

# VAT

## Komentarz

Adam Bartosiewicz

---

---

KOMENTARZE

WYDANIE **15**

---

# VAT

## Komentarz

Adam Bartosiewicz

---

---

Zamów książkę w księgarni internetowej

**profinfo.pl**  
księgarnia internetowa

KOMENTARZE

WYDANIE

**15**

Stan prawny na 21 marca 2021 r.

Wydawca  
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący  
Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne  
JustLuk

Projekt okładek serii  
Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski

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

prawolubni

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujmy prawo i własność  
Więcej na [www.legalnakultura.pl](http://www.legalnakultura.pl)  
Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2021

ISBN 978-83-8187-517-2  
15. wydanie

Dział Praw Autorskich  
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33  
tel. 22 535 82 19  
e-mail: [ksiazki@wolterskluwer.pl](mailto:ksiazki@wolterskluwer.pl)

księgarnia internetowa [www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)

# Spis treści

Wykaz skrótów .....	9
Wstęp .....	13
Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.) .....	15
<b>DZIAŁ I. Przepisy ogólne</b> .....	17
<b>DZIAŁ II. Zakres opodatkowania</b> .....	104
Rozdział 1. Przepisy ogólne .....	104
Rozdział 2. Dostawa towarów i świadczenie usług .....	138
Rozdział 2a. Opodatkowanie w przypadku stosowania bonów .....	192
Rozdział 3. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów i wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów .....	195
Rozdział 3a. Przemieszczenie towarów w procedurze magazynu typu call-off stock na terytorium kraju .....	230
Rozdział 3b. Przemieszczenie towarów w procedurze magazynu typu call-off stock na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju .....	241
Rozdział 4. Opodatkowanie przy likwidacji działalności spółki i zaprzestaniu działalności przez osobę fizyczną .....	249
<b>DZIAŁ III. Podatnicy, płatnicy i przedstawiciele podatkowi</b> .....	267
Rozdział 1. Podatnicy i płatnicy .....	267
Rozdział 2. Przedstawiciele podatkowi .....	331
<b>DZIAŁ IV. Obowiązek podatkowy</b> .....	338
Rozdział 1. Zasady ogólne .....	338
Rozdział 2. Obowiązek podatkowy w wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów i w wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów .....	364
Rozdział 3. Obowiązek podatkowy u małych podatników .....	369
<b>DZIAŁ V. Miejsce świadczenia</b> .....	375
Rozdział 1. Miejsce świadczenia przy dostawie towarów .....	375
Rozdział 2. Miejsce świadczenia przy wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów ....	405
Rozdział 2a. Miejsce świadczenia przy imporcie towarów .....	407

---

Rozdział 3. Miejsce świadczenia przy świadczeniu usług .....	409
<b>DZIAŁ VI. Podstawa opodatkowania .....</b>	<b>465</b>
<b>DZIAŁ VII. Zasady wymiaru i poboru podatku z tytułu importu towarów .....</b>	<b>526</b>
<b>DZIAŁ VIII. Wysokość opodatkowania .....</b>	<b>545</b>
Rozdział 1. Stawki .....	545
Rozdział 1a. Wiążąca informacja stawkowa .....	611
Rozdział 2. Zwolnienia .....	630
Rozdział 3. Zwolnienia z tytułu importu towarów .....	712
Rozdział 4. Szczególne przypadki zastosowania stawki 0% .....	758
Rozdział 5. Szczególne przypadki określania wysokości podatku należnego .....	789
<b>DZIAŁ IX. Odliczenie i zwrot podatku.</b>	
<b>Odliczanie częściowe .....</b>	<b>796</b>
Rozdział 1. Odliczenie i zwrot podatku .....	796
Rozdział 1a. Rozliczenie podatku w odniesieniu do nieściągalnych wierzytelności ...	984
Rozdział 2. Odliczanie częściowe podatku oraz korekta podatku naliczonego .....	1006
<b>DZIAŁ X. Rejestracja. Deklaracje i informacje podsumowujące.</b>	
<b>Zapłata podatku .....</b>	<b>1065</b>
Rozdział 1. Rejestracja .....	1065
Rozdział 2. Deklaracje .....	1120
Rozdział 3. Informacje podsumowujące .....	1155
Rozdział 4. Zapłata podatku .....	1163
<b>DZIAŁ Xa. Odpowiedzialność podatkowa nabywcy</b>	
<b>w szczególnych przypadkach .....</b>	<b>1175</b>
<b>DZIAŁ XI. Dokumentacja .....</b>	<b>1187</b>
Rozdział 1. Faktury .....	1187
Rozdział 1a. Mechanizm podzielonej płatności .....	1264
Rozdział 2. Ewidencje .....	1291
Rozdział 3. Kasy rejestrujące .....	1319
Rozdział 4. Terminy przechowywania dokumentów .....	1351
Rozdział 5. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe .....	1356
<b>DZIAŁ XII. Procedury szczególne .....</b>	<b>1371</b>
Rozdział 1. Szczególne procedury dotyczące drobnych przedsiębiorców .....	1371
Rozdział 2. Szczególne procedury dotyczące rolników ryczałtowych .....	1400
Rozdział 3. Szczególne procedury przy świadczeniu usług turystyki .....	1413
Rozdział 4. Szczególne procedury w zakresie dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków .....	1428
Rozdział 5. Szczególne procedury dotyczące złota inwestycyjnego .....	1446
Rozdział 6. System zwrotu podatku podróżnym .....	1451

---

Rozdział 6a. Procedura szczególna dotycząca usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych lub usług elektronicznych świadczonych przez podmioty mające siedzibę działalności gospodarczej na terytorium Unii Europejskiej, ale nieposiadające takiej siedziby w państwie członkowskim konsumpcji, na rzecz osób niebędących podatnikami, o których mowa w art. 28a	1469
Rozdział 7. Procedura szczególna dotycząca usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych lub usług elektronicznych świadczonych przez podmioty zagraniczne na rzecz osób niebędących podatnikami, o których mowa w art. 28a	1483
Rozdział 7a. Szczególna procedura w zakresie świadczenia usług międzynarodowego okazjonalnego przewozu drogowego osób	1494
Rozdział 8. Wewnątrzspółnotowe transakcje trójstronne – procedura uproszczona	1498
<b>DZIAŁ XIII. Zmiany w przepisach obowiązujących, przepisy epizodyczne, przepisy przejściowe i końcowe</b>	<b>1506</b>
Rozdział 1. Zmiany w przepisach obowiązujących	1506
Rozdział 1a. Przepisy epizodyczne dotyczące kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii	1506
Rozdział 2. Przepisy przejściowe i końcowe	1519
<b>Załączniki</b>	<b>1535</b>
Załączniki nr 1–2. (uchylone)	1535
Załącznik nr 3. Wykaz towarów i usług opodatkowanych stawką podatku w wysokości 7%	1535
Załączniki nr 4–5. (uchylone)	1540
Załącznik nr 6. <i>Wykaz towarów i usług, opodatkowanych stawką podatku w wysokości 3%</i>	1541
Załącznik nr 7. Wykaz towarów, do których ma zastosowanie zwolnienie od podatku na podstawie art. 74 ust. 1 pkt 17 ustawy	1545
Załącznik nr 8. Wykaz towarów, których dostawa jest opodatkowana stawką 0% na podstawie art. 83 ust. 1 pkt 26 ustawy	1546
Załącznik nr 9. (uchylony)	1546
Załącznik nr 10. Wykaz towarów i usług opodatkowanych stawką podatku w wysokości 5%	1547
Załącznik nr 11. (uchylony)	1549
Załącznik nr 12. Lista towarów, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku określone w art. 113 ust. 1 i 9 ustawy	1550
Załączniki nr 13–14. (uchylone)	1551
Załącznik nr 15. Wykaz towarów i usług, o których mowa w art. 105a ust. 1, art. 106e ust. 1 pkt 18a, art. 108a ust. 1a oraz art. 108e ustawy	1552
<b>Bibliografia</b>	<b>1561</b>
<b>Skorowidz przedmiotowy</b>	<b>1569</b>

15. Warunku posiadania dokumentacji, o którym mowa w ust. 13, nie stosuje się w przypadku:

- 1) eksportu towarów i wewnątrzspółnotowej dostawy towarów;
- 2) dostawy towarów i świadczenia usług, dla których miejsce opodatkowania znajduje się poza terytorium kraju;
- 3) sprzedaży: energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej, gazu przewodowego, usług dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej, usług dystrybucji gazu przewodowego, usług telekomunikacyjnych oraz usług wymienionych w poz. 24–37, 50 i 51 załącznika nr 3 do ustawy;
- 4) (uchylony).

16. (uchylony).

17. W przypadku, gdy podstawa opodatkowania uległa zwiększeniu, korekty tej podstawy dokonuje się w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym zaistniała przyczyna zwiększenia podstawy opodatkowania.

18. W przypadku eksportu towarów i wewnątrzspółnotowej dostawy towarów zwiększeni`e podstawy opodatkowania, o którym mowa w ust. 17, następuje nie wcześniej niż w deklaracji podatkowej składanej za okres rozliczeniowy, w którym wykazane zostały te transakcje.

### Spis treści

Uwagi wstępne .....	467
Zasada ogólna .....	468
Dotacje i podobne kwoty wliczane do podstawy opodatkowania . . .	474
Podstawa opodatkowania w przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług z udziałem bonów .....	477
Podstawa opodatkowania dla czynności nieodpłatnych .....	478
Podstawa opodatkowania dla wewnątrzspółnotowego przemieszczenia towarów .....	481
Świadczenia kompleksowe, koszty przenoszone na nabywcę i problem refakturowania .....	481
Grunt a podstawa opodatkowania .....	485
Korekta (zmniejszenie) podstawy opodatkowania – do 31.12.2020 r. . . . .	486
Korekta (zmniejszenie) podstawy opodatkowania – od 1.01.2021 r. . . . .	495
Korekta (zwiększenie) podstawy opodatkowania .....	499
Przedawnienie prawa do korekty podstawy opodatkowania .....	500
Towary sprzedawane w opakowaniach zwrotnych .....	501

### Uwagi wstępne

1. Komentowany artykuł wszedł w życie 1.01.2014 r. Zastąpił on uchylony z tym dniem art. 29 ustawy. Niniejszy artykuł także (podobnie jak uchylony art. 29) dotyczy podstawy opodatkowania w podatku od towarów i usług.
2. Podstawa opodatkowania stanowi fundament konstrukcji każdego podatku. Ze względu na wysokość zobowiązania podatkowego decydujące znaczenie, obok stawki podatkowej, ma właśnie podstawa opodatkowania. Wysokość podatku jest bowiem zawsze iloczynem tych dwóch wartości. W przypadku VAT oczywiście istotne znaczenie ma dodatkowo mechanizm odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego. Na wysokość podatku należnego (ale nie zobowiązania podatkowego) wpływają natomiast przede wszystkim wielkość podstawy opodatkowania oraz wysokość stawki podatkowej.

Na gruncie ustawy VAT ustalenie podstawy opodatkowania zawsze powinno poprzedzać ustalenie, czy dana czynność stanowi na gruncie tego podatku czynność opodatkowaną oraz czy w stosunku do niej powstał obowiązek podatkowy. Ustalać podstawę opodatkowania można jedynie w tych przypadkach, gdy zaistniał przedmiot opodatkowania. Podstawa opodatkowania jest bowiem skonkretyzowanym – co do cech istotnych dla wymiaru podatku – i ujętym wartościowo przedmiotem podatku. W piśmiennictwie wskazuje się również, że „przedmiot podatku określa zewnętrzne granice obszaru zjawisk [...] objętych opodatkowaniem, zaś podstawa opodatkowania precyzuje ten stan wewnątrz granic zakreślonych przez przedmiot opodatkowania” (R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 38).

3. Podstawa opodatkowania, jako jeden z dwóch czynników (oprócz stawki VAT) decydujących o wysokości płaconego podatku, od zawsze była przedmiotem wielu kontrowersji. Znajduje to swoje odbicie chociażby w liczbie orzeczeń polskich sądów administracyjnych i ETS dotyczących tej problematyki.

Należy zauważyć, że przepisy unijne regulujące zasady ustalania podstawy opodatkowania są stosunkowo ściśle i mają charakter obligatoryjny, nie pozostawiając państwu członkowskim w tym zakresie dużej swobody. Margines implementacyjny dla państw członkowskich jest dość niewielki, jednakże pozwala im na zrealizowanie istotnych rozwiązań fakultatywnych (takich jak np. ulga na złe długi). Po części wynika to z tego, że jednym z elementów, na podstawie których ustalana jest wysokość składki członkowskiej do budżetu Unii przypadającej na dane państwo członkowskie, jest ściśle określony procent sumy podstaw opodatkowania transakcji opodatkowanych VAT. W konsekwencji harmonizacja przepisów dotyczących podstawy opodatkowania pozwala na uniezależnienie budżetu Unii od wysokości stawek VAT obowiązujących w państwach członkowskich oraz pozwala na bardziej sprawiedliwe rozłożenie obciążeń wobec Unii na poszczególne państwa.

4. Zgodnie z ogólną zasadą dotyczącą podstawy opodatkowania podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub zapłatę, którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia.

W myśl przepisów art. 78 i 79 dyrektywy VAT z 2006 r. do podstawy opodatkowania wlicza się:

- 1) podatki, cła, opłaty i inne należności, z wyjątkiem samego podatku od wartości dodanej;
- 2) koszty dodatkowe, takie jak koszty prowizji, opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dostawcę lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

Podstawa opodatkowania nie obejmuje natomiast:

- 1) obniżek cen w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty;
- 2) opustów i obniżek cen udzielonych nabywcy lub usługobiorcy i uwzględnionych w momencie transakcji;
- 3) kwot otrzymanych przez podatnika od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy, a zaksięgowanych przez podatnika na koncie przejściowym.

### Zasada ogólna

5. Komentowany artykuł określa zasadę ogólną odnoszącą się do podstawy opodatkowania. W myśl tej zasady ogólnej podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej.



Należy zauważyć, że – w porównaniu z poprzednio obowiązującym art. 29 ustawy – komentowany artykuł nie posługuje się już pojęciem obrotu. Stanowi on o „wszystkim, co stanowi zapłatę [...] z tytułu sprzedaży”. Można stwierdzić, że pojęcie wszystkiego, co stanowi zapłatę, mniej więcej odpowiada pojęciu obrotu, który był rozumiany jako całość kwoty należnej.

6. Komentowany artykuł stanowi, że podstawą opodatkowania generalnie jest zapłata (wszystko, co stanowi zapłatę).

Zgodnie ze *Słownikiem języka polskiego* „zapłata” to „uiszczenie należności za coś”, „należność za coś”, „odpłacenie komuś za coś”. Wydaje się, że z kontekstu przepisu wynika, że pojęcie zapłaty użyte w komentowanym artykule powinno być rozumiane właśnie jako należność za daną czynność opodatkowaną. Zapłata jest więc należnością (kwotą należną) za czynność opodatkowaną.

7. Nie ma w komentowanym artykule zastrzeżenia, że zapłata ma przybrać postać pieniężną. Jest to wielkość, która musi być mierzalna (wymierna) w pieniądzu (biorąc pod uwagę, że podatek wyrażany jest w pieniądzu), jednakże nie musi być kwotą pieniężną. Może być więc należnością w naturze.

Zapłata może mieć również formę świadczenia wzajemnego (czy to świadczenia rzeczowego, czy to innego świadczenia). Nie ma w komentowanym artykule – w przeciwieństwie do uchylonego art. 29 ustawy – wyraźnych przepisów odnoszących się do przypadków, gdy wynagrodzenie za czynność opodatkowaną przybiera postać wynagrodzenia w naturze.

Jednakże na podstawie komentowanej regulacji ogólnej w przypadku wynagrodzenia w naturze za podstawę opodatkowania trzeba przyjąć wartość świadczenia wzajemnego, jako że właśnie to świadczenie stanowi wówczas zapłatę za czynność opodatkowaną. Problematyczne może być natomiast to, w jaki sposób określać wartość świadczenia wzajemnego. Czy decydujące znaczenie ma tutaj wola stron (zazwyczaj określających umownie wartość świadczeń), czy też należałoby abstrahować całkowicie od tej woli i uznać, że wartość świadczeń wzajemnych powinna być określana wedle wartości rynkowej? Wobec braku przepisów wskazujących na tę drugą możliwość wydaje się, że należałoby odnieść się w tego rodzaju przypadkach przede wszystkim do wartości ustalonej przez strony, a dopiero w razie jej braku – do wartości rynkowej.

8. Zapłata, o której mowa, obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy. W orzeczeniu z 15.10.2002 r. (C-427/98, Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Federalna Niemiec) ETS wskazał, że wynagrodzenie (zapłata) jest wartością subiektywną, a więc wartością faktycznie otrzymaną w danym przypadku, a nie wartością oszacowaną według kryteriów obiektywnych. W szczególności niedopuszczalna jest sytuacja, gdy podstawa opodatkowania jest wyższa od kwoty, którą podatnik ostatecznie otrzymuje. Pogląd ten jest częściowo nieaktualny z uwagi na wprowadzone w trakcie 2006 r. przepisy, które w pewnych wypadkach pozwalają państwom członkowskim na wprowadzenie regulacji prawnych umożliwiających szacowanie podstawy opodatkowania (zob. komentarz do art. 32).
9. Niemniej jednak należy w tym miejscu zauważyć, że w wyroku z 21.11.2018 r. (C-648/16, Fortunata Silvia Fontana v. Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria) TSUE uznał, że generalnie możliwe jest szacowanie przez organy podatkowe obrotu podatnika w razie poważnych wątpliwości co do rzetelności jego ewidencji. Podkreślił jednakże, iż wymaga to umożliwienia podatnikowi – z poszanowaniem zasad neutralności podatkowej i proporcjonalności, a także prawa do obrony – zakwestionowania szacowania na podstawie ogółu przeciwnych dowodów, którymi on dysponuje. Szacowanie obrotów nie może pozbawiać podatnika możliwości skorzystania z przysługującego mu prawa do odliczenia.

10. Kwotą należną nie jest kaucja. Jest ona bowiem jedynie kwotą, jaką podatnik otrzymuje tytułem zabezpieczenia swoich interesów umownych, a nie jako zapłatę za świadczenie. Jeśli kaucja podlega zwrotowi po wykonaniu umowy, to nie stanowi ona obrotu.

Należy podkreślić, że nie decyduje nazwa pobieranej przez podatnika kwoty, lecz jej faktyczny charakter. Jeśli przewiduje się, że podatnik będzie mógł się zaspokoić z kaucji jeszcze w trakcie trwania umowy i że w zasadzie kaucja będzie rozliczona w późniejszym czasie jako wynagrodzenie za przyszłą dostawę czy przeszłe usługi, wówczas taką kaucję należy potraktować jako zaliczkę bądź przedpłatę na poczet przyszłej czynności opodatkowanej. Wchodzi ona do podstawy opodatkowania, przy czym nie zawsze musi się to łączyć z powstaniem obowiązku podatkowego (niekiedy taka „kaucja” związana jest z czynnościami, dla których przewiduje się szczególny moment powstania obowiązku podatkowego, np. w przypadku najmu).

11. Zapłata – będąca podstawą opodatkowania – nie musi być kwotą otrzymaną od nabywcy towarów czy usług. Może to być również kwota otrzymana od osoby trzeciej (na co wyraźnie wskazuje komentowany przepis).

W konsekwencji nie ma znaczenia, kto faktycznie pokrywa koszty związane z wykonaniem czynności opodatkowanej; zapłatę stanowi wszelka korzyść majątkowa, jaką podatnik uzyska lub ma uzyskać w związku z wykonaniem czynności opodatkowanej. W tym miejscu należy przypomnieć, że – zgodnie z przepisem art. 356 § 2 k.c. – jeżeli wierzytelność pieniężna jest wymagalna, wierzyciel nie może odmówić przyjęcia świadczenia od osoby trzeciej, chociażby działała ona bez wiedzy dłużnika.

Okoliczność, że zapłata może być otrzymana także od osoby trzeciej, podkreślano wielokrotnie w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości. Przykładowo w orzeczeniu z 7.10.2010 r. w połączonych sprawach C-53/09 i C-55/09 (Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs v. Loyalty Management UK Ltd. oraz Baxi Group Ltd.) wskazano, że przepisy unijne nie wymagają dla uznania dostawy towarów lub świadczenia usług za czynności odpłatne, by wynagrodzenie za te towary lub usługi było płatne bezpośrednio przez ich odbiorcę; wynagrodzenie może pochodzić od osoby trzeciej.

W sposób szczególny traktowane są – pochodzące od osób trzecich – płatności takie, jak: dotacje, subwencje, dofinansowania (zob. także tezy następne).

12. Zapłata jest kwotą bądź wartością, na którą strony się umówiły, czyli kwotą, którą podatnik ma otrzymać od nabywcy towarów lub usług (bądź wartością, na którą strony wyceniają swoje świadczenia wzajemne). Tym samym kwotą należną stanowi całość świadczenia należnego od nabywcy, a nie kwota faktycznie przez niego zapłacona. Tak więc nie jest „istotna kwota otrzymanego wynagrodzenia za wykonane usługi, lecz kwota wynikająca z ustaleń stron o jego wysokości” (wyrok NSA z 5.01.1999 r., III SA 1765/97, LEX nr 73006). Nie ma oczywiście obowiązku, aby ta kwota została podatnikowi zapłacona. „Kwota należna skarżącemu podatnikowi to kwota, która stała się wymagalną wierzytelnością, niekoniecznie zapłaconą” (wyrok WSA w Lublinie z 20.01.2009 r., I SA/Lu 480/08, LEX nr 499949).

Komentowane przepisy dodatkowo to podkreślają, wskazując, że podstawą opodatkowania jest zapłata otrzymana bądź ta, która ma zostać otrzymana. Dotyczy to zarówno kwot, jakie mają zostać – zgodnie z postanowieniami umowy – otrzymane w terminie późniejszym (już po powstaniu obowiązku podatkowego), jak i kwot, które powinny być otrzymane przez podatnika, a nie zostały przez niego otrzymane. Należy uznać, że nieotrzymana przez podatnika w terminie kwota, która jest mu nadal należna, jest kwotą, jaką podatnik ma otrzymać. Zgodnie bowiem z regulacjami umownymi podatnik ma prawo spodziewać się otrzymania tej kwoty.

Nawet jeśli kwota ta nie zostaje otrzymana w terminie płatności przez podatnika i w związku z tym decyduje się on skorzystać z tzw. ulgi na złe długi, to zmniejszenie podstawy opodatkowania następuje w trybie przepisów dotyczących ulgi na złe długi, a nie wskutek tego, że kwota ta przestała mu być należna i przestaje być kwotą, którą podatnik ma otrzymać.

13. W wyroku z 19.05.2017 r. (I FSK 217/17, LEX nr 2296255) NSA uznał, że opłaty za czynności komorników mają charakter kwot brutto, a zatem należy liczyć należny podatek nie od kwoty opłaty, lecz w kwocie opłaty (metodą „w stu”). Można tutaj wskazać również, iż SN 27.07.2017 r. podjął uchwałę (III CZP 97/16, LEX nr 2327886), że „komornik sądowy nie może podwyższyć opłaty egzekucyjnej, pobieranej na podstawie art. 49 ust. 1 ustawy z 29.08.1997 r. o komornikach sądowych i egzekucji (Dz.U. z 2016 r. poz. 1138 ze zm.) [obecnie nieobowiązującej – przyp. aut.], o podatek od towarów i usług”.

Powyższe budzi wątpliwości, zwłaszcza w kontekście zasady neutralności podatku i wynikającej z niej reguły, że podatek nie jest obciążeniem dla przedsiębiorcy, oraz z uwagi na reguły doliczania podatku do opłat za świadczenie pomocy prawnej czy też do taksy notarialnej.

W wyroku z 23.11.2017 r. w sprawach połączonych C-427/16 i C-428/16 („CHEZ Elektro Bulgaria” AD v. Yordan Kotsevov i „FrontEx International” EAD v. Emil Yanakievow) TSUE uznał, że przepisy unijne sprzeciwiają się uregulowaniom krajowym, które nakazują naliczanie podatku w kwocie wynagrodzenia adwokata (obliczanego wedle stawek urzędowych), jeżeli powoduje to, że wynagrodzenia te podlegają podwójnemu opodatkowaniu z tytułu podatku od wartości dodanej.

W wyroku z 10.04.2019 r. (C-214/18, H.W. przy udziale PSM „K”) TSUE uznał, że prawa unijnego nie narusza praktyka administracyjna, zgodnie z którą przyjmuje się, że VAT od usług świadczonych przez komornika sądowego w ramach postępowania egzekucyjnego jest zawarty w pobieranych przez niego opłatach egzekucyjnych.

Trybunał Sprawiedliwości uznał zatem możliwość liczenia VAT w kwocie opłat egzekucyjnych (a nie od tej kwoty).

W związku ze zmianą statusu komorników (i nietraktowaniem ich już jako podatników w zakresie ich czynności) powyższy problem ma już charakter wyłącznie historyczny.

14. Duże wątpliwości pojawiają się w związku z zasadami uwzględniania odsetek w podstawie opodatkowania. Odsetki te mogą mieć różny charakter. Wyróżnić można zasadniczo dwa ich rodzaje: odsetki związane z opóźnieniem terminu płatności lub rozłożeniem płatności na raty oraz odsetki związane z nieterminową zapłatą.

O ile w przypadku odsetek drugiego rodzaju panuje konsensus co do tego, że odsetki te (mające charakter odszkodowawczy) nie zwiększają podstawy opodatkowania (np. NSA w wyroku z 11.02.1999 r., SA/Sz 453/98, „Rachunkowość – Poradnik Praktyczny” 2000/1, s. 27), o tyle w przypadku odsetek związanych z opóźnieniem terminu płatności lub rozłożeniem płatności na raty sytuacja nie jest tak oczywista. Należy jednak zauważyć, że wątpliwości dotyczą wyłącznie sytuacji, gdy odsetki te są naliczane przez dostawcę towaru (usługodawcę). W przypadku gdy na mocy umowy zawartej między nabywcą (usługobiorcą) a osobą trzecią (najczęściej bankiem) zapłaty za towar dokonuje ta właśnie osoba trzecia, a nabywca towaru lub usługobiorca rozliczają się później z tą osobą (uiszczając m.in. odsetki), odsetki od kredytu (pożyczki) nie zwiększają podstawy opodatkowania danej transakcji.

Odsetki mogą jednak być także naliczone przez dostawcę towarów, który nalicza je w związku z rozłożeniem płatności na raty czy z opóźnieniem terminu zapłaty (tzw. kredyt kupiecki).

W kwestii tej wypowiedział się już Sąd Najwyższy, który w wyroku z 26.05.2000 r. (III RN 166/99, M. Pod. 2001/1, s. 41) stwierdził, że „część składową ceny sprzedaży stanowią także odsetki związane z faktem rozłożenia obowiązku zapłaty należnej ceny na raty”. Aktualność poglądu wyrażonego przez sąd budzi jednak duże wątpliwości na tle obecnie obowiązujących przepisów, a w szczególności w kontekście orzeczenia ETS z 27.10.1993 r. (C-281/91, Muys'en De Winter's Bouwn-en Aannemingsbedrijf BV v. Staatssecretaris van Financien). Europejski Trybunał Sprawiedliwości wskazał w nim, że w przypadku gdy podatnik odracza swojemu klientowi termin płatności w zamian za odsetki, należy go traktować jako podmiot udzielający kredytu (czy raczej na gruncie polskich przepisów – pożyczki), a więc czynności zwolnionej z opodatkowania (usługi finansowej). Jedynym przypadkiem, w którym Trybunał dostrzegł możliwość wliczenia odsetek do podstawy opodatkowania, był przypadek, gdy odsetki z tytułu przesunięcia terminu zapłaty dotyczyły przesunięcia tego terminu do momentu realizacji dostawy.

Tym samym wydaje się, że należy się zgodzić z Ministerstwem Finansów, które w piśmie z 17.06.1996 r. (PP3-8222-984/96, „Serwis Podatkowy” 1997/4, s. 72) stwierdziło, że „kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy w dniu wykonania świadczenia, będącego jednocześnie momentem powstania obowiązku podatkowego. Kwota ta, stanowiąca wartość świadczenia, zmniejszona o podatek od towarów i usług stanowi obrót, czyli podstawę opodatkowania w rozumieniu ww. ustawy. Jeżeli zatem sprzedawca w wartości należnego mu od nabywcy świadczenia pieniężnego w zamian za wydany towar lub wykonaną usługę wlicza wartość odsetek od udzielonego kredytu kupieckiego, wielkość tych odsetek w myśl cyt. przepisu ustawy o podatku od towarów i usług także podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług taką samą stawką podatkową jak sprzedawany towar lub usługa. Kwota odsetek od udzielonego kredytu kupieckiego przez firmę niebędącą bankiem może jednak podlegać odrębnemu opodatkowaniu jako świadczenie usługi finansowej (pośrednictwa w usługach finansowych) zwolnionej z podatku”.

Podsumowując – odsetki z tytułu odroczenia terminu płatności lub rozłożenia tej płatności na raty nie są wliczane do podstawy opodatkowania, jeśli:

- 1) dotyczą odroczenia terminu płatności lub rozłożenia jej terminu na raty po momencie realizacji dostawy oraz
- 2) zostały odrębnie wykazane na fakturze.

Zarówno w przypadku odsetek, o których mowa powyżej, jak i wszelkich innych odsetek związanych z udzielonymi pożyczkami aktualny pozostaje wyrok NSA z 29.06.1998 r. (I SA/Wr 1678/96, „VAT Biuletyn” 1999/5, s. 18), w którym sąd wyjaśnił, że „kwotą należną z tytułu udzielonych pożyczek, a tym samym obrotem, a zatem i podstawą opodatkowania podatkiem od towarów i usług (art. 15 ust. 1 ustawy VAT [obecnie art. 29a ust. 1 ustawy – przyp. aut.]) mogły być tylko uiszczone (zapłacone) odsetki oraz odsetki wprawdzie nie uiszczone, lecz których termin uiszczenia minął”.

15. Podstawa opodatkowania musi być kwotą niezawierającą podatku. Skoro bowiem podstawa opodatkowania jest kwotą, od jakiej oblicza się podatek, to sama nie może zawierać podatku.

Tę cechę konstrukcyjną – dość nieudolnie – wyraża przepis art. 29a ust. 6 pkt 1 ustawy. Wynika z niego, że podstawa opodatkowania nie obejmuje kwoty podatku (należnego od danych czynności). Ta regulacja wydaje się oczywista, jeśli zważyć na charakter podstawy opodatkowania.

Należy jednak zauważyć, że w porównaniu z poprzednio obowiązującymi przepisami (zawartymi w uchylonym art. 29 ustawy) w komentowanym artykule nie ma regulacji, zgodnie z którą kwota należna – czyli zapłata (jak definiuje ją komentowany artykuł) – zawiera podatek należny (jest kwotą brutto).

Komentowany przepis należy jednakże w taki właśnie sposób interpretować, tzn. uznając, że zapłata, o której tu mowa, jest kwotą brutto i stanowi podstawę opodatkowania dopiero po pomniejszeniu jej o należny podatek.

Ewentualne przyjęcie podstawy opodatkowania jako wartości brutto skutkowałoby zawyżeniem podatku (tak też NSA w wyroku z 1.04.1998 r., I SA/Lu 285/97, LEX nr 1690838).

Niewątpliwie jednak zdecydowanie negatywnie należy ocenić odejście od dotychczasowych, zdecydowanie bardziej przejrzystych konstrukcji ustawowych i oparcie komentowanych regulacji na „skopiowanych” regulacjach unijnych (znacznie mniej czytelnych w tym zakresie).

W kontekście powyższego należy jeszcze przywołać wyrok TSUE z 7.11.2013 r. w połączonych sprawach C-249/12 i C-250/12 (Corina-Hrisi Tulică v. Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor oraz Călin Ion Plavoșin v. Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș – Serviciul Soluționare Contestații, Activitatea de Inspecție Fiscală – Serviciul de Inspecție Fiscală Timiș). W wyroku tym Trybunał stwierdził, że przepisy unijne należy interpretować w ten sposób, że jeżeli cena towaru została ustalona przez strony bez żadnej wzmianki dotyczącej podatku od wartości dodanej, a dostawcą tego towaru jest podatnik, ustalona cena, w przypadku gdy dostawca nie może odzyskać od nabywcy podatku od wartości dodanej, którego żąda organ podatkowy, powinna być uznana za cenę obejmującą już podatek od wartości dodanej.

16. W porównaniu z poprzednio obowiązującymi przepisami w komentowanym artykule zawarte zostało wyraźne odniesienie do podatków, ceł, opłat i innych należności o podobnym charakterze.

W poprzednio obowiązujących przepisach uchylonego art. 29 ustawy zawarta była regulacja nakazująca wliczanie do podstawy opodatkowania podatku akcyzowego, jeśli sprzedaż była opodatkowana podatkiem akcyzowym.

Obecnie obowiązujący przepis stanowi natomiast o wszelkich podatkach, w tym oczywiście o podatku akcyzowym. W aktualnym stanie prawnym nie ma w Polsce innych podatków od sprzedaży (dostawy towarów czy też świadczenia usług) niż podatek akcyzowy.

Na mocy komentowanej regulacji w podstawie opodatkowania należy uwzględniać podatek od wartości dodanej (czy też kwotę odpowiadającą podatkowi od wartości dodanej) także wówczas, gdy sprzedawca błędnie opodatkował daną sprzedaż.

Zgodnie z komentowanym przepisem w podstawie opodatkowania danej czynności należy uwzględnić także cło (należności przywozowe), jeśli należności te powstają w związku ze sprzedażą towarów.

Z komentowanego przepisu wynika także, iż nie będzie możliwe rozdzielenie przy sprzedaży towarów kwoty należnej za towar oraz cła. Przy sprzedaży towarów nie będzie zatem możliwe przeniesienie na klienta równowartości należności celnych poza fakturą (bez podatku).

Nie jest wykluczone, że sprzedaż danego towaru czy też świadczenie pewnych usług będą objęte pewnymi opłatami. Przykładem takiej opłaty mogą być np. opłata depozytowa przy sprzedaży akumulatorów czy też opłaty lotniskowe przy świadczeniu usług transportu lotniczego. Podlegają one wliczeniu do podstawy opodatkowania, jeśli podatnik przenosi je na odbiorcę swojego świadczenia; nie można ich przenieść bez VAT. Dotyczy to przykładowo podatku od nieruchomości czy też opłat za użytkowanie wieczyste w przypadku świadczenia usług wynajmu (dzierżawy) nieruchomości (zob. także wyrok WSA w Warszawie z 10.09.2015 r., III SA/Wa 3276/14, LEX nr 1785863).

Mogą to być również opłaty o charakterze koncesyjnym (zob. wyrok TSUE z 11.06.2015 r., C-256/14, *Lisboagás GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa SA v. Autoridade Tributária e Aduaneira*).

17. W obecnym stanie prawnym mamy do czynienia z pewnymi wątpliwościami co do tego, jaka jest podstawa opodatkowania w przypadku aportu do spółki.

W praktyce w pewnym momencie przyjmowano, że podstawą opodatkowania w tym przypadku jest wartość rynkowa przedmiotu aportu. Z takim poglądem można się było spotkać w interpretacjach organów podatkowych. Tak przykładowo interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 24.08.2009 r. (ITPP1/443-492/09/MS, LEX nr 104143).

W postanowieniu NSA (7) z 31.03.2014 r. (I FPS 6/13, LEX nr 1449602) sąd odmówił wprawdzie podjęcia uchwały w przedmiocie pytania prawnego dotyczącego określenia podstawy opodatkowania w przypadku aportów, jednakże w uzasadnieniu powyższego orzeczenia stwierdzono m.in., że „w świetle dotychczasowych rozważań, stosując wykładnię pronunijną, należało przyjąć, że do określenia podstawy opodatkowania z tytułu wniesienia do spółki wkładu niepieniężnego (aportu) zastosowanie znajdzie art. 29 ust. 1 ustawy VAT [obecnie nieobowiązującego – przyp. aut.], tj. suma wartości nominalnej udziałów stanowiąca kwotę należną”.

Nie jest to wprawdzie uchwała (wszak odmówiono podjęcia uchwały), niemniej jednak powyższe postanowienie ma pewną doniosłość prawną. Należy się spodziewać, że sądy administracyjne będą się stosować do powyższego poglądu i uznawać, że podstawą opodatkowania przy aportach jest wartość nominalna udziałów (wydawanych w zamian za wniesienie aportu).

W wyroku z 29.08.2017 r. (I FSK 2326/15, LEX nr 2353229) NSA podtrzymał pogląd, że podstawą opodatkowania w przypadku aportu jest wartość nominalna akcji (udziałów) wydanych w zamian za aport, niezależnie od ich ceny emisyjnej oraz wartości przedmiotu aportu.

### **Dotacje i podobne kwoty wliczane do podstawy opodatkowania**

18. Początkowo planowano zmianę zasad uwzględnienia dotacji, subwencji i tym podobnych kwot w podstawie opodatkowania. Wedle początkowych projektów komentowanego artykułu dotacje i inne podobne świadczenia miały być w szerszym zakresie niż dotychczas uwzględniane w podstawie opodatkowania.

Ostatecznie jednak dotacje, subwencje i podobne kwoty są wliczane do podstawy opodatkowania w podobnym zakresie jak dotychczas.

19. Za część zapłaty – na co wskazuje użycie sformułowania „włącznie z” – uznaje się także otrzymane przez podatnika dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze, mające bezpośredni wpływ na cenę (kwotę należną) towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

Należy tutaj wskazać na specyfikę opodatkowania dotacji, dopłat itp. Otóż otrzymanie dotacji nie jest, jako takie, żadną odrębną czynnością opodatkowaną. Dotacje podlegają bowiem opodatkowaniu jako składnik ceny czynności, z którą są związane. Otrzymanie dotacji nie stanowi natomiast samo w sobie żadnej czynności opodatkowanej ani zdarzenia opodatkowanego. Jest to tylko dodatkowy element podstawy opodatkowania do czynności, z którą dotacja jest związana. Skutkuje to m.in. tym, że dotacje są opodatkowane wedle takiej stawki jak czynności, których dotyczą. Jeśli zaś dotacje dotyczą czynności niepodlegającej opodatkowaniu, to także one same nie mogą podlegać opodatkowaniu (o ile faktycznie mają charakter zwrotny). Także wówczas, gdy dotacja pokrywa całą kwotę należną za świadczenie usług bądź dostawę towarów,

opodatkowanie dotyczy konkretnej czynności, a nie dotacji. Opodatkowana jest wówczas czynność odpłatna (gdzie odpłatnością jest dotacja) – zob. także wyrok WSA w Łodzi z 14.03.2007 r. (I SA/Łd 721/06, LEX nr 925951).

20. Z orzecznictwa ETS wynika, że określenie związku pomiędzy dotacją a świadczeniem usług czy dostawą towaru jako „bezpośredniego” ma istotne znaczenie dla opodatkowania. W uzasadnieniu wyroku z 22.11.2001 r. (C-184/00, Office des produits wallons ASBL v. Belgian State) podkreślono, że sam tylko fakt, iż dotacja (czy inny sposób dofinansowania) wpływa na ostateczną cenę świadczenia (co niemal zawsze ma miejsce), nie może być decydujący dla uznania, że dotacja ta powinna zwiększać podstawę opodatkowania. Jednocześnie wyjaśniono, że do uznania dotacji (subwencji itp.) za zwiększającą podstawę opodatkowania konieczne jest stwierdzenie, że dotacja ta jest dokonywana w celu sfinansowania konkretnej czynności opodatkowanej (dostawy towarów lub świadczenia usług). Opowiedziano się więc za takim rozumieniem przepisów, aby opodatkowanie dotacji następowało tylko w stosunku do takich dotacji, które odpowiadają całości lub części wynagrodzenia z tytułu takiej czynności. Dotacja powinna być związana także z konkretną, oznaczoną dostawą albo usługą.

Nie ma zatem wątpliwości, że dotacje podmiotowe czy przeznaczone na pokrycie kosztów działalności – chociaż mogą mieć w ostatecznym rozrachunku jakiś wpływ na cenę świadczonych usług lub dostarczanych towarów – nie są uwzględniane w podstawie opodatkowania.

Dotacje zawsze w jakiś sposób wpływają na cenę świadczonych usług czy towarów dostarczanych przez podatnika. Do podstawy opodatkowania wlicza się jednakże tylko te dotacje (dofinansowania), które są w bezpośredni sposób związane z podstawą opodatkowania. Okoliczność, że dotacja – np. pokrywająca część ogólnych kosztów podatnika – pozwoliła na zmniejszenie ceny świadczonych usług, nie jest powodem, aby włączać takie dotacje do podstawy opodatkowania, jeśli nie dotyczą one konkretnych czynności opodatkowanych. Jak stwierdził ETS w cytowanym już wyżej orzeczeniu w sprawie C-184/00, w praktyce niemal zawsze dofinansowanie działalności podatnika wpływa w jakiś sposób na stosowane przez niego ceny. Fakt ten jednak nie ma znaczenia dla stwierdzenia, czy dofinansowanie powinno zwiększyć podstawę opodatkowania – aby otrzymana dotacja zwiększała podstawę opodatkowania, konieczne jest stwierdzenie, że dotacja ta została dokonana w celu sfinansowania dostawy konkretnych towarów lub świadczenia konkretnych usług.

Niemniej jednak trzeba zauważyć, że TSUE w wyroku z 27.03.2014 r. (C-151/13, Le Rayon d’Or SARL v. Ministre de l’Économie et des Finances) opowiedział się za brakiem tak ścisłego powiązania pomiędzy otrzymywanym dofinansowaniem a transakcjami, których to dofinansowanie dotyczy. Spór w tym przypadku dotyczył kwoty dopłacanej domom opieki do każdego pensjonariusza, stanowiącej wynagrodzenie za gotowość do zapewnienia pensjonariuszom opieki zdrowotnej. Trybunał uznał, że w przypadku usług charakteryzujących się ciągłą gotowością do udzielenia w odpowiednim momencie świadczeń z tytułu opieki zdrowotnej wymaganych przez pensjonariuszy do uznania, że istnieje bezpośredni związek pomiędzy wspomnianym świadczeniem oraz otrzymywanym w zamian świadczeniem wzajemnym, nie jest konieczne ustalenie, że zapłata odnosi się do zindywidualizowanego i ściśle określonego świadczenia z tytułu opieki zdrowotnej udzielonego na żądanie pensjonariusza. W związku z tym fakt, że świadczenia z tytułu opieki zdrowotnej udzielane pensjonariuszom nie są ani z góry określone, ani zindywidualizowane, nie ma wpływu na istnienie bezpośredniego związku pomiędzy świadczeniem usług a otrzymanym w zamian świadczeniem (dotacją), którego kwota jest określona z góry i zgodnie z ustalonymi kryteriami. W konsekwencji taka dotacja wchodzi do podstawy opodatkowania.

W orzecznictwie ETS pojawił się pogląd, że niezależnie od tego, czy dofinansowanie spełnia warunek bezpośredniego związku z ceną, czy też nie, zwiększać będzie podstawę opodatkowania, jeśli osoba trzecia (także organ władzy publicznej) wpłaca pewną kwotę pieniędzy na poczet usług świadczonych na rzecz osoby fizycznej (tak ETS w orzeczeniu z 13.06.2002 r., C-353/00, *Keeping Newcastle Warm Ltd. v. Commissioners of Customs and Excise*, dotyczącym dopłat wypłacanych firmie zajmującej się usługami związanymi z doradztwem w dziedzinie energetyki, a konkretnie z poprawą energochłonności budynków mieszkalnych).

21. W wyroku z 19.02.2014 r. (I SA/Po 615/13, LEX nr 1443198) WSA w Poznaniu uznał, że dopłatą podlegającą opodatkowaniu może być także kwota otrzymywana od spółki dominującej (przez spółkę zależną), w sytuacji gdy dopłata ta stanowi wyrównanie marży dla spółki zależnej w związku z tym, że spółka była wcześniej zmuszona sprzedawać swoje produkty po cenach poniżej kosztów ze względu na politykę cenową całej grupy.

Z kolei w wyroku z 9.10.2019 r. w połączonych sprawach C-573/18 oraz C-574/18 (C GmbH & Co. KG i C-eG v. Finanzamt Z) TSUE uznał, że jest dotacją (wliczaną do podstawy opodatkowania) kwota wypłacana przez fundusz operacyjny na rzecz organizacji producentów, wyrównująca różnicę pomiędzy ceną zakupu towarów a ceną, po jakiej organizacja producentów zbywa towary swoim członkom.

22. Nie jest dopłatą uwzględnianą w podstawie opodatkowania rekompensata otrzymywana od gminy przez spółkę komunalną jako pokrycie kosztów świadczenia usług transportu publicznego. Nie jest ona dopłatą do ceny usług (zob. wyrok NSA z 7.11.2018 r., I FSK 1692/16, LEX nr 2629219).
23. W praktyce wiele wątpliwości budzi kwestia opodatkowania dotacji przyznawanych w ramach programów unijnych na panele fotowoltaiczne czy też kolektory słoneczne.

Niektóre sądy administracyjne przyjmują bowiem, że taka dotacja podlega opodatkowaniu (zob. wyrok WSA w Lublinie z 29.07.2020 r., I SA/Lu 28/20, LEX nr 3040071).

Bardziej przekonująca wydaje się jednak teza wyrażona w wyroku NSA z 11.08.2020 r. (I FSK 412/18, LEX nr 3048444): „Dla ujęcia kwoty dotacji w wartości podstawy opodatkowania w rozumieniu art. 29a ust. 1 ustawy o PTU nie jest wystarczające to, że dotacja przeznaczona jest na konkretne zadania wykonywane w ramach projektu. Wprawdzie poprzez sfinansowanie kosztów niezbędnych na realizację projektu, właściciele nieruchomości, na których będzie realizowany projekt, poniosą niższe koszty wykonania na nieruchomościach zestawów kolektorów słonecznych, to jednak otrzymana dotacja nie miała bezpośredniego wpływu na cenę. [...] Dofinansowanie nie jest bowiem przeznaczone na pokrycie ceny realizowanych usług polegających na wykonaniu zestawów kolektorów słonecznych na nieruchomościach. Dofinansowanie ma charakter zakupowy i służy sfinansowaniu kosztów zakupu i montażu instalacji kolektorów słonecznych, opłaty za wykonanie studium wykonalności dla projektu, dokumentacji technicznej kolektorów, utworzenia strony www i systemu zarządzania energią, nadzoru inwestorskiego nad projektem, kampanii informacyjno-promocyjnej (ogłoszenia prasowe, tablice informacyjne, nalepki promocyjne), kosztów osobowych (wynagrodzenie)”.

24. Do podstawy opodatkowania wliczane są tylko te kwoty dofinansowań, które zostały faktycznie otrzymane. Z tego też powodu dotacjami (dopłatami, subwencjami itp.) podlegającymi wliczeniu do podstawy opodatkowania nie są kwoty zaniechanych, umorzonych zobowiązań (np. pożyczki z funduszy środowiska). Nie są to bowiem kwoty otrzymane przez podatnika.
25. Innym istotnym problemem, jaki powstaje na gruncie brzmienia komentowanego artykułu, jest to, czy otrzymywana kwota dofinansowania stanowi kwotę netto (od której należy naliczyć podatek), czy też jest ona kwotą brutto, tj. zawierającą podatek.



Ta kwestia wywoływała wątpliwości praktyczne na gruncie przepisów obowiązujących w okresie od 1.05.2004 r. do 31.05.2005 r. Nie było wówczas jednoznacznego jej określenia w obowiązujących przepisach. Można było w związku z tym twierdzić, że dotacje są kwotami netto, od których należy liczyć podatek.

Z dniem 1.06.2005 r. ówczesne przepisy uzupełniono o klauzulę, że powiększające obrót dotacje (dopłaty, subwencje) są pomniejszone o kwotę należnego podatku. Należało zatem wówczas rozumieć, że otrzymywana dotacja jest kwotą brutto. Trzeba było obliczyć w niej (metodą „w stu”) podatek i pomniejszyć kwotę dotacji o kwotę tak obliczonego podatku. Tę właśnie kwotę (dotacja netto) należało włączyć do podstawy opodatkowania.

Tego rodzaju wyraźnej regulacji nie ma w przepisach komentowanego artykułu. Należy jednak zauważyć, że komentowany artykuł zawiera generalną klauzulę odnoszącą się do niewliczenia podatku do podstawy opodatkowania. Wskazywano już na sposób rozumienia tej regulacji w odniesieniu do zapłat (zob. teza 15).

Biorąc pod uwagę, że dotacje, o których mowa, są w istocie rodzajem zapłaty otrzymywanej od osoby trzeciej, należy uznać, że również i one są kwotami brutto zawierającymi należny podatek. Jeśli więc dotacja, subwencja czy też podobna kwota podlega opodatkowaniu, podatek należy policzyć w tej kwocie, a nie od tej kwoty.

### **Podstawa opodatkowania w przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług z udziałem bonów**

26. Od 1.01.2019 r. w komentowanym artykule znalazły się przepisy określające podstawę opodatkowania w przypadku dostawy realizowanej w zamian za bony różnego przeznaczenia. Regulacje te są odzwierciedleniem przepisów unijnych dotyczących podstawy opodatkowania w przypadku bonów MPV. Polski ustawodawca jest jednakże dokładniejszy, gdyż osobno uregulował sytuację, w której dostawa lub usługa jest w całości „opłacona” bonem, oraz sytuację, w której ma miejsce częściowa „płatność” bonem, zaś w części płatność ta ma inną formę. Wydaje się, że regulacje dotyczące tej drugiej sytuacji nie są niezbędne.
27. Wprowadzenie odrębnych regulacji dotyczących podstawy opodatkowania w przypadku bonów różnego przeznaczenia wydaje się konieczne przede wszystkim z uwagi na fakt, że moment płatności za bon jest oderwany od momentu wykonania czynności w zamian za bon. Również kwota płatności, jaką faktycznie otrzymuje wykonujący dostawę lub świadczący usługę w zamian za bon, jest często różna od wartości nominalnej bonu, a także różna od kwoty, jaką płaci realizujący ten bon.
28. Komentowane regulacje stanowią, że co do zasady podstawa opodatkowania dla czynności wykonywanych w zamian za bony różnego przeznaczenia jest równa wynagrodzeniu zapłaconemu za taki bon pomniejszonemu o kwotę należnego od tych czynności podatku.  
Przez pojęcie wynagrodzenia zapłaconego za taki bon należy rozumieć to wynagrodzenie, które otrzymuje podatnik faktycznie wykonujący świadczenie w zamian za bon, a nie wynagrodzenie, jakie zostało zapłacone przez ostatniego jego nabywcę (nabywcę, który bon realizuje).
29. Jeśli informacje dotyczące wynagrodzenia zapłaconego za bon są niedostępne (co może mieć miejsce w przypadku np. niemożności identyfikacji konkretnego bonu, czy w sytuacji gdy bony były zbywane po różnych cenach), to wówczas podstawą opodatkowania jest wartość pieniężna wskazana na samym bonie różnego przeznaczenia lub w powiązanej dokumentacji.

Przepisy nie posługują się tutaj pojęciem wartości nominalnej bonu. W każdym razie podstawą opodatkowania jest w tym przypadku wartość, na jaką opiewa dany bon (pomniejszona

W publikacji dokonano analizy przepisów ustawy o podatku od towarów i usług wraz z niezbędnym nawiązaniem do aktów wykonawczych oraz przepisów prawa unijnego i orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Szczególny nacisk położono na kwestie związane ze stosowaniem nowych, obowiązujących od 2020 r. i 2021 r., przepisów dotyczących przede wszystkim:

- pakietu SLIM VAT, czyli rozwiązań mających na celu uproszczenie rozliczania przez podatników podatku od towarów i usług,
- zmian w zakresie systemu zwrotu podatku podróznym (TAX FREE),
- określenia przypadków, w których nie ma obowiązku ustanawiania przedstawiciela podatkowego,
- stosowania przepisów Ordynacji podatkowej do postępowania w przedmiocie kar pieniężnych za błędy w ewidencji VAT,
- ewidencji w zakresie towarów przemieszczanych w procedurze magazynu typu *call-off stock*,
- elektronicznych kas rejestrujących.

Autor starał się zadać kłam opiniom, że komentarze prawnicze zwykle kończą się tam, gdzie zaczyna się problem. Dlatego postawił sobie za cel zacząć komentarz w miejscu, w którym problem się rodzi. Jest to wynikiem doświadczeń nabytych w czasie wykonywania czynności doradztwa podatkowego, w związku z prowadzeniem szkoleń, uczestnictwem w konferencjach, seminariach i warsztatach.

Komentarz jest przeznaczony dla doradców podatkowych, właścicieli biur rachunkowych oraz pracowników działów finansowo-księgowych w przedsiębiorstwach. Zainteresuje także adwokatów, radców prawnych i pracowników organów podatkowych.

**Adam Bartosiewicz** – doradca podatkowy, radca prawny, doktor habilitowany nauk prawnych specjalizujący się w prawie podatkowym, ze szczególnym uwzględnieniem problematyki relacji do prawa unijnego, oraz w prawie karnym skarbowym. Autor i współautor kilkuset publikacji z zakresu prawa podatkowego.



**ZAMÓWIENIA:**  
INFOLINIA 801 04 45 45  
ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUPER.PL  
WWW.PROFINFO.PL



WOLTERS KLUWER POLECA

**P**RZEGLĄD  
PODATKOWY