettel, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2007, Słowo wstępne.





Przedmiotem opodatkowania tą daniną publiczną, stosownie do treści art. 1 omawianej ustawy, są między innymi umowy sprzedaży oraz zamiany rzeczy i praw majątkowych, umowy darowizny – w części dotyczącej przejęcia przez obdarowanego długów i ciężarów albo zobowiązań darczyńcy, jak również oraz umowy o dział spadku i umowy o zniesienie współwłasności – w części dotyczącej spłat lub dopłat. Mogą być przedmiotem opodatkowania także orzeczenia sądów, w tym również polubownych oraz ugody, jeżeli wywołują one takie same skutki prawne, jak czynności cywilnoprawne wyżej wymienione.

Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej lub z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia sądu (art. 3 ust. 1 omawianej ustawy). Przy umowie sprzedaży obowiązek podatkowy ciąży na kupującym, lecz przy umowie zamiany ciąży on na podmiotach nabywających rzeczy, a przy umowie o dział spadku i zniesienie współwłasności – na podmiotach nabywających rzeczy lub prawa majątkowe ponad udział w spadku lub we współwłasności.

Postawę opodatkowania stanowi przy umowie sprzedaży wartość rynkowa rzeczy lub prawa majątkowego. Stosownie do treści art. 6 ust. 2 ustawy z dnia 9 września 2000 roku o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2007 roku, nr 68, poz. 450 ze zm.) wartość rynkową przedmiotu czynności cywilnoprawnych określa się na podstawie przeciętnych cen stosowanych w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem ich miejsca położenia, stanu i stopnia zużycia, oraz w obrocie prawami majątkowymi tego samego rodzaju, z dnia dokonania tej czynności, bez odliczania długów i ciężarów.

Jeżeli podatnik nie określił wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej lub, gdy wartość określona przez niego nie odpowiada, według oceny organu podatkowego, wartości rynkowej, organ ten wezwie podatnika do jej określenia, podwyższenia lub obniżenia, w terminie nie krótszym niż 14 dni od dnia doręczenia wezwania, podając jednocześnie wartość według własnej, wstępnej oceny (art. 6 ust. 3 cyt. ustawy). W przypadku, gdy podatnik, pomimo wezwania, o którym mowa w ust. 3, nie określił wartości lub podał wartość nieodpowiadającą wartości rynkowej, organ podatkowy dokona jej określenia z uwzględnieniem opinii biegłego lub przedłożonej przez podatnika wyceny rzeczoznawcy. Jeżeli organ podatkowy powoła biegłego, a wartość określona z uwzględnieniem jego opinii różni się o więcej niż 33% od wartości podanej przez podatnika, koszty opinii ponosi podatnik.





Przyjęte rozwiązanie jest krytykowane w praktyce, gdyż prowadzi do powstania wielu sporów między podatnikami a organami skarbowymi. Często wartość transakcyjna sprzedawanych rzeczy bywa inna niż przyjmowana wg tabel przez organy podatkowe. Wówczas powoływany jest biegły z listy urzędu skarbowego, który często określa wartość rynkową rzeczy powyżej 33%. To sprawia, że podatnik zmuszany jest do zapłaty podatku od podwyższonej podstawy opodatkowania i dodatkowo ponosi niemałe koszty opinii biegłego.

Stawki podatku od czynności cywilnoprawnych wynoszą od umowy sprzedaży nieruchomości, rzeczy ruchomych, prawa użytkowania wieczystego, własnościowego spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego, spółdzielczego prawa do lokalu użytkowego oraz wynikających z przepisów prawa spółdzielczego: prawa do domu jednorodzinnego oraz prawa do lokalu w małym domu mieszkalnym – 2%, a innych praw majątkowych – 1%.

Ustawodawca w art. 2 analizowanego aktu prawnego przewidział zamknięty katalog czynności niepodlegających opodatkowaniu. I tak między innymi nie podlegają podatkowi czynności cywilnoprawne w sprawach:

- ☒ podlegających przepisom o gospodarce nieruchomościami lub przepisom o autostradach płatnych,
- ☒ podlegających przepisom o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg krajowych,
- ☒ umów sprzedaży nieruchomości lub prawa użytkowania wieczystego zawieranej w związku z realizacją roszczeń wynikających z ograniczenia sposobu korzystania z nieruchomości na podstawie przepisów o ochronie środowiska;
- ☒ umów sprzedaży lokali mieszkalnych, których stroną jest Wojskowa Agencja Mieszkaniowa;
- ☒ umów sprzedaży rzeczy w postępowaniu egzekucyjnym lub upadłościowym.

Jak już wcześniej wspomniano, podatek od czynności cywilnoprawnych nazywany jest podatkiem od obrotu nieprofesjonalnego rzeczami oraz prawami majątkowymi, w tym niezawodowej sprzedaży towarów i usług. Aby uniknąć podwójnego opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych i podatkiem od towarów i usług, które są podatkami obrotowymi, ustawodawca wprowadził zwolnienie. Zgodnie z treścią art. 2 pkt 4 analizowanej ustawy nie podlegają podatkowi czynności cywilnoprawne, jeżeli przynajmniej jedna ze stron z tytułu dokonania tej czynności jest:





- a) podatkována podatkiem od towarów i usług,
- b) zwolniona z podatku od towarów i usług, z wyjątkiem:
  - ☒ umów sprzedaży i zamiany, których przedmiotem jest nieruchomości lub jej część albo prawo użytkowania wieczystego, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub prawo do miejsca postojowego w garażu wielostanowiskowym lub udział w tych prawach,
  - ☒ umów spółki i jej zmiany,
  - ☒ umów sprzedaży udziałów i akcji w spółkach handlowych.

W świetle cytowanego przepisu nie podlegają podatkowi te czynności cywilnoprawne, w których przynajmniej jedna strona z tytułu jej dokonania jest opodatkowana podatkiem od towarów i usług lub jest z niego zwolniona i to niezależnie od tego czy zwolnienie ma charakter przedmiotowy czy podmiotowy.

Z dniem 1 stycznia 2007 roku w wyniku nowelizacji ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (DzU Nr 222, poz. 1629) uległ znacznemu rozszerzeniu zakres czynności objętych podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Odtąd podatkiem od czynności cywilnoprawnych podlegają zwolnione z VAT umowy sprzedaży i zamiany, których przedmiotem jest nieruchomości lub jej część, albo prawo użytkowania wieczystego, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub prawo do miejsca postojowego w garażu wielostanowiskowym lub udział w tych prawach.

W artykule 8 omawianej ustawy wprowadzono zwolnienia podmiotowe od podatku od czynności cywilnoprawnych, które obejmują państwa obce i ich przedstawicielstwa dyplomatyczne oraz konsularne, organizacje pożytku publicznego, jednostki samorządu terytorialnego, Skarb Państwa i osoby nabywające sprzęt rehabilitacyjny na własne potrzeby.

Z kolei w art. 9 cytowanej ustawy przewidziano zwolnienia przedmiotowe dotyczące podatku od czynności cywilnoprawnych: sprzedaży własności nieruchomości stanowiących gospodarstwo rolne, sprzedaży nieruchomości właścicielom nieruchomości wyłączonej oraz sprzedaży rzeczy ruchomych do wartości 1000 zł.

Przedstawiony podatek od czynności cywilnoprawnych jest podatkiem obrotowym uzupełniającym podatek od towarów i usług. Nowelizacja ustawy z dnia 16 listopada 2006 roku znacznie rozszerzyła zakres





podmiotowy tego podatku. Rozwiązania prawne dotyczące ustalania wartości rynkowej umów sprzedaży prowadzą do sporów między podatnikami a organami podatkowymi i w tym zakresie należałoby postulować zmiany idące w kierunku zrezygnowania z obciążania podatnika kosztami wyceny biegłego.

## 2

### PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG

Przystąpienie Polski z dniem 1 maja 2004 roku do Unii Europejskiej na podstawie Traktatu akcesyjnego z dnia 16 kwietnia 2003 roku spowodowało konieczność dostosowania polskiego systemu prawa podatkowego do rozwiązań wspólnotowych. W szczególności dotyczyło to podatków pośrednich, jakim są podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy. W związku z tym uchwalono nową ustawę z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (DzU Nr 54, poz. 535 ze zm., dalej w skrócie: u.p.t.u.), która miała zapewnić harmonizację tego podatku z Dyrektywami Rady Unii Europejskiej. W tym zakresie aktualnie obowiązującą od 1 stycznia 2007 roku jest Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 roku w sprawie wspólnego systemu od wartości dodanej (Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej L 347).

Dyrektywa wiąże prawnie państwo członkowskie, co do określonych w niej celów albo rezultatów. Należy przez to rozumieć przyszły skutek w postaci wymaganego Dyrektywą stanu rzeczy, który da się wyprowadzić z jej przepisów, a który państwa członkowskie są obowiązane osiągnąć. W sytuacji, gdy treść ustawy krajowej budzi pewne wątpliwości (niejasności), sąd krajowy ma obowiązek interpretować ustawę tak, aby dostosować ją do wymogów dyrektywy. Potwierdza to bogate orzecznictwo ETS, m.in. w sprawie von Colson i Kamann<sup>6</sup>, gdzie Trybunał wyraził pogląd, że sąd w procesie stosowania prawa wewnętrznego, w szczególności przepisów wydanych w celu wykonania dyrektywy, jest obowiązany interpretować przepisy w świetle brzmienia i celu dyrektywy, aby zapewnić osiągnięcie rezultatu określonego w art. 249 akapit 3 TWE<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> Orzeczenie w sprawie 14/83, Zb. Orz. 1984, s. 1891.

<sup>7</sup> A. Gajda, A. Mudrecki, *Głosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 3 kwietnia 2007 r.* sygn. akt I SA/Wr 152/07, „Orzecznictwo Sądów Polskich” czerwiec 2008, nr 6, s. 459.





Powyższa formuła wyraża obowiązek interpretacji obowiązującego prawa krajowego w świetle tekstu i celów dyrektywy po to, aby osiągnąć wyznaczony przez dyrektywę rezultat (tzw. wykładnia prowspólnotowa). Sądy stosując prawo powinny nadawać jego normom krajowym takie znaczenie, jakie zapewni mu zgodność z prawem wspólnotowym. Ponadto sądy są zobowiązane – w razie stwierdzenia, że normy prawa krajowego są niezgodne z prawem wspólnotowym – zastosować normy prawa wspólnotowego jako podstawę swoich rozstrzygnięć, odmawiając jednocześnie zastosowania norm prawa krajowego. Stanowi to konsekwencję zasady prymatu prawa wspólnotowego w stosunku do prawa krajowego<sup>8</sup>.

J. Zubrzycki wyróżnia następujące cechy podatku od towarów i usług:

- powszechność opodatkowania,
- wielofazowość VAT
- proporcjonalność podatku VAT,
- potrącalność podatku VAT łączącą się z zasadą neutralności,
- konsumpcyjny charakter podatku VAT<sup>9</sup>.

Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega między innymi odpłatna dostawa towaru (art. 5 u.p.t.u.). Artykuł 7 u.p.t.u. definiuje pojęcie dostawy towaru<sup>10</sup>. Zgodnie z tym przepisem przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel<sup>11</sup>. Zdaniem A. Bartosiewicza i R. Kubackiego dostawa towarów jest w pewnym zakresie odpowiednikiem dotychczasowej sprzedaży towarów. Jej zakres będzie szerszy – za dostawę towarów uznane będą także niektóre czynności do tej pory wymienione w art. 2 ust. 3 ustawy z dnia 5 stycznia 1993 roku (pozostałe czynności opodatkowane). Jak wynika z ustawy z dnia 11 marca 2004 roku dostawą towarów jest przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Pojęcie to ma o wiele szerszy charakter niż sprzedaż. Przede wszystkim przeniesienie prawa do rozporządzania towarem to nie tylko przeniesienie jego własności. Dostawa towarów nie będzie więc obejmowała tylko sprzedaży towarów (w sensie cywilnoprawnym). Dla uznania, że

<sup>8</sup> Ibidem.

<sup>9</sup> J. Zubrzycki, *Leksykon VAT 2008*, t. I, Wrocław 2008, s. 4–9.

<sup>10</sup> J. Martini, Z. Liptak, P. Kowalczyk, P. Skorupa, M. Wojda (red.), *Ustawa o VAT. Komentarz*, Warszawa 2005, s. 93.

<sup>11</sup> A. Mudrecki, *Opodatkowanie nieodpłatnego przekazania towaru na cele związane z prowadzoną działalnością gospodarczą*, w: red. J. Gumińska-Pawlic, *Doradca Podatkowy obrońca praw podatnika*, Katowice 2007, s. 68.





miała miejsce dostawa towarów wystarczy, że podmiot nabędzie tzw. własność ekonomiczną, tzn. będzie miał możliwości dowolnego rozporządzania i dysponowania uzyskanym towarem. Przykładowo, dostawą towarów będzie faktyczne wydanie nieruchomości nawet bez zachowania formy aktu notarialnego, sprzedaż rzeczy znalezionej, której własności znalazca jeszcze nie nabył. Z jednoznacznego brzmienia przepisów ustawy wynika ponadto, że pojęcie dostawy obejmuje także przymusowe wywłaszczenie za odszkodowaniem, leasing kapitałowy (w którym odpisów amortyzujących dokonuje korzystający), wydanie towarów w ramach komisju, ustanowienie i przekształcenie spółdzielczych praw do lokali mieszkalnych<sup>12</sup>.

W ramach pojęcia odpłatnej dostawy towarów, podlegającej opodatkowaniu VAT, mieści się niewątpliwie sprzedaż we wszystkich jej odmianach określonych w kodeksie cywilnym, jak i poza nim. Opodatkowaniu VAT podlega więc: sprzedaż na raty (art. 583 k.c.), sprzedaż z zastrzeżeniem własności rzeczy sprzedanej (art. 589–591 k.c.), sprzedaż na próbę albo z zastrzeżeniem zbadania rzeczy przez kupującego (art. 592 k.c.) sprzedaż z zastrzeżeniem prawa odkupu (art. 593 k.c.), sprzedaż w ramach prawa pierwokupu (art. 596 k.c.) sprzedaż wysyłkowa, kompensacyjna<sup>13</sup>.

W uzasadnieniu uchwały z dnia z dnia 8 stycznia 2007 r., sygn. akt I FPS 1/06 (opubl. w: ONSAiWSA 2007/2/27, ZNSA 2007/1/78, PP 2007/3/46, M. Podat. 2007/3/48, Prok.i Pr. 2007/4/38, OSP 2008/2/19) Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że definicja dostawy towaru, zawarta w art. 7 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, celowo została oderwana od pojęcia przeniesienia własności w cywilistycznym tego słowa znaczeniu. W piśmiennictwie zwraca się uwagę, że art. 5 ust. 1 VI Dyrektywy Rady, stanowiący, że „dostawa towarów” oznacza przeniesienie prawa do dysponowania rzeczą jak właściciel (odpowiednikiem tego jest zdanie otwierające art. 7 ust. 1 ustawy), należy rozumieć szeroko, analizując przy klasyfikacji danego zdarzenia gospodarczego ekonomiczną istotę transakcji, a nie jej charakter prawny. Podkreśla się przy tym, że przyjęcie definicji dostawy towarów ograniczonej wyłącznie do transakcji, wskutek których dochodzi do przeniesienia prawa własności, prowadziłoby do zawężenia zakresu opodatkowania tym podatkiem, ewentualnie do uznania transakcji o charakterze bardzo zbliżonym do dostawy towarów za

<sup>12</sup> A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *VAT. Komentarz*, 2007, wyd. II., Komentarz do art. 5 u.p.t.u.

<sup>13</sup> J. Zubrzycki, *Leksykon VAT*, t. I, Wrocław 2005, s. 29.





świadczenie usług<sup>14</sup>. W uzasadnieniu do orzeczenia z dnia 8 lutego 1990 roku w sprawie C-320/88 pomiędzy Shipping and Forwarding Enterprise Safe B.V. a Staatsecretaris van Financien (Holandia) Europejski Trybunał Sprawiedliwości uznał, że z przedstawionego wyżej przepisu Dyrektywy wynika, iż kładzie on nacisk na faktyczne dysponowanie rzeczą, a nie na zbycie prawa własności (omówienie wyroku w wymienionym wyżej Komentarzu pod red. K. Sachsa, s. 107–108). Podobnie Trybunał stwierdził w wyroku z dnia 21 kwietnia 2005 roku w sprawie C-25/03. Przedstawił tam pogląd w pkt 64, że „Jeśli chodzi w szczególności o art. 5 ust. 1 VI Dyrektywy, zgodnie z którym dostawa towaru oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jak właściciel, to z orzeczenia Trybunału wynika, że pojęcie dostawy towaru nie odnosi się do przeniesienia własności w formach przewidzianych we właściwym prawie krajowym, lecz obejmuje każdą czynność polegającą na przeniesieniu dobra materialnego przez stronę, która przyznaje drugiej stronie prawo do faktycznego dysponowania nim, jak gdyby była właścicielem tego dobra. Cel VI Dyrektywy mógłby zostać zagrożony, gdyby stwierdzenie dostawy towaru, która jest jedną z trzech czynności opodatkowanych, zależało od spełnienia warunków, które zmieniają się w zależności od prawa cywilnego danego państwa członkowskiego (podobnie wyrok z dnia 4 października 1995 r. w sprawie C-291/92 Armbrecht, Rec. s. I-2775, pkt 13 i 14, jak również wyrok z dnia 6 lutego 2003 r. w sprawie C-185/01 Auto Lease Holland, Rec. s. I-1317, pkt 32 i 33)“.

Za dostawę można uznać niektóre czynności wymienione odrębnie w poprzednio obowiązującej ustawie. W szczególności dostawą za wynagrodzeniem będzie:

- zamiana towarów, zamiana towaru na usługę,
- wydanie towarów w zamian za wierzytelności,
- wydanie towarów w miejsce świadczenia pieniężnego,
- dostarczenie produktów rolnych na podstawie umowy kontraktacji,
- wydanie towarów w zamian za czynności niepodlegające opodatkowaniu.

Dostawa nie musi mieć charakteru odpłatnego. Opodatkowaniu jednakże co do zasady podlegają wyłącznie dostawy odpłatne. Niektóre dostawy

---

<sup>14</sup> M. Chomiuk, w: red. K. Sachsa, *VI Dyrektywa VAT, Komentarz*, Warszawa 2003, s. 105–106.





nieodpłatne – gdzie przekazanie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel następuje bez wynagrodzenia – na potrzeby opodatkowania są zrównane z dostawami odpłatnymi (zob. art. 7 ust. 2 ustawy)<sup>15</sup>.

Przepisy art. 7 ust. 2 i 3 u.p.t.u. wskazują na inne formy przekazania towaru, które podlegają obowiązkowi podatkowemu. Do końca maja 2005 roku, tj. do dnia wejścia w życie ustawy z dnia 21 kwietnia 2005 roku o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw (DzU Nr 90, poz. 756) zasady nieodpłatnego przekazania towarów były wypadkową konfliktów dwóch przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, a szczególności art. 7 ust. 2 i art. 7 ust. 3<sup>16</sup>. Przepis art. 7 ust. 2 stanowi, że przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się również przekazanie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa na cele inne niż związane z prowadzonym przez niego przedsiębiorstwem, w szczególności:

- 1) przekazanie lub zużycie towarów na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia;
- 2) wszelkie inne przekazanie towarów bez wynagrodzenia, w szczególności darowizny – jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tych czynności, w całości lub w części.

Z kolei przepis art. 7 ust. 3 ustawy o VAT wskazywał, że przepisu ust. 2 nie stosuje się do przekazywanych prezentów o małej wartości i próbek, jeżeli ich przekazanie (wręczenie) wiązało się bezpośrednio z prowadzonym przez podatnika przedsiębiorstwem.

W uchwale z dnia 28 maja 2007 roku, sygn. akt I FPS 5/06 (opubl. w: PP 2007/8/57) Naczelny Sąd Administracyjny wyjaśnił, że w świetle art. 7 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług, w brzmieniu obowiązującym w okresie od dnia 1 maja 2004 roku do dnia 31 maja 2005 roku, przez dostawę towarów należało rozumieć również przekazanie przez podatnika bez wynagrodzenia towarów należących do jego przedsiębiorstwa na cele wiążące się z tym przedsiębiorstwem,

---

<sup>15</sup> Ibidem.

<sup>16</sup> M. Szafarowska, *Nieodpłatne przekazanie towarów – konsekwencje w zakresie podatku VAT*, „Monitor Podatkowy” 2005, nr 6, s. 14.





jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w związku z nabyciem tych towarów.

Wydawałoby się, że nowelizacja art. 7 ust. 3 ustawy o VAT dokonana przez ustawę z dnia 21 kwietnia 2005 roku o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw (DzU Nr 90, poz. 756) wyjaśniła wszystkie wątpliwości co do opodatkowania rzeczy przekazywanych na cele marketingowe. W niektórych orzeczeniach sądów administracyjnych przyjmuje się, że zestawienie art. 7 ust. 2 z art. 7 ust. 3 w nowym brzmieniu prowadzi do wniosku, że nie podlega opodatkowaniu nieodpłatne przekazanie, mające charakter darowizny, wszelkich towarów na cele związane z prowadzonym przedsiębiorstwem podatnika<sup>17</sup>. W tym miejscu należy podkreślić, że przepis art. 7 ust. 3 ustawy o VAT w aktualnym brzmieniu stanowi, iż przepisu art. 7 ust. 2 nie stosuje się do przekazywanych drukowanych materiałów reklamowych i informacyjnych, prezentów o małej wartości i próbek. Wymienione rzeczy, a zwłaszcza materiały drukowane materiały reklamowe i informacyjne, ze swej istoty związane są z prowadzonym przedsiębiorstwem podatnika<sup>18</sup>. A zatem pominięcie w przepisie art. 7 ust. 3 ustawy o VAT sformułowania dotyczącego przekazania (wręczenia) wiążącego się bezpośrednio z prowadzonym przez podatnika przedsiębiorstwem wcale nie oznacza, że przepis art. 7 ust. 2 staje się klarowny oraz nie wymaga już interpretacji poza wykładnią językową.

Zdaniem B. Brzezińskiego koncepcja derywacyjna oznacza postulat prowadzenia wykładni do momentu uzyskania pełnej jasności co do treści normy prawnej, nie poprzestając na interpretacji językowej i stosując wszelkie możliwe metody wykładni prawa. Priorytet wykładni językowej może być zaakceptowany jedynie w warunkach dużej spójności systemu prawa i dyscypliny legislacyjnej ustawodawcy. Niestety polski system prawa podatkowego tych warunków nie spełnia przez co wykładnia językowa daje często wyniki niepewne. Dlatego ta wykładnia powinna być wspierana wykładnią systemową i funkcjonalną<sup>19</sup>. W związku z niejasnością przepisu art. 7 ust. 2 ustawy o VAT i możliwą jego różną wykładnią językowa

<sup>17</sup> Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 3 kwietnia 2007 r. sygn. akt I SA/Wr 152/07 „Orzecznictwo Sądów Polskich” czerwiec 2008, nr 6, s. 453–457.

<sup>18</sup> J. Martini, *Głosa do wyroku WSA we Wrocławiu z 3 kwietnia 2007 r.*, I SA/Wr 152/07, Czy nieodpłatne przekazanie towarów po 1 czerwca 2005 r. na cele związane z przedsiębiorstwem stanowi dostawę towarów?, „Jurysdykcja Podatkowa” 2007, nr 5, s. 63.

<sup>19</sup> B. Brzeziński, *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002, s. 26 i 29 oraz wyrok Sądu Najwyższego z dnia 20 czerwca 1995 r., sygn. akt III ARN 22/95, opubl. w: OSNAP 1995, nr 24, poz. 297.





NSA powinien zastosować inne rodzaje wykładni, aby doprowadzić do jego zgodności z prawem wspólnotowym.

Wykładnia prowsólnotowa ma być dokonywana w granicach uznania sądu i tak dalece, jak jest to możliwe, aby osiągnąć rezultat określony w dyrektywie. Jednak taki obowiązek wykładni nie istnieje, gdyby miała prowadzić do zaprzeczenia prawa krajowego lub jego odrzucenia, czyli do wykładni *contra legem*. W takich okolicznościach pojawia się obowiązek niestosowania prawa krajowego sprzecznego z prawem wspólnotowym – w konsekwencji sięga się po zasadę prymatu, zastępując normę krajową normą wspólnotową. W związku z zaistniałą sytuacją należy zaadresować postulat do ustawodawcy, by tak doprecyzował art. 7 ust. 2 u.p.t.u., aby nie budził poważnych wątpliwości interpretacyjnych.

Charakterystyka dostawy towarów nie byłaby pełna, gdyby nie odnieść się do pojęcia towaru. Zgodnie z art. 2 pkt 6 u.p.t.u. przez towary rozumie się rzeczy ruchome, jak również wszelkie postacie energii, budynki i budowle lub ich części, będące przedmiotem czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, które są wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, a także grunty. Odwołanie się w cytowanym przepisie do klasyfikacji statystyki publicznej, która wpływa również na przedmiot opodatkowania, wysokość stawek podatkowych i zwolnienia z tego podatku nastrocza szereg trudności. W sytuacji gdy podatnik w ramach samoopodatkowania musi sam opodatkować towar będący przedmiotem dostawy może nie dokonać tego precyzyjnie. Natomiast klasyfikacje statystyczne wydawane przez organy statystyczne nie podlegają kontroli sądownoadministracyjnej i podatnik nie może ich skutecznie wyeliminować z obrotu prawnego. Poza tym opinie organów statystycznych często się zmieniają i są oderwane od specyfiki unormowań krajowych i unijnych związanych z podatkiem od towarów i usług. Aktualnie przyjmuje się, że opinie organów statystycznych są jednym z dowodów organów w postępowaniu podatkowym, które mogą być podważone innymi dowodami, np. z dokumentów. Dla pełnej jasności – przy najbliższej nowelizacji przepisów o podatku od towarów i usług powinno się odstąpić od regulacji odsyłających do przepisów o statystyce publicznej.

Podatnikami, stosownie do treści art. 15 u.p.t.u., są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Działalność gospodarcza





obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych (art. 15 ust. 2 u.p.t.u.). W kolejnych jednostkach redakcyjnych analizowanego przepisu wskazano, które działania podatnika wyłączono z opodatkowania tym podatkiem.

Artykuł 15 u.p.t.u. był przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego, który w wyroku z dnia 12 czerwca 2008 roku sygn. akt K 50/05 uznał, że nie narusza on norm konstytucyjnych<sup>20</sup>. Przepis ten budzi jednak dużo wątpliwości interpretacyjnych. W wyroku siedmiu sędziów z dnia 29 października 2007 r., sygn. akt I FPS 3/07 (opubl. w: ONSAiW-SA 2008/1/8, M. Podat. 2007/12/2, POP 2008/2/28, PP 2008/2/42) Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że przepisy art. 15 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (DzU Nr 54, poz. 535 ze zm.) powinny być rozumiane w ten sposób, że warunkiem *sine qua non* uznania, iż dany podmiot działa w charakterze podatnika podatku od towarów i usług, jest ustalenie, że działa on jako producent, handlowiec, usługodawca, pozyskujący zasoby naturalne, rolnik lub jako osoba wykonująca wolny zawód. Ani formalny status danego podmiotu jako podatnika zarejestrowanego, ani okoliczność, że dana czynność została wykonana wielokrotnie lub jednorazowo, lecz z zamiarem częstotliwości, nie mogą przesądzać o opodatkowaniu tej czynności bez każdorazowego ustalenia, że w odniesieniu do konkretnej czynności podmiot ten występował w charakterze podatnika podatku od towarów i usług. Jeśli dana czynność wykonana została poza zakresem działań producenta, handlowca, usługodawcy, pozyskującego zasoby naturalne, rolnika czy wykonującego wolny zawód, to w świetle art. 4 ust. 1 i 2 VI Dyrektywy z tytułu wykonania takiej czynności dany podmiot nie może być uznany za podatnika VAT i to bez względu na to, czy czynność tę wykonał jednorazowo, ale w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy, czy też wielokrotnie.

---

<sup>20</sup> M. Pogroszewska, *Eksperytyzy sądowe sa objęte podatkiem VAT*, „Rzeczpospolita” 13 czerwca 2008, s. C 6.





W uzasadnieniu wyroku NSA podkreślił, że odpowiedź na pytanie, czy dany podmiot w odniesieniu do danej czynności działa jako podatnik podatku od towarów i usług, wymaga każdorazowo oceny odnoszącej się do konkretnych okoliczności faktycznych danej sprawy. Okolicznością przesądzającą nie może tu być – jak przyjęto w zaskarżonym wyroku – jedynie sam fakt podziału gruntu na odrębne działki. Rozumowanie i takie bowiem prowadziłyby do trudnych do zaakceptowania wniosków, że podmiot sprzedający poza działalnością gospodarczą np. swój prywatny samochód nie ma statusu podatnika w przypadku, gdy zbywa go w całości, a uzyskuje ten status sprzedając go w częściach.

Argumentem przemawiającym za uznaniem za podatnika podatku od towarów i usług osoby, która nabyła do swojego majątku prywatnego grunty rolne sprzedawane następnie jako działki budowlane, nie może być okoliczność, że w świetle definicji działalności gospodarczej zawartej w art. 4 ust. 2 VI Dyrektywy i w art. 15 ust. 2 u.p.t.u. działalność rolnika jest działalnością gospodarczą. Trzeba bowiem uwzględnić, że grunty takie nie zawsze służyć muszą dostawom produktów rolnych, lecz mogą służyć prywatnym potrzebom rolnika i członków jego rodziny. Niezależnie od tego nie wydaje się możliwa do obrony teza, że działający logicznie ustawodawca, decydując się na przyjęcie opcji określonej w art. 25 VI Dyrektywy, przewidującej maksymalne uproszczenia w odniesieniu do rolników ryczałtowych (brak obowiązku rejestracji, wystawiania faktur, prowadzenia ewidencji, składania deklaracji, zwolnienie od podatku dostaw produktów rolnych i świadczenia usług rolniczych), objął jednak te podmioty wszystkimi obowiązkami podatnika, w sytuacji gdy z różnych przyczyn decydują się one na sprzedaż nie tylko gruntów, ale i maszyn, urządzeń, pojazdów nabytych w celu prowadzenia gospodarstwa rolnego.

Z przyjętego przez sąd pierwszej instancji za podstawę wyrokowania stanu faktycznego sprawy wynika, że nabycie przez skarżących do majątku wspólnego niezabudowanej działki o powierzchni 1 ha, stanowiącej nieruchomość rolno-leśną, nastąpiło w 1991 roku, a więc co najmniej kilka lat wcześniej niż dokonana przez nich sprzedaż działek wydzielonych z tej nieruchomości. Zwraca uwagę fakt, że w momencie nabycia nieruchomości skarżących była przeznaczona w planach zagospodarowania przestrzennego do użytkowania rolniczego, a nie pod zabudowę.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, powyższe okoliczności wskazują, że nabycie przez skarżących w 1991 roku nieruchomości nie





nastąpiło w celach handlowych, lecz prywatnych. Jak już zaś wcześniej wspomniano, przepisy art. 2 pkt 1 i art. 4 ust. 1 i 2 VI Dyrektywy sprzeciwiają się uznaniu za czynność opodatkowaną wyprzedaży majątku własnego.

W tym miejscu należy podkreślić, że zgodnie z art. 113 ust. 1 u.p.t.u. wielkość limitu wartości sprzedaży towarów i usług od 1 stycznia 2008 roku uprawniającego do zwolnienia podmiotowego od podatku VAT wynosi 50 000 zł. Tak niska kwota obrotu sprawia, że prawie każdy prowadzący działalność gospodarczą staje się podatnikiem podatku od towarów i usług. Biorąc pod uwagę, że podatek ten ma charakter konsumencki, tj. obciąża ostatecznego nabywcę nieprowadzącego działalności gospodarczej (bo przedsiębiorca ma prawo do jego odliczenia), to ustalenie tak niskiego limitu obrotu należy ocenić negatywnie, zwłaszcza w sytuacji, gdy sąsiednie kraje ustanowiły zdecydowanie wyższe kwoty prowadzące do zwolnienia z VAT (Węgry i Czechy – 35 000 euro, a Polska do końca 2007 roku – 10 000 euro). W związku z tym należy rozważyć zdecydowanie podniesienie limitu, tak aby nie każda drobna działalność gospodarcza była opodatkowana podatkiem od towarów i usług obciążającym konsumentów.

Przepis art. 19 u.p.t.u. określa ważną instytucję każdej ustawy podatkowej, a mianowicie obowiązek podatkowy, w szczególności moment jego powstania<sup>21</sup>. Zdaniem J. Zubrzyckiego prawidłowe ustalenie momentu powstania obowiązku podatkowego, czyli określenie kiedy dana transakcja powoduje skutek w postaci obowiązku wyliczenia oraz zapłacenia od niej należnego podatku pozwala podatnikowi na przypisanie danej transakcji do właściwego okresu rozliczeniowego i jego terminowego zadeklarowania, a w konsekwencji prawidłowego rozliczenia<sup>22</sup>. A. Bartosiewicz i R. Kubacki zwracają uwagę, że przepisy ustawy o podatku od towarów i usług, a zwłaszcza jej art. 19, są skonstruowane w sposób dość skomplikowany<sup>23</sup>.

W obecnym stanie prawnym moment powstania obowiązku podatkowego określa art. 19 ust. 1 u.p.t.u. oraz pozostałe jednostki redakcyjne tego unormowania prawnego, a zwłaszcza art. 19 ust. 11 u.p.t.u. Przepis art. 19 ust. 1 u.p.t.u. stanowi, że obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wydania towaru lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem ust. 2–21, art. 14

<sup>21</sup> T. Michalik, *VAT. Komentarz 2005*, Warszawa 2005, s. 209.

<sup>22</sup> J. Zubrzycki, *Leksykon...*, s. 375.

<sup>23</sup> A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *VAT. Komentarz*, Kraków 2004, s. 318.





ust. 6, art. 20 i art. 21 ust. 1 u.p.t.u. Wyjątek od tej zasady wprowadza m.in. art. 19 ust. 11 u.p.t.u. wskazując, że jeżeli przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi otrzymano część należności, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę – obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w tej części.

W wyroku z dnia 15 listopada 2007 roku, I FSK 12/06 Naczelny Sąd Administracyjny wyraził pogląd, że w przypadku dostawy gruntu przed 1 maja 2004 roku lub zapłaty ceny za ten grunt przed tym dniem nie powstaje obowiązek podatkowy na podstawie art. 19 ust. 1 oraz ust. 11 u.p.t.u. i czynności te nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.<sup>24</sup>

W uzasadnieniu wyroku wskazano, że wykładnia przepisów art. 19 ust. 1 i ust. 11 u.p.t.u. wydawałaby się prosta gdyby nie stosunkowo skomplikowany stan faktyczny zaistniały w rozpoznawanej sprawie, a zwłaszcza zdarzenia, które zaistniały przed dniem wejścia w życie ustawy, dostawa gruntów nie była bowiem objęta opodatkowaniem poprzedniej ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym<sup>25</sup>. W przepisach przejściowych ustawodawca, wprowadzając ustawę o podatku od towarów i usług, nie zawarł przepisów szczególnych dotyczących momentu powstania obowiązku podatkowego. Wskazał jedynie w art. 176 pkt 3 u.p.t.u., że zasadnicza część przepisów, w tym jej art. 19 weszła w życie od 1 maja 2004 roku. Należy zauważyć, że przed 1 maja 2004 roku, jedynie w stosunku do jednej z umów nie nastąpiło żadne ze zdarzeń przewidziane w art. 19 u.p.t.u., skutkujące powstaniem obowiązku podatkowego. Dotyczy to umowy, w której podatnik, pomimo jej zawarcia, nie otrzymał umówionej ceny ani nie wydał gruntu. A zatem, jeżeli po 30 kwietnia 2004 roku nastąpi zdarzenie skutkujące powstaniem obowiązku podatkowego przewidzianego w art. 19 u.p.t.u., np. dostawa gruntu lub zapłata za grunt to wówczas podatnik, po spełnieniu pozostałych warunków uzyskania statutu podatnika VAT, będzie zobowiązany do odprowadzenia podatku. W tym zakresie zarówno organy podatkowe, jak i WSA w zaskarżonym wyroku dokonały prawidłowej wykładni przepisów prawa.

Odmienne stanowisko należy zająć w stosunku do pozostałych umów będących przedmiotem analizy. Przyjmując brzmienie analizowanych

<sup>24</sup> Omówienie wyroku w: A. Mudrecki, *Jak ustalić moment powstania obowiązku podatkowego w VAT przy sprzedaży nieruchomości na styku obowiązywania dwóch ustaw wobec braku jednoznacznych przepisów przejściowych?*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2008, nr 3, s. 41–45.

<sup>25</sup> Ustawa z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.).





przepisów zacząć należy od wykładni językowej. Wykładnia ta polega na uznaniu, że w rozpatrywanej sprawie w stosunku do umowy, na mocy której podatnik otrzymał umówioną cenę za grunt, lecz wydanie nieruchomości miało nastąpić w dniu zawarcia umowy przeniesienia własności nieruchomości, będzie miał zastosowanie art. 19 ust. 11 u.p.t.u. jako przepis szczególny w stosunku do stosunku do ogólnej reguły przyjętej w art. 19 ust. 1 tej ustawy. Przyjmując taką interpretację spornych przepisów należałoby uznać, że obowiązek podatkowy nie powstał, bowiem dostawa gruntu miała miejsce przed 1 maja 2004 roku, a zapłata ceny za grunt nie były przedmiotem opodatkowania VAT na podstawie przepisów poprzedniej ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Tego typu przeniesienie własności nieruchomości powodowało powstanie obowiązku podatkowego z chwilą zawarcia umowy przenoszącej własność na podstawie art. 3 ust. 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (dalej: u.p.c.c.)<sup>26</sup>, lecz nie z chwilą zapłaty zaliczki lub całej ceny za grunt. Podobne stanowisko zajął WSA w wyroku z 28 czerwca 2006 r.<sup>27</sup>, w którym stwierdził, że jeżeli opłata za przeniesienie prawa użytkowania wieczystego została uiszczona pod rządami poprzedniej ustawy, natomiast przeniesienie prawa użytkowania zostało potwierdzone aktem notarialnym sporządzonym już pod rządami obecnej ustawy, to obowiązek podatkowy z tytułu tej czynności nie powstał. Za tego typu rozwiązaniem przemawia brak precyzyjnych regulacji przejściowych dotyczących momentu powstania obowiązku podatkowego, o których zapomniał ustawodawca, stąd powstała swoista luka prawna. W ocenie NSA zapłata ceny za grunt (co wynika z aktu notarialnego) spełniała wymogi art. 19 ust. 11 u.p.t.u., bowiem przed dostawą towaru (wydaniem gruntu) podatnik otrzymał należność za wspomniany grunt<sup>28</sup>. W związku z powyższymi rozważaniami należy uznać za zasadny zarzut skargi kasacyjnej, dotyczący błędnej wykładni art. 19 ust. 11 u.p.t.u. dokonanej przez WSA.

W przypadku ostatniej umowy sprzedaży gruntu, na mocy której podatnik otrzymał cenę nabycia i wydał ten grunt, w ocenie NSA będzie mieć zastosowanie art. 19 ust. 1 u.p.t.u. Wydanie gruntu w tych okolicznościach spełnia warunki dostawy towaru określone w art. 7 ust. 1 u.p.t.u. A zatem,

---

<sup>26</sup> Ustawa z 9 września 2000 roku o podatku od czynności cywilnoprawnych (DzU Nr 86, poz. 959 ze zm.).

<sup>27</sup> III SA/Wa 1107/06, Mon. Pod. nr 8/2006, s. 3.

<sup>28</sup> Podobne stanowisko zajął D. Kucharski, *Problemy interpretacyjne w obrocie nieruchomościami związane z wejściem w życie ustawy o podatku od towarów i usług*, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2005, nr 4, s. 145 i nast.





skoro zdarzenie prawnopodatkowe nastąpiło przed dniem wejścia w życie obecnej ustawy, tj. przed 1 maja 2004 roku nie może czynność ta podlegać opodatkowaniu VAT, ponieważ obowiązek podatkowy nie powstał po jej wejściu w życie.

Należy przypomnieć, że czynność ta nie podlegała opodatkowaniu VAT na podstawie poprzedniej ustawy. Dodatkowo do 30 kwietnia 2004 roku sprzedaż gruntu, w tym także dokonywana przez podatnika VAT, podlegała podatkowi od czynności cywilnoprawnych, przy czym obowiązek podatkowy, stosownie do art. 3 ust. 2 u.p.c.c., powstawał z chwilą zawarcia umowy przenoszącej własność. A zatem, czynność w postaci wydania gruntu, stanowiąca w istocie jego dostawę, nie podlegała opodatkowaniu również na podstawie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, jak i na podstawie obecnej ustawy o podatku od towarów i usług<sup>29</sup>.

W ustawie z 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług obowiązującej od 1 maja 2004 roku określono stawkę podstawową w wysokości 22% podstawy opodatkowania, oraz trzy stawki obniżone: 7%, 3%, 0%, przy czym ta ostatnia stawka ma *de facto* charakter przewidzianego w Dyrektywie 2006/112/WE zwolnienia od z prawem odliczenia podatku naliczonego<sup>30</sup>. Tak wysoka stawka podatkowa wszakże szkodzi gospodarce, bo sprawia, że towary sprzedawane są obciążone wysokim, bo 22% podatkiem konsumenckim. Skoro Unia Europejska dopuszcza możliwość ustalenia stawki podstawowej w wysokości 15% należy postulować jej obniżenie. Takie posunięcie może doprowadzić do znacznego ograniczenia „szarej strefy” oraz – mimo wszystko – zwiększenia wpływów do budżetu i zahamowania inflacji, skoro towary będą obciążone mniejszym podatkiem. Stosownie do treści art. 6 u.p.t.u. przepisów tej ustawy nie stosuje się do:

- ☒ transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zakładu (oddziału) samodzielnie sporządzającego bilans;
- ☒ czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy;
- ☒ działalności w zakresie gier losowych, zakładów wzajemnych, gier na automatach i gier na automatach o niskich wygranych, podlegającej opodatkowaniu podatkiem od gier na zasadach określonych w odrębnej ustawie.

<sup>29</sup> Ibidem.

<sup>30</sup> J. Zubrzycki, *Leksykon...*, s. 565.





Poza tym na podstawie art. 43 ust. 1 u.p.t.u. zwalnia się między innymi od podatku VAT:

- ☒ dostawę towarów używanych pod warunkiem, że w stosunku do tych towarów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego; zwolnienie dotyczy również używanych budynków i budowli lub ich części, będących przedmiotem umowy najmu, dzierżawy lub innych umów o podobnym charakterze, pod warunkiem, że nie było to pierwsze zasiedlenie;
- ☒ dostawę produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej, dokonywaną przez rolnika ryczałtowego oraz świadczenie usług rolniczych przez rolnika ryczałtowego;
- ☒ dostawę terenów niezabudowanych innych, niż tereny budowlane oraz przeznaczone pod zabudowę;
- ☒ dostawę obiektów budownictwa mieszkaniowego lub ich części, z wyjątkiem obiektów i ich części, które mają być zasiedlone lub zamieszkałe po raz pierwszy; zwolnienie nie dotyczy części budynków przeznaczonych na cele inne niż mieszkaniowe.

Jak widać z przedstawionych rozwiązań prawnych ustawa z 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług realizuje zasadę powszechności opodatkowania. W szczególności opodatkowuje ona przeniesienie własności, przy czym posługuje się ona inną terminologią, niż to przyjęto w kodeksie cywilnym, a mianowicie pojęciem dostawy towarów, które daje prawo do rozporządzania rzeczą jak właściciel a nie jako właściciel<sup>31</sup>. Mankamentem tej ustawy są jej mało zrozumiałe uregulowania prawne, co przy obowiązku samoopodatkowania podatników sprawia im sporo kłopotów.



## PODATEK AKCYZOWY

Podatek akcyzowy został uregulowany w ustawie z dnia 23 stycznia 2004 roku o podatku akcyzowym (DzU Nr 29, poz. 257 ze zm.). Uregulowanie to ze względu na jego blankietowy charakter<sup>32</sup> i brak pełnej harmonizacji z Dyrektywami Unii Europejskiej jest krytykowane. W związku z tym

<sup>31</sup> T. Michalik, *Glosa do uchwały NSA z dnia 8 stycznia 2007 r.*, I FPS 1/06. „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2008, nr 2, s. 19.

<sup>32</sup> H. Litwińczuk, P. Karwat, W. Pietrasiewicz, w: red. H. Litwińczuk, *Prawo przedsiębiorców*, Warszawa 2006, s. 212–214.





trwają intensywne prace legislacyjne w rządzie zmierzające do przygotowania projektu nowej ustawy.

Akcyza jest podatkiem obrotowym, jednorazowym i ma charakter czysto fiskalny<sup>33</sup>. Z uwagi na jego blankietowy charakter rząd może kształtować stawki podatku akcyzowego, nie przekraczając jego maksymalnej stawki, z jednej strony dbając o zapewnienie odpowiednich wpływów do budżetu a drugiej strony wpływając na obniżenie ceny towaru objętego akcyzą (np. benzyny).

Podatnikami w podatku akcyzowym są wszelkie podmioty dokonujące czynności podlegające opodatkowaniu. Zgodnie z art. 4 ustawy o podatku akcyzowym opodatkowaniu akcyzą podlegają:

- 1) produkcja wyrobów akcyzowych zharmonizowanych;
- 2) wyprowadzenie wyrobów akcyzowych zharmonizowanych ze składu podatkowego;
- 3) sprzedaż wyrobów akcyzowych na terytorium kraju;
- 4) eksport i import wyrobów akcyzowych;
- 5) nabycie wewnątrzwspólnotowe i dostawa wewnątrzwspólnotowa.

Za sprzedaż w rozumieniu czynności określonej w art. 535 kodeksu cywilnego ustawodawca uznał również:

- 1) przekazanie lub zużycie wyrobów akcyzowych na potrzeby reprezentacji albo reklamy;
- 2) przekazanie przez podatnika wyrobów akcyzowych na potrzeby osobiste podatnika, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, a także zatrudnionych przez niego pracowników oraz byłych pracowników;
- 3) zamianę wyrobów akcyzowych oraz wydanie wyrobów akcyzowych w zamian za inne czynności podlegające opodatkowaniu;
- 4) wydanie wyrobów akcyzowych w zamian za wierzytelności;
- 5) wydanie wyrobów akcyzowych w miejsce świadczenia pieniężnego;
- 6) darowiznę wyrobów akcyzowych;
- 7) wydanie wyrobów akcyzowych w zamian za czynności niepodlegające opodatkowaniu;
- 8) świadczenie usług polegających na wytwarzaniu wyrobów akcyzowych w ramach umowy o dzieło lub innej umowy;

---

<sup>33</sup> Ibidem, s. 36.





- 9) zużycie wyrobów akcyzowych na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej;
- 10) zużycie wyrobów akcyzowych niezgodne z ich przeznaczeniem, w przypadku, gdy do wyrobów tych zastosowano zwolnienie lub obniżono stawki akcyzy.

Opodatkowaniu akcyzą podlega także nabycie lub posiadanie przez podatnika wyrobów akcyzowych, jeżeli od tych wyrobów nie została zapłacona akcyza w należnej wysokości. Poza tym opodatkowano również nielimitowane ubytki.

Katalog wyrobów akcyzowych jest zamknięty. Generalnie wyroby akcyzowe dzielimy na wyroby zharmonizowane i niepodlegające harmonizacji. Do pierwszej grupy zaliczamy paliwa, napoje alkoholowe, wyroby tytoniowe i energię elektryczną. Do wyrobów niezharmonizowanych zaliczamy broń myśliwską, broń gazową i samochody osobowe.

Do celów poboru akcyzy i obowiązku oznaczania wyrobów znakami akcyzy na terytorium kraju stosuje się klasyfikację wyrobów akcyzowych w układzie odpowiadającym Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU). Natomiast dla celów poboru akcyzy i obowiązku oznaczania znakami akcyzy w imporcie oraz w dostawie i nabyciu wewnątrzspółnotowym stosuje się klasyfikację wyrobów akcyzowych w układzie odpowiadającym Scalonej Nomenklaturze (CN). Tak jak już wspomniano wcześniej, przy omawianiu podatku od towarów i usług, odesłanie do statystyki publicznej, charakterystyczne dla polskiego systemu prawa podatkowego wywołuje sporo komplikacji dla podatników, którzy muszą sami się opodatkowywać.

Stawki podatkowe są kwotowe, procentowe i procentowo-kwotowe. Przyjęcie różnych stawek dla wyrobów akcyzowych jedynie ze względu na sposób przeznaczenia, gdy wyroby są o tym samym składzie chemicznym, prowadzi do nadużyć prawa podatkowego (np. olej napędowy i olej opałowy). W związku z tym należy postulować zrównanie stawek na wyroby akcyzowe o tym samym składzie chemicznym.

W sprawie podatku akcyzowego na samochody sprowadzane do Polski z krajów Unii Europejskiej wypowiedział się Europejski Trybunał Sprawiedliwości w Luksemburgu w wyroku z dnia 18 stycznia 2007 roku, sygn. akt C-313/05 (opubl. w: Bazie Komputerowej wydawnictwa LEX nr 207145) w sprawie Maciej Brzeziński v. Dyrektor Izby Celnej w Warszawie. W wyroku tym ETS wyraził pogląd, że:

1. Podatek akcyzowy, taki jak ustanowiony w Polsce ustawą z dnia 23 stycznia 2004 roku o podatku akcyzowym, który nie jest nakładany





na pojazdy osobowe w związku z przekroczeniem przez nie granicy, nie stanowi cła przywozowego ani opłaty o skutku równoważnym w rozumieniu art. 25 WE.

2. Artykuł 90 akapit pierwszy WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on podatkowi akcyzowemu w zakresie, w jakim kwota podatku nakładana na pojazdy używane starsze niż dwa lata, nabyte w państwie członkowskim innym niż to, które wprowadziło taki podatek, przewyższa „rezydualną” kwotę tego podatku zawartą w wartości rynkowej podobnych pojazdów, które zostały zarejestrowane wcześniej w państwie członkowskim nakładającym podatek. Do sądu krajowego należy zbadanie, czy uregulowanie prawne w postępowaniu przed sądem krajowym, a w szczególności stosowanie § 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 roku w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego, ma takie skutki.
3. Artykuł 28 WE nie znajduje zastosowania do deklaracji uproszczonej, takiej jak przewidziana w art. 81 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 roku o podatku akcyzowym, zaś art. 3 ust. 3 dyrektywy Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 roku w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania, nie sprzeciwia się takiej deklaracji, jeżeli sporne uregulowanie można interpretować w ten sposób, że deklarację tę należy złożyć z chwilą nabycia prawa do rozporządzania samochodem osobowym jak właściciel, nie później jednak niż z chwilą jego rejestracji na terytorium kraju, zgodnie z przepisami o ruchu drogowym.

Oznacza to, że Polska wprowadzając podatek akcyzowy na samochody sprowadzane z krajów Unii Europejskiej wyższy niż wymierzany od samochodów zakupionych w Polsce – naruszyła swobodę przepływu kapitału i usług i powinna zwrócić zawyżony podatek. Omawiany wyrok stanowi podstawę do wznowienia postępowania podatkowego na podstawie art. 240 § 1 pkt 11 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku – Ordynacja podatkowa (DzU z 2005 roku, nr 8, poz. 60 ze zm.).





Z perspektywy  
dogmatyczno-prawnej

## 4

### PODSUMOWANIE I WNIOSKI

Przeniesienie prawa własności rzeczy wywołuje skutki podatkowe w zakresie przedstawionych podatków obrotowych obowiązujących w Polsce. Nie mogą o tym zapominać strony transakcji przy ich planowaniu. Zazwyczaj sprzedaż towarów lub inne formy przeniesienia własności wywołują skutki podatkowe. Jednak w przypadku podatku od towarów i usług przedmiotem opodatkowania jest dostawa towarów, która jest pojęciem szerszym, niż sama sprzedaż bowiem oznacza przekazanie towaru i użytkowanie go jak właściciel.

Najwięcej zastrzeżeń w praktycznym stosowaniu budzi ustawa o podatku od towarów i usług ze względu na niezbyt precyzyjne sformułowania prawne i odesłanie do regulacji o statystyce publicznej.

Wydaje się również zasadne *de lege ferenda* obniżenie podstawowej stawki podatkowej w podatku VAT, i zwiększenie kwoty zwolnionej z tego podatku, co może spowodować ożywienie gospodarki.

Warszawa, dnia 12 września 2008 roku

