



ANNA BZOWSKA

***Usługi złożone na tle orzecnictwa
Trybunału Sprawiedliwości
Unii Europejskiej
i polskich sądów administracyjnych***

Opiekun naukowy: dr Artur Mudrecki

Anna Bzowska – studentka IV roku prawa, autorka wyróżnionej glosy do wyroku NSA na XV Ogólnopolskiej Studenckiej Konferencji Naukowej, organizowanej przez Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych, członek sekcji Academic Activities ELSA Warszawa.

1. Wstęp

Rzeczywistość gospodarcza obfituje w liczne, najczęściej skomplikowane transakcje. Niewiele podmiotów gospodarczych oferuje obecnie jednorodne usługi bądź dostawy towarów. Najczęściej na transakcje składa się kilka rodzajów czynności, których prawidłowa kwalifikacja ma niebagatelne znaczenie z punktu widzenia przepisów o podatku od towarów i usług (dalej podatku VAT). Właściwe zaliczenie danych czynności podatnika jako dostawy towarów lub świadczenie usług ma znaczenie dla określenia wysokości stawki podatkowej lub też możliwości zastosowania zwolnienia. Błędna identyfikacja świadczeń może powodować zaniżenie kwoty należnego podatku lub też niewłaściwe określanie momentu powstania obowiązku podatkowego. Konsekwencją tego może być konieczność zapłaty należnego podatku wraz z odsetkami, jak również wszczynanie przeciwko podatnikom postępowań o przestępstwa skarbowe. Dla prawidłowej kwalifikacji podstawowe znaczenie ma ocena, czy na transakcje składają się niezależne od siebie czynności, czy jednak jest to jednorodne świadczenie, czyli świadczenie złożone.

Zarówno polski ustawodawca, jak i przepisy unijne nie definiują pojęcia usługi kompleksowej. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (a wcześniej Europejski Trybunał Sprawiedliwości), podobnie jak Naczelny Sąd Administracyjny, wskazuje w swym orzecznictwie, kiedy mamy do czynienia z usługą kompleksową.

Czerpiąc z tych dwóch źródeł, można wywnioskować, że za jedno świadczenie należy uznać transakcję, w której dwie lub więcej czynności są tak ściśle ze sobą związane, że stanowią obiektywnie jedno nierozzerwalne świadczenie gospodarcze, a jego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny. Występuje wówczas świadczenie główne oraz świadczenie (świadczenia) pomocnicze.

Problematyka świadczeń kompleksowych ma doniosłe znaczenie dla uczestników obrotu gospodarczego, zwłaszcza w sytuacji, gdy poszczególne czynności objęte są różną stawką podatku od towarów i usług lub na mocy przepisów korzystają ze zwolnienia. Konsekwencją zakwalifikowania danej transakcji jako świadczenia złożonego jest konieczność włączenia wszystkich jej elementów do podstawy opodatkowania i objęcia stawką właściwą dla świadczenia głównego. Innymi słowy, świadczenia dopełniające świadczenie zasadnicze, nazywane świadczeniami pomocniczymi, dzielą los podatkowy świadczenia głównego.

Spory w zakresie usług kompleksowych istniały w Polsce jeszcze przed przystąpieniem do Unii Europejskiej. Od momentu akcesji sytuacja stała się bardziej skomplikowana, gdyż teraz krajowe sądy i organy administracji publicznej związane są, prócz prawa krajowego, także regulacjami unijnymi oraz orzecznictwem

Trybunału. W zakresie przepisów prawa podatkowego, a zwłaszcza podatku VAT, mamy do czynienia z procesem harmonizacji, którego formalne podstawy zostały zawarte w Traktacie ustanawiającym Unię Europejską. Harmonizacja przepisów prawa podatkowego państw członkowskich odbywa się głównie poprzez dyrektywy uchwalane przez Radę. W efekcie funkcjonują obok siebie dwa systemy prawa: prawo państw członkowskich oraz regulacje wspólnotowe.

W celu ujednoczenia zasad stosowania prawa wspólnotowego oraz relacji w stosunku do prawa krajowego ETS sformułował zasady uznane przez judykaturę państw członkowskich. Jako główne uważa się zasadę pierwszeństwa prawa wspólnotowego, zasadę bezpośredniego obowiązywania prawa wspólnotowego oraz zasadę jego bezpośredniej skuteczności. Do krajowych organów sądowiczych i administracyjnych należy wdrażanie i stosowanie prawa wspólnotowego z wyłączeniem kwestii zastrzeżonych dla instytucji unijnych. Harmonizacja nie zakłada eliminowania krajowych systemów prawnych, a jedynie eliminowanie rozbieżności w przepisach, gdy ma to znaczenie dla celów integracyjnych.

Stąd też na gruncie podatku VAT organy sądowicze i administracyjne obowiązane są stosować polską ustawę (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług Dz.U. 2004 nr 54 poz. 535), ale także akty prawa Unii Europejskiej, w tym Dyrektywę Rady 112/2006/WE¹ (dalej zwaną Dyrektywą 112) i uwzględniać w swoich decyzjach orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. „Do zadań sądów administracyjnych w procesie badania legalności działań administracji podatkowej należy ocena rozwiązań legislacyjnych obowiązujących w Polsce pod kątem ich zgodności z prawem europejskim. Równie istotnym zagadnieniem jest analiza stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe pod względem stosowania wykładni prounijnej. Kolejnym ważnym instrumentem zapewniającym efektywność prawa europejskiego jest występowanie z pytaniami prejudycjalnymi do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, a następnie wykonywanie zapadłych orzeczeń” (Mudrecki, 2011, s. 34).

Zagadnienie usług kompleksowych stanowi jeden z większych problemów praktycznych na gruncie podatku od towarów i usług i powoduje powstawanie sporów pomiędzy podatnikami a organami skarbowymi w wielu krajach członkowskich Unii Europejskiej. Koncepcja świadczeń złożonych została wypracowana przez Trybunał Sprawiedliwości, nie ma oparcia w literalnym brzmieniu ustawy o podatku od towarów i usług.

¹ Dyrektywa Rady 112/2006/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz U E L 347 z 11.12.2006, s. 1, z późn. zm.).

2. Usługi złożone w świetle orzecznictwa Trybunału

Jednym z najczęściej powoływanych wyroków w orzeczeniach dotyczących problematyki usług kompleksowych jest wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w sprawie: C-41/04 Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV przeciwko Staatssecretaris van Financiën² (dalej w sprawie Levob). Stan faktyczny sprawy dotyczył umowy zawartej przez przedsiębiorstwo ubezpieczeniowe Levob Verzekeringen BV z amerykańskim przedsiębiorcą Financial Data Planning Corporation (FDP). Umowa obligowała dostarczenie programu informatycznego, udzielenie licencji firmie Levob, instalację tego oprogramowania, przeszkolenie pracowników przedsiębiorstwa ubezpieczeniowego, jak również przystosowanie oprogramowania. Co ważne, przystosowanie to było niezbędne dla użyteczności oprogramowania dla firmy Levob. W umowie cena ujęta była oddzielnie w odniesieniu do każdej z tych czynności, wartość przystosowania oprogramowania przekraczała znacząco koszty jego dostarczenia. Trybunał, rozstrzygając to zagadnienie, stanął nie tylko przed pytaniem, czy te czynności składają się na świadczenie złożone, ale także czy stanowi ono dostawę towarów, czy świadczenie usług dla celów podatku VAT.

Trybunał uznał przedstawione w stanie faktycznym transakcje za świadczenie kompleksowe. Rozstrzygnął także, biorąc pod uwagę okoliczności sprawy, a mianowicie wyższą cenę usług przystosowania oprogramowania od kwoty należnej za sam zakup oprogramowania bazowego, że świadczeniem głównym w tym wypadku jest owo dostosowanie i, co za tym idzie, całość stanowi usługę, a nie dostawę w rozumieniu przepisów VAT. Co istotne w zakresie tematu niniejszego artykułu, Trybunał wskazał w tym orzeczeniu wytyczne, jakimi powinny kierować się sądy przy ocenie występowania usługi kompleksowej i podziału świadczeń na usługę główną oraz świadczenia pomocnicze.

We wstępnej części uzasadnienia ETS wskazał na wypracowaną przez swoją praktykę orzecniczą zasadę odrębnego traktowania świadczeń dla celów podatku VAT. Przypomniał, że dla prawidłowej wykładni „zasadniczo każdą usługę należy traktować jako odrębne, niezależne świadczenie” (podobnie w wyroku w sprawie Card Protection Plan Ltd przeciwko Commissioners of Customs and Excise³, dalej CPP). Takie ujmowanie świadczeń jest zasadą, a uznanie kilku czynności za jedno świadczenie kompleksowe powinno być każdorazowo wykazane. Odwołując się do dbałości o zachowanie funkcjonalności systemu VAT, Trybunał stwierdził, że

² Wyrok Trybunału z dnia 27 października 2005 r. W sprawie C-41/04 Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV przeciwko Staatssecretaris van Financiën.

³ Wyrok Trybunału z dnia 25 lutego 1995 r. w sprawie C-349/96 Card Protection Plan Ltd przeciwko Commissioners of Customs and Excise.

usługa stanowiąca pod względem gospodarczym jedno świadczenie nie powinna być sztucznie rozdzielana. Ponadto TS wskazał, że należy określić charakterystyczne cechy rozpatrywanej czynności w celu stwierdzenia, czy świadczenia dokonane przez podatnika na rzecz konsumenta (rozumianego jako przeciętny konsument) obiektywnie tworzą w aspekcie gospodarczym jedną całość. Jak zauważyła rzecznik generalna, bez znaczenia dla kwalifikacji czynności jako usługi złożonej pozostaje fakt, że za poszczególne świadczenia częściowe zostały ustalone odrębnie ceny i wystawione odrębne faktury. Inny pogląd, zdaniem rzecznik, prowadziłby do uznania, że strony umowy mogłyby poprzez jej treść wpływać na kwalifikację podatkową wykonywanych czynności. Pierwszy raz w omawianym orzeczeniu Trybunał wskazał, że wskazówką dla oceny, czy transakcja nosi cechy świadczenia kompleksowego, jest zawarcie w ostatecznej cenie kosztów jej poszczególnych składników. Szczególnie ważnym aspektem tego rozstrzygnięcia są wskazówki Trybunału, kiedy dane świadczenie kompleksowe należy uznać za dostawę towarów lub świadczenie usług, gdy na elementy transakcji składają się te dwa rodzaje czynności. TS zauważył, że wymaga to wskazania najistotniejszego, wiodącego składnika.

Innym niezwykle ważnym orzeczeniem dla tematyki niniejszego opracowania jest wyrok w sprawie *Everything Everywhere*⁴. Brytyjska spółka *Everything Everywhere*, działająca w sektorze komunikacji, oferowała usługi telefonii komórkowej. Spółka oferowała swoim klientom różne metody płatności za otrzymane usługi: przelewem w ramach systemu „Direct Debit”, przelewem za pośrednictwem Bankers’ Automatem Clearing Systems (BACS), kartą kredytową, telefonicznie lub przez Internet, za pośrednictwem agenta, czekiem lub w kasie oddziału banku spółki, czyli w HSBC pls. Każdy rodzaj płatności oprócz płatności „Direct Debit” i za pomocą przelewu BACS był obciążany przez *Everything Everywhere* opłatą manipulacyjną. Spółka uznała, że tę opłatę należy potraktować jako odpłatną usługę przetwarzania płatności, korzystającą ze zwolnienia od podatku VAT na mocy art. 13 część B lit. d VI dyrektywy. Brytyjski sąd zwrócił się do Trybunału o rozstrzygnięcie, czy w zaistniałym sporze występuje świadczenie złożone oraz czy opłata manipulacyjna jest zwolniona z opodatkowania podatkiem VAT. W ocenie Trybunału zasadniczą usługą świadczoną przez *Everything Everywhere* jest usługa telekomunikacyjna, natomiast udostępnianie klientom infrastruktury pozwalającej im na płacenie faktur stanowi usługę w stosunku do niej pomocniczą. Jak wskazał Trybunał, możliwość dokonywania płatności w ten

⁴ Wyrok Trybunału z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie C-276/09 *Everything Everywhere Ltd*, dawniej *T-Mobile (UK) Ltd* przeciwko *Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs*.

sposób nie jest z punktu widzenia klienta celem samym w sobie i dlatego w rozpatrywanej sprawie występuje świadczenie kompleksowe dla potrzeb podatku VAT.

3. Kwalifikacja świadczeń związanych z usługą najmu dla celów podatku VAT

Kwestia prawidłowej identyfikacji świadczeń związanych z usługą najmu od lat budzi wiele kontrowersji. Stanowiska polskich organów podatkowych są w tym względzie niejednolite, podobnie jak orzecznictwo polskich sądów administracyjnych. Szczególnie problematycznym zagadnieniem są rozliczenia pomiędzy wynajmującym a najemcą kosztów usług towarzyszących stosunkowi najmu. TSUE wypowiadał się wielokrotnie w sprawach, które dotyczyły opodatkowania usług towarzyszących usłudze najmu. W swych orzeczeniach określał, kiedy stanowią one świadczenia dodatkowe w stosunku do świadczenia głównego – najmu, co powoduje zastosowanie w stosunku do ogółu czynności jednolitej, właściwej dla świadczenia głównego stawki podatku, jak również kiedy należy te czynności uznać za niezależne i podlegające opodatkowaniu jako samodzielne usługi.

W sprawie RLRE Tellmer Property sro przeciwko Finanční ředitelství v Ústí nad Labem⁵ (dalej w sprawie Tellmer)(C-572/07) spór toczył się pomiędzy czeskimi organami podatkowymi a podatnikiem i dotyczył określenia, czy najem mieszkań oraz sprzątanie części wspólnych budynku stanowią jedną usługę kompleksową. Spółka RLRE Tellmer Property była właścicielem budynków z mieszkaniami przeznaczonymi na wynajem. Oprócz czynszu pobierała od najemców opłaty za sprzątanie części wspólnych budynku, wykonywane przez dozorców budynków. Zgodnie z art. 13 (B) (b) obowiązującej wówczas VI dyrektywy najem, jak w stanie faktycznym sprawy, zwolniony był z opodatkowania. Jeżeli więc usługi sprzątania zostałyby uznane za świadczenia pomocnicze, to korzystałyby również ze zwolnienia. Wskazując na możliwość świadczenia tych usług na różnych zasadach, tj sprzątanie wykonywane przez osoby trzecie, które wystawiałyby faktury obejmujące koszt tych usług bezpośrednio lokatorom, TS orzekł, że w tej sprawie usługi najmu i usługi sprzątania części wspólnych są odrębnymi świadczeniami. Powołując dotychczasowe orzecznictwo, Trybunał wskazał, że w świetle postanowień VI Dyrektywy najem nieruchomości polega w istocie na tym, że wynajmujący przyznaje najemcy, na umówiony czas i za wynagrodzeniem, prawo do zajmowania nieruchomości na takich zasadach jak właściciel, z wyłączeniem innych osób. Ponadto Trybunał przypominał, że zwolnienia przewidziane

⁵ Wyrok Trybunału z dnia 11 czerwca 2009 r. w sprawie C-572/07 RLRE Tellmer Property sro v. Finanční ředitelství v Ústí nad Labem.

w art. 16 VI Dyrektywy stanowią odstępstwa od ogólnej zasady opodatkowania VAT odpłatnej dostawy towarów oraz świadczenia usług oraz podkreślał obowiązek ich ścisłej interpretacji. W kontekście usług złożonych Trybunał zaznaczył, że co do zasady każde świadczenie powinno być zwykle uznawane za odrębne i niezależne, jednak „(...) w pewnych okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, a zatem które mogą oddzielnie prowadzić do opodatkowania lub zwolnienia, należy uważać za jednolitą czynność, jeżeli nie są od siebie niezależne. Jest tak na przykład w sytuacji, gdy można stwierdzić, że jedno lub więcej świadczeń stanowi świadczenie główne, a inne świadczenie lub świadczenia stanowią jedno lub więcej świadczeń pomocniczych dzielących los podatkowy świadczenia głównego. W szczególności dane świadczenie należy uważać za świadczenie pomocnicze w stosunku do świadczenia głównego, gdy dla klientów nie stanowi ono celu samego w sobie, lecz środek do korzystania na jak najlepszych warunkach z głównej usługi usługodawcy”⁶. Tym samym Trybunał stwierdził, że przy ocenie, czy dane świadczenie ma charakter usługi złożonej, należy brać pod uwagę cel konsumenta.

Inaczej TS odniósł się do świadczeń towarzyszących usłudze najmu w wyroku w sprawie *Field Fisher Waterhouse LLP*⁷ (dalej: FFW). FFW, spółka radców prawnych zajmowała w charakterze najemcy pomieszczenia biurowe w Wielkiej Brytanii. W umowie na czynsz składały się opłaty trojakiemu rodzajowi. Obejmował on opłatę za zajmowanie pomieszczeń, udział w kosztach ubezpieczenia budynku, a także koszty usług, do których świadczenie zobowiązany był właściciel. Składały się na nie m.in.: dostawa wody, ogrzewanie całego budynku, naprawa infrastruktury i urządzeń budynku, sprząatanie części wspólnych, jak również dozór budynku. Ponadto w umowie najmu znajdowało się zastrzeżenie dające możliwość rozwiązania umowy przez wynajmującego, w przypadku gdy najemca nie płaci którejkolwiek części składającej się na czynsz.

Odpowiadając na pytanie prejudycjalne, Trybunał powtórzył tezy ze swojego wcześniejszego orzecznictwa i wskazał, że dla celów podatku VAT każde świadczenie powinno być zwykle uznawane za odrębne i niezależne. Jeżeli jednak transakcja obejmuje wiele czynności, wówczas należy rozważyć, uwzględniając ogół okoliczności, czy stanowi jedno świadczenie złożone. W pewnych okolicznościach bowiem świadczenia formalnie odrębne, które mogą być wykonywane oddzielnie, należy uznać za jednolitą czynność, w przypadku gdy nie są od siebie niezależne.

⁶ Wyrok Trybunału z dnia 11 czerwca 2009 r. w sprawie C-572/07 *RLRE Tellmer Property sro v. Finanční ředitelství v Ústí nad Labem* teza 18.

⁷ Wyrok Trybunału Wyrok Trybunału (szósta izba) z dnia 27 września 2012 r. w sprawie C-392/11 *Field Fisher Waterhouse LLP przeciwko Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*.

Transakcję należy uznać za „(...) jednolite świadczenie w przypadku, gdy co najmniej dwa elementy albo co najmniej dwie czynności dokonane przez podatnika są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jednolite nierozdzielalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny”.

Według Trybunału ekonomicznym powodem dla którego spółka zawarła umowę najmu, nie była jedynie możliwość zajmowania lokali biurowych, ale także korzystanie z ogółu świadczonych przez wynajmującego usług. Nie stanowią one jednak dla przeciętnego najemcy celu samego w sobie, służą jednak do jak najlepszego korzystania ze świadczenia głównego – najmu – i dlatego stanowią jedno świadczenie. Oprócz też powtórzonych z wcześniejszych orzeczeń Trybunał stwierdził, że dla celów oceny, czy mamy do czynienia ze świadczeniem złożonym, istotną wskazówkę stanowi treść umowy najmu. Analizując treść całego orzeczenia, można stwierdzić, że nie należy kierować się literalnym brzmieniem umowy, a jej celem rozumianym w aspekcie gospodarczym. Jak trafnie zauważa Małgorzata Militz (Militz, 2012, s. 21) „jeśli bezkrytycznie przyjąć chociażby tezy wyrażane przez sądy krajowe, gdzie wskazuje się, że o możliwości traktowania najmu i kosztów »mediów« jako dwóch odrębnych świadczeń decydują postanowienia umów, może się okazać, iż dojdzie do wypaczenia wypracowanej już na gruncie przepisów o VAT koncepcji świadczeń złożonych. Może bowiem się okazać, iż z przyczyn czysto podatkowych (różne, często niższe stawki VAT) podatnicy będą dokonywali wydzielenia (wyodrębnienia) niektórych świadczeń, w oderwaniu od ich rzeczywistego przebiegu, powołując się na stosowne postanowienia zawartych umów”. Taka ocena opiera się na założeniu, że gdy umowa najmu nie przewiduje odrębnych rozliczeń za tzw. media i usługę najmu, to mamy do czynienia ze świadczeniem złożonym, a gdy występuje obowiązek odrębnego ponoszenia wydatków najmu i innych świadczeń, to można traktować je jako odrębne i stosować stawkę opodatkowania dla nich właściwą. Takie podejście pozwala w praktyce uznać, że postanowienia umowne kształtują rodzaj czynności dla celów podatku VAT. Udzielając tej wskazówki, Trybunał odnosi się nie do postanowień umowy, przewidujących odrębne rozliczanie, ale do przedmiotu umowy, czyli aspektu gospodarczego, którym kierowały się strony przy jej zawieraniu. Celem umowy najmu, jak wskazał Trybunał w sprawie Tellmer, jest oddanie najemcy do użytkowania nieruchomości na umówiony czas i za wynagrodzeniem. W orzeczeniu w sprawie FFW Trybunał odniósł się odmiennie niż w sprawie Tellmer do kwestii związanej tym, że świadczenia towarzyszące usłudze najmu wykonywane są przez podmioty trzecie. Uznał, że nie jest to wystarczające kryterium do oceny, czy świadczenie ma charakter usługi złożonej.

Kwestia dostaw mediów przy usłudze najmu budzi również kontrowersje w Polsce.

NSA wyraził wątpliwość, czy istnieje możliwość refakturowania kosztów związanych z najmem, gdy refakturowaniu miałyby podlegać nie tylko usługi takie jak wywóz nieczystości, ale również dostawy energii elektrycznej, ciepłej oraz wody. Dyrektywa 112 nie przewiduje bowiem oddzielnej regulacji, jak w przypadku usług, których skutki odsprzedaży zostały przewidziane w art. 28 Dyrektywy 112. Zgodnie z tym przepisem w przypadku, gdy podatnik działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się fikcję, że sam otrzymał i wyświadczył te usługi.

Naczelny Sąd Administracyjny powołał w postanowieniu⁸ orzeczenie Trybunału w sprawie Auto Lease⁹. Przedsiębiorstwo leasingowe Auto Lease pobierało zaliczki na poczet zapłaty za paliwo, które leasingobiorca samodzielnie nabywa w imieniu i na rzecz Auto Lease. Następnie na koniec roku ustalane jest rzeczywiste wykorzystanie paliwa i rozliczenie z leasingobiorcą, który ponosi całkowite koszty zakupu paliwa. W ocenie Trybunału porozumienie takie jak opisane nie stanowi umowy o dostawę paliwa, lecz umowę o finansowanie jego zakupu.

Mając powyższe na uwadze, NSA skierował do TSUE następujące pytania prawne:

- 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 używającego 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 usługi wynajmu lokali?

⁸ Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 października 2013r., sygn. akt I FSK 1389/12

⁹ Wyrok Trybunału z dnia 6 lutego 2003 r., w sprawie C-185/01 – Auto Lease Holland BV przeciwko Bundesamt für Finanzen.

Rozwiązaniem sporu jest zatem ustalenie, czy w sytuacji opisanej w stanie faktycznym sprawy mamy do czynienia z odrębnymi, niezależnymi od siebie świadczeniami, czy z jednolitą usługą najmu. Odpowiedź na to pytanie z punktu widzenia podatnika jest niezwykle istotna. Zakwalifikowanie usług i dostaw towarzyszących usłudze najmu jako świadczeń pomocniczych powoduje wliczenie ich wraz z czynszem do podstawy opodatkowania i objęcie stawką typową dla usługi najmu, tj. dla lokali użytkowych stawką 23% lub w przypadku lokali na cele mieszkalne zwolnieniem z opodatkowania podatkiem od towarów i usług. W przypadku lokali na cele użytkowe konsekwencją takiej oceny będzie wzrost ceny najmu, a w przypadku lokali mieszkalnych ciężar podatku poniesie wynajmujący. Obecnie większość podatników „refakturuje” koszty mediów, odliczając kwoty podatku naliczonego.

Odpowiedź Trybunału na postawione przez NSA pomoże rozwiązać ten problem i ujednoczyć rozbieżne dotąd orzecznictwo polskich sądów administracyjnych i interpretacje polskich organów podatkowych.

4. Kontrowersje związane z usługą leasingu i ubezpieczeniem przedmiotu leasingu

Kolejnym obszarem, w którym możemy zaobserwować spory w zakresie świadczeń kompleksowych jest leasing i związane z nim koszty ubezpieczenia przedmiotu leasingu. Spory w tym zakresie toczyły się w Polsce jeszcze długo przed wstąpieniem Polski do Unii Europejskiej. Dotyczyły one kwestii, czy koszty ubezpieczenia przedmiotu leasingu mogą być refakturowane na leasingobiorcę i odrębnie opodatkowane niż sama usługa leasingu. Usługi ubezpieczenia podlegają zwolnieniu od opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

15 października 1998 roku Sąd Najwyższy wydał uchwałę¹⁰, w której stwierdził, że dopuszczalne jest rozwiązanie, w którym koszty ubezpieczenia leasingowanego samochodu nie będą stanowiły elementu kalkulacyjnego ceny leasingu, a będą przez leasingodawcę refakturowane na leasingobiorcę z uwzględnieniem stawki VAT określonej na fakturze wystawionej przez ubezpieczyciela. SN ujął w uchwale dwa warunki, których łączne spełnienie decyduje o takiej kwalifikacji ww. usług. Po pierwsze wymagane jest osobne zastrzeżenie w umowie leasingu odrębnego rozliczania kosztów ubezpieczenia przedmiotu leasingu. Drugim warunkiem jest zaś obowiązek uwzględnienia przez leasingodawcę tej samej stawki podatku od towarów i usług lub zwolnienia od tego podatku, które były określone na fakturze wystawionej przez ubezpieczyciela. W ten sposób Sąd

¹⁰ Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 15 października 1998 r. sygn. akt III ZP 8/98.

Najwyższy opowiedział się za odrębnością tych usług i zastosowaniem zwolnienia od podatku w stosunku do usługi ubezpieczenia.

Od momentu akcesji Polski do Unii Europejskiej pojawił się szereg rozbieżności w orzeczeniach krajowych sądów administracyjnych w powyższym zakresie.

Według jednej linii orzeczniczej krajowych sądów administracyjnych usługa leasingu oraz ubezpieczenie przedmiotu leasingu stanowią świadczenia odrębne i wobec siebie niezależne. Z takim stanowiskiem spotykamy się w orzeczeniu Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 8 marca 2010 roku¹¹. Sąd, uzasadniając swoje orzeczenie, wskazał na okoliczność, że usługa ubezpieczenia świadczona jest przez podmiot odrębny od leasingodawcy i korzystającego. W ocenie składu orzekającego w tej sprawie usługa ubezpieczenia nie może zostać uznana za świadczenie służące wyłącznie możliwości skorzystania z usługi leasingu.

Drugi, częściej spotykany od połowy 2008 roku w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych i interpretacjach Dyrektorów Izb Skarbowych, pogląd głosił, że świadczenie leasingu wraz z ubezpieczeniem przedmiotu leasingu stanowiło jedną usługę kompleksową. Konsekwencją takiego ujęcia była konieczność zaliczenia kosztów ubezpieczenia wraz z wartością leasingu do podstawy opodatkowania i objęcie całości jednolitą stawką właściwą dla świadczenia głównego, czyli leasingu. Takie stanowisko zostało zaprezentowane m.in. w orzeczeniu Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 10 grudnia 2009 r.¹² oraz WSA we Wrocławiu z dnia 28 stycznia 2010 r.¹³ oraz innych¹⁴. Wojewódzki Sąd Administracyjny w powołanym orzeczeniu wskazał, że ubezpieczenie jest ściśle związane z usługą leasingu i ma wobec niej charakter uzupełniający. Sąd uznał, że choć z cywilnego punktu widzenia świadczenia te można uznać za osobne stosunki zobowiązaniowe, a także mimo iż możliwa jest sytuacja, w której usługa leasingu świadczona jest bez usługi ubezpieczenia, to z ekonomicznego punktu widzenia jest to jedno świadczenie kompleksowe.

W związku z niejednolitym orzecznictwem w tym zakresie NSA w składzie 7 sędziów wydał uchwałę z dnia 8 listopada 2010 r.¹⁵, w której przychylił się do drugiej z prezentowanych przeze mnie linii orzeczniczych, uznając usługę leasingu i ubezpieczenie jako jedno świadczenie złożone. Argumentując wyrok, skład orzekający powołał orzeczenia Trybunału w sprawach *Levob*, *Card Protection*

¹¹ Sygn. akt II SA/Wa 1888/09.

¹² Sygn. akt II SA/Wa 1022/09.

¹³ Sygn. akt I SA/Wr 1637/09.

¹⁴ Wyrok WSA w Wrocławiu z 8 grudnia 2008 r. sygn. akt. I SA/Wr 881/08.

¹⁵ Sygn. akt I FPS 3/10.

Plan i Aktiebolaget¹⁶ i w świetle powyższych wyroków wskazał na kryterium celu ekonomicznego jako podstawowe kryterium uznania danego świadczenia za usługę złożoną. Uznał, że ubezpieczenie leasingu pozwala zabezpieczyć interesy obu stron umowy, nie jest celem samym w sobie i bez świadczenia głównego nie ma racji bytu.

Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego powinna była, jak się wydawało, zakończyć spory o zasady opodatkowania usług ubezpieczenia w przypadku umów leasingu. Pogląd wyrażony w uchwale nadal budził jednak kontrowersje, ponieważ z orzeczeń ETS wywodzone są zupełnie inne wnioski odnośnie do wzajemnych relacji czynności leasingu i jego ubezpieczenia. Z tego powodu, gdy wpłynęła do Naczelnego Sądu Administracyjnego skarga kasacyjna, wydał on postanowienie o skierowaniu pytania prejudycjalnego do Trybunału¹⁷.

Przedmiotem skargi kasacyjnej był spór pomiędzy BGŻ Leasing a Dyrektorem Izby Skarbowej w Warszawie. Spółka BGŻ Leasing prowadzi działalność w zakresie leasingu. Zgodnie z ogólnymi warunkami umów, które spółka zawiera z klientami, przedmiot leasingu pozostaje jej własnością przez cały okres leasingu. Dodatkowo to leasingobiorca ponosi odpowiedzialność za uszkodzenie, obniżenie wartości towaru, jeśli przekracza to zakres normalnego zużycia tego towaru oraz płaci czynsz na rzecz leasingodawcy. BGŻ Leasing wymaga ponadto ubezpieczenia przedmiotów oddawanych w leasing. Spółka oferuje swoim klientom możliwość zapewnienia ubezpieczenia i jeśli korzystają oni z tej możliwości, BGŻ Leasing zawiera umowę ubezpieczenia z ubezpieczycielem, a następnie refakturuje jego koszt na klientów. Spółka uznała, że przez takie czynności refakturowania kosztu ubezpieczenia związanego z przedmiotem leasingu korzysta ze zwolnienia od podatku VAT. Odmienny pogląd wyraził Naczelnik Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego. Zdaniem organu zapewnienie ochrony ubezpieczeniowej przedmiotu leasingu stanowi usługę dodatkową wobec leasingu i jako taka powinna być objęta taką stawką jak świadczenie główne, tj. ówczesną 22% stawką podatku VAT.

Wobec powyższych okoliczności Naczelnny Sąd Administracyjny zwrócił się do Trybunału z dwoma pytaniami:

- „1) Czy przepis art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że usługę ubezpieczenia przedmiotu leasingu oraz usługę leasingu należy traktować jako usługi odrębne, czy jako jedną kompleksową usługę złożoną leasingu?

¹⁶ Wyrok Trybunału z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-111/05 Aktiebolaget NN przeciwko Skatteverket.

¹⁷ Postanowienie NSA z dnia 7 marca 2011 r. sygn. akt I FSK 460/10.

- 2) W przypadku odpowiedzi na powyższe pytanie, że usługę ubezpieczenia przedmiotu leasingu oraz usługę leasingu należy traktować jako usługi odrębne, czy art. 135 ust. 1 lit. a) w związku z art. 28 dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że korzysta ze zwolnienia usługa ubezpieczenia przedmiotu leasingu, gdy to leasingodawca ubezpiecza ten przedmiot, obciążając kosztami tego ubezpieczenia leasingobiorcę?”

Jak zauważył Trybunał, pierwsze pytanie dotyczy kwalifikacji opisanych czynności dla celów podatku VAT jako świadczenia odrębne bądź jako jedną kompleksową usługę. Rozpatrując to zagadnienie, Trybunał wskazał na związek między świadczeniem usługi leasingu a ubezpieczeniem przedmiotu leasingu. Zauważył jednak, że każda transakcja ubezpieczeniowa z natury ma związek z przedmiotem, który obejmuje. Podkreślił, że ów związek nie jest wystarczającym kryterium do uznania, że mamy do czynienia z usługą złożoną. W razie przeciwnego twierdzenia każda transakcja ubezpieczeniowa byłaby objęta stawką właściwą dla świadczeń dotyczących przedmiotu, który ona obejmuje i tym samym podważony zostałby cel art. 135 ust. 1 lit. a) dyrektywy 112, tj. zwolnienie transakcji ubezpieczeniowych. W dalszych rozważaniach Trybunał odwołał się do kryterium kwalifikacji usług jako świadczeń dodatkowych, jakim jest ocena, czy dane świadczenie stanowi dla klienta cel sam w sobie, czy służy jedynie dla lepszego skorzystania ze świadczenia głównego. Jak zauważył, dzięki ubezpieczeniu przedmiotu leasingu klient ponosi mniejsze ryzyko, niż gdyby umowa ubezpieczenia nie została zawarta, jednakże ta okoliczność wynika z samej natury usług ubezpieczeniowych. Ponadto w opinii Trybunału mimo że taka usługa ubezpieczenia świadczona leasingobiorcy za pośrednictwem leasingodawcy niewątpliwie ułatwia korzystanie z usługi leasingu, to jednak stanowi zasadniczo cel sam w sobie dla leasingobiorcy i tym samym, zdaniem Trybunału, nie powinna być kwalifikowana jako usługa dodatkowa. TSUE odniósł się również do argumentu organu podatkowego, wskazującego, że za uznaniem owych transakcji za jedno świadczenie powinien przemawiać obowiązek ubezpieczenia przedmiotu leasingu, który spółka BGŻ Leasing nakłada na swoich klientów. Trybunał uznał, że nie jest to wystarczająca okoliczność, aby uznać omawiane czynności za nierozzerwalne tym bardziej, że leasingobiorca ma swobodę w wyborze ubezpieczyciela. Podobnie Trybunał zapatruje się na kwestię możliwości rozwiązania umowy leasingu w przypadku, gdy leasingobiorca nie uiszcza należności z tytułu umowy ubezpieczenia. Pomimo że, jak wskazał, takie zastrzeżenie umowne może być uznane za wskazówkę przemawiającą za istnieniem świadczenia złożonego (jak w sprawie FFW), to jednak nie jest to właściwe w sytuacji, gdy dane odrębne świadczenia obiektywnie nie mogą być uznane za stanowiące jedno świadczenie. W świetle powyższych rozważań Trybunał orzekł, że usługa ubezpieczenia

przedmiotu leasingu i usługa leasingu stanowią usługi odrębne i niezależne do celów podatku VAT. Wskazał jednak, że do sądu krajowego należy zbadanie, czy dane czynności są powiązane ze sobą w takim stopniu, że należy je uznać za stanowiące jedno świadczenie. Odnosząc się do drugiego pytania Naczelnego Sądu Administracyjnego dotyczącego możliwości objęcia zwolnieniem od podatku VAT refakturowanego na leasingobiorcę przez leasingodawcę kosztu ubezpieczenia, TSUE uznał konieczność oceny zakresu art. 135 ust. 1 lit. A) dyrektywy VAT, zgodnie z którym państwa członkowskie zwalniają „transakcje ubezpieczeniowe i reasekuracyjne, wraz z usługami pokrewnymi świadczonymi przez brokerów ubezpieczeniowych i agentów ubezpieczeniowych”. Trybunał podkreślił, że sformułowania zawarte w tym przepisie należy interpretować ściśle, gdyż stanowią wyjątek od zasady powszechnego opodatkowania podatkiem VAT. Wskazując m.in. na zasadę neutralności, Trybunał orzekł, że w sytuacji jak w stanie faktycznym, z zastrzeżeniem, że leasingodawca przenosi na leasingobiorcę dokładny koszt ubezpieczenia (bez dodatkowego wynagrodzenia) taka transakcja korzysta ze zwolnienia od objęcia podatkiem VAT.

5. Rozbieżność uchwały NSA z dnia 28 listopada 2010 I FPS 8/10 z wyrokiem TSUE z dnia 17 stycznia 2013 roku w sprawie BGŻ Leasing sp. z o.o. v. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

Po pojawieniu się wyroku Trybunału powstała istotna wątpliwość polskich sądów administracyjnych, czy są zobowiązane do orzekania w sprawach dotyczących umów leasingu z godnie z uchwałą NSA, czy jednak powinny mieć zastosowanie wytyczne Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Zgodnie z art. 187 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. 2002 Nr 153 poz. 1270) uchwała NSA wydana w danej sprawie jest wiążąca dla rozstrzygającego ją sądu. Z przepisów Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej wynika jednak, że TSUE jest właściwy do orzekania w trybie pytania prejudycjalnego o wykładni prawa Unii Europejskiej (w tym aktów przyjętych przez instytucje, organy lub jednostki organizacyjne Unii) oraz wykładnia ta jest wiążąca dla sądów państw członkowskich.

Zagadnienie to zostało rozwiązane przez uchwałę NSA z dnia 1 czerwca 2013 roku (I FSK 146/13).

Mając na uwadze wspomnianą kwestię, NSA uznał, że nie jest związany treścią powoływanej uchwały. W uzasadnieniu Sąd wskazał przede wszystkim, że

w relacjach prawa krajowego i prawa unijnego obowiązuje zasada pierwszeństwa tego drugiego. Źródła prawa unijnego obejmują, obok prawa pierwotnego i wtórnego, także prawo pomocnicze, do którego zalicza się orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości UE.

Przy tej kwestii NSA odwołał się do aktu końcowego konferencji przedstawicieli rządów Państw Członkowskich przygotowującej projekt Traktatu z Lizbony, sporządzony w Lizbonie dnia 13 grudnia 2007 roku. Stanowi on deklarację pozbawioną mocy wiążącej, jednak, jak wskazał NSA „Wszystkie państwa członkowskie, które zawarły traktaty, zajęły w deklaracji nr 17 stanowisko, mający wymiar polityczny, co do dalszego obowiązywania zasady pierwszeństwa, mimo że nie została ona wyrażona w traktatach”.

Zwrócił także uwagę na uprawnienie sądu krajowego, na mocy art. 267 TFUE do zwrócenia się do Trybunału z pytaniem prejudycjalnym w zakresie interpretacji przepisów prawa unijnego, gdy jest to niezbędne dla rozstrzygnięcia zawisłej przed nim sprawy. Podkreślił jednak, że odpowiedź na tak zadane pytanie jest zarówno dla tego, jak i innych sądów wiążąca. Niezastosowanie się do wykładni TSUE przez sąd krajowy poprzez wydanie wyroku pozostającego z nią w oczywistej sprzeczności jest naruszeniem prawa wspólnotowego i może stanowić podstawę odpowiedzialności odszkodowawczej Państwa wobec jednostek, którym to rozstrzygnięcie wyrządziło szkodę.

Co niezmiernie istotne, NSA stwierdził, że sądy krajowe wykonujące swoje obowiązki uprawnione są do pominięcia przepisów proceduralnych, jeśli ograniczają one uprawnienia przyznane im na mocy prawa unijnego. Wskazał przy tym na wyrok TSUE z dnia 5 października 2010 roku w sprawie *Georgi Ivanov Elchinov v. Nacionaalna zdravnoosiguritelna kasa (C-137/09)*, w którym orzekł, że „sąd krajowy, który wykonuje swoje uprawnienia przyznane mu w art. 267 akapit drugi TFUE, jest przy rozstrzyganiu zawisłego przed nim sporu związany dokonaną przez Trybunał Sprawiedliwości wykładnią spornych przepisów i w danym przypadku nie powinien uwzględniać oceny sądu wyższej instancji, jeżeli mając na uwadze tę wykładnię, uzna, że ocena ta nie jest zgodna z prawem Unii”.

Co więcej, Naczelny Sąd Administracyjny, przytaczając wyrok w sprawie C 106/77 *Simmenthal* i C-314/08 *Filipiak*, odniósł się do zasady efektywności prawa unijnego mówiącej, że sąd krajowy w ramach swoich kompetencji ma obowiązek zapewnić tym normom pełną skuteczność. Nie byłoby to możliwe bez jednolitego stosowania prawa Unii Europejskiej na terytorium państw członkowskich.

Spory związane z problematyką świadczeń złożonych występują często w kontekście usług finansowych, które w szerokim zakresie podlegają zwolnieniu od opodatkowania podatkiem VAT. Ciekawym wyrokiem Naczelnego Sądu

Administracyjnego w tym zakresie jest orzeczenie z 18 grudnia 2012 roku¹⁸. Skarga kasacyjna złożona przez obie strony sporu dotyczyła kwalifikacji podatkowej usług informatycznych związanych z obsługą kart płatniczych. Rozstrzygnięcie sprowadzało się do odpowiedzi na pytanie, czy te usługi korzystają ze zwolnienia określonego w art. 43 ust. 1 pkt oraz art. 43 ust. 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Obowiązujący od 1 stycznia 2011 r. katalog zwolnień obejmuje oprócz usług finansowych wymienionych w tych przepisach także usługi mające charakter do nich pomocniczy. Jest to ciekawe rozwiązanie ustawodawcy, gdyż w przepisach Dyrektywy Rady 2006/112/WE brak jest przepisu, na mocy którego ze zwolnienia korzystałyby świadczenia pomocnicze do usług finansowych. Polski legislator, opierając się na praktyce orzeczniczej TSUE, wprowadził taką regulację, określając warunki, jakie taka usługa musi spełnić, by być uznawana za świadczenie pomocnicze, a mianowicie musi stanowić odróżniającą się całość, być specyficzna dla transakcji zwolnionych oraz mieć podstawowe znaczenie dla ich realizacji. W wyroku NSA, oddalając skargi kasacyjne, uznał świadczenia informatyczne związane z obsługą kart płatniczych jako świadczenia pomocnicze w stosunku do przedstawionych w stanie faktycznym korzystających ze zwolnienia usług finansowych i stwierdził, że te czynności również objęte są zwolnieniem od podatku VAT. Tym samym rozstrzygnął także spór dotyczący wykładni przepisów polskiej ustawy w związku z Dyrektywą 112, stosując wykładnię językową i uznając jej prymat nad wykładnią prounijną. „Wykładnia prounijna 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*” (Mudrecki, 2011, s. 35–36).

6. Kryteria kwalifikacji czynności jako usług złożonych

Wnikliwie analizując orzecznictwo zarówno polskich sądów administracyjnych, jak i orzecznictwo TSUE pod kątem koncepcji świadczeń kompleksowych, można zauważyć, że występuje w nich wiele sprzeczności. Niemniej jednak możliwe jest wyróżnienie pewnych kryteriów oceny świadczeń kompleksowych, jakie zostały w judykaturze wypracowane.

Trybunał w swoich orzeczeniach wielokrotnie podkreślał konieczność każdorazowego rozpatrzenia wszystkich okoliczności, w jakich dana czynność jest dokonywana, w celu określenia jej elementów charakterystycznych. Ponadto

¹⁸ Sygn. akt I FSK 339/12.

nakazuje, aby kryteria oceny świadczeń miały charakter obiektywny, ponieważ wspólny system podatku VAT powinien być oparty na jednolitych kryteriach, które będą przewidywalne dla przedsiębiorców.

Podstawą rozważania, czy mamy do czynienia z usługą złożoną, jest występowanie więcej niż jednej czynności składającej się na transakcję. Następnie należy rozważyć, w jak ścisły sposób są one ze sobą związane. Jeżeli jedno świadczenie jest niezbędne dla istnienia innej wiodącej czynności lub też służy skorzystaniu z niej w jak najlepszych warunkach, wówczas możemy określić je jako świadczenie pomocnicze w stosunku do czynności wiodącej czyli świadczenia głównego.

Drugim wyodrębnionym przez Trybunał kryterium jest cel gospodarczy danej transakcji. Wiąże się to z oceną, czy transakcja rozdzielona na poszczególne elementy miałaby z punktu widzenia ekonomicznego sens. Łączy się to z koniecznością weryfikacji cech charakterystycznych dla danego typu transakcji. Kryterium perspektywy ekonomicznej jest w opinii M. Borkowskiego i J. Rudzkiej „nieostre i może prowadzić do licznych wątpliwości interpretacyjnych. Trudno bowiem nakładać na świadczącego obowiązek oceny, czy dane świadczenie z punktu widzenia ekonomicznego jest dla nabywcy jednolitym świadczeniem, czy zespołem odrębnych czynności. Takiej weryfikacji może dokonać nabywca, a nie dostawca” (Borowski i Rudzka, 2011). Z orzecznictwa Trybunału można wywnioskować, że oczekiwania konsumenta mają także znaczenie dla identyfikacji świadczenia głównego.

Inną wskazówką związaną z powyższym kryterium jest ocena świadczenia z punktu widzenia przeciętnego konsumenta. W opinii Trybunału należy zweryfikować, czy odbiorca świadczenia jest zainteresowany jedną kompleksową usługą, czy też nabyciem poszczególnych jej elementów i jaki cel przyświeca mu przy zawieraniu danej umowy. Takie zapatrywanie Trybunał wyraził w sprawie FFW, wskazując, że celem najemcy nie było jedynie prawo do zajmowania lokali, ale też korzystanie z ogółu świadczonych usług.

W niektórych orzeczeniach Trybunał odnosił się także do sposobu fakturowania. Stosował jednak to kryterium w rozbieżny sposób. W wyroku w sprawie Tellmer możliwość odrębnego fakturowania usług przez podmioty zajmujące się sprzątnięciem wynajmujących budynków była dla Trybunału wskazówką, że ta usługa jest odrębną czynnością w stosunku do najmu. W omawianym wyroku w sprawie Levob oddzielne faktury na dostawę oprogramowania i jego przystosowanie nie miały znaczenia dla kwalifikacji podatkowej świadczenia. Ponadto w tej sprawie rzecznik generalna wskazała, że wyodrębnienie ceny poszczególnych świadczeń nie przesądza o ich odrębnym charakterze. Jak podkreśla także M. Ignasiak „na tle bieżącego orzecznictwa TS sposób fakturowania nie ma już wpływu na opodatkowanie usług złożonych” (Ignasiak, 2014).

W omawianym wyroku w sprawie Tellmer Trybunał jako kryterium oceny czynności przyjął okoliczność, że usługa sprzątanina może być wykonywana przez podmiot trzeci, niezależny od wynajmującego. To stanowisko nie zostało podzielone w wyroku w sprawie FFW.

Pojawia się także problem weryfikacji, czy dana transakcja stanowi dostawę towarów, czy świadczenie usług, w przypadku gdy na kompleksowe świadczenie składają się obie te czynności. W tym celu należy określić, która z czynności jest świadczeniem wiodącym. Zdaniem Trybunału, by zidentyfikować świadczenie główne, należy wziąć pod uwagę oczekiwania konsumenta w ramach danej transakcji. Z wyroku w sprawie Levob można wywnioskować, że dla tej oceny ważna jest cena poszczególnych czynności, a także czas ich trwania. I jeśli tak jak w tym stanie faktycznym wartość świadczonej usługi przeważa nad dostawą towaru, to wówczas całe świadczenie należy traktować jako świadczenie usług.

7. Podsumowanie

Koncepcja usług złożonych jest rozbudowywana przez orzecznictwo zarówno Trybunału Sprawiedliwości, jak i krajowe sądy administracyjne. Niestety brak jednolicie stosowanych kryteriów w ocenie świadczeń powoduje uzasadnioną niepewność wśród przedsiębiorców państw członkowskich. Takie zjawisko jest sprzeczne z podstawowymi zasadami prawa podatkowego, które powinno być przewidywalne dla podatników. Zastosowanie w praktyce koncepcji świadczeń kompleksowych w praktyce jest problematyczne zarówno dla ekspertów z dziedziny prawa podatkowego, jak i organów podatkowych, które potrafią wysnuwać rozbieżne wnioski z tych samych orzeczeń Trybunału. W efekcie odmienne kwalifikowanie podobnych transakcji prowadzi do naruszenia zasady neutralności prawa podatkowego. Pozostaje mieć nadzieję, że przyszłe orzeczenia zarówno Trybunału, jak i Naczelnego Sądu Administracyjnego dostarczą podatnikom jednolitych kryteriów pozwalających na prawidłową klasyfikację świadczeń.

Bibliografia

- Borkowski, M. i Rudzka, J. (2011). Świadczenia złożone – wyjątek od reguły czy reguła z wyjątkami? Ocena kryteriów stosowania koncepcji świadczeń złożonych na podstawie orzecznictwa. *Przegląd Podatkowy*, 9: 16–23.
- Ignasiak, M. (2014). Glosa do wyroku TS z dnia 25 lutego 1999 r., C-349/96. W: W. Nykiel i A. Zalański (red.), *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych. Komentarz*, WK.
- Militz, M. (2012). Zawiloci refakturowania usług. *Przegląd Podatkowy*, 2: 15–22.

Mudrecki, A. (2011). Rola sądów administracyjnych w harmonizacji podatków w Polsce. W: D. Dominik-Ogińska, M. Militz, A. Mudrecki, P. Ogiński, A. Pomorska i P. Wróbel, *Harmonizacja prawa podatkowego w Unii Europejskiej*. Warszawa: Instytut Wydawniczy Euro Prawo.

