

ŚWIADCZENIA ZŁOŻONE W VAT

**Zasady stosowania z przykładami
nieprawidłowości i nadużyć**

Jacek Matarewicz

PORADNIKI PODATKOWE

ŚWIADCZENIA ZŁOŻONE W VAT

Zasady stosowania z przykładami
nieprawidłowości i nadużyć

Jacek Matarewicz

PORADNIKI PODATKOWE

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa

Stan prawny na 1 stycznia 2020 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Adam Choiński

Opracowanie redakcyjne
Grażyna Polkowska-Nowak

Projekt okładek serii
Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski

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.

prawolubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by
Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2020

ISBN 978-83-8187-395-6

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

www.wolterskluwer.pl
księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	11
Wprowadzenie.....	15
Rozdział 1	
Znaczenie pojęcia „świadczenie złożone” na gruncie przepisów dotyczących VAT	29
1.1. Ewolucja pojęcia	29
1.1.1. Współczesne ramy prawne dotyczące świadczeń złożonych.....	29
1.1.2. Wskazanie elementu dominującego i oczekiwań ostatecznego konsumenta jako kryterium rozstrzygające	41
1.1.3. Znaczenie orzecznictwa sądowego wobec braku legalnej definicji pojęcia – sędziowie jako kształtujący zasady stosowania koncepcji świadczeń złożonych w przepisach o VAT	64
1.2. Wskazówki interpretacyjne dotyczące pojęcia świadczenia złożonego	69
1.2.1. Neutralność VAT jako jedna z przyczyn próby manipulowania stawką VAT	70
1.2.2. Zróżnicowanie stawek VAT a prawo do odliczenia VAT naliczonego.....	77
1.2.3. Podobieństwo towaru jako kryterium uzasadniające zastosowanie analogicznej stawki VAT – wybrane przypadki	92

1.2.3.1.	Podobieństwo nieruchomości niezabudowanych a stawka VAT właściwa dla ich dostawy.....	94
1.2.3.2.	Podobieństwo nieruchomości zabudowanych a stawka VAT właściwa dla ich dostawy	98
1.2.3.3.	Świadczenia złożone związane z obsługą/konserwacją nieruchomości ...	105
1.2.3.4.	Podobieństwa towarów na przykładzie opodatkowania chrupek i chipsów	109
1.2.3.5.	Podobieństwo towarów na przykładzie opodatkowania ciastek	112
1.2.3.6.	Podobieństwo produktów na przykładzie opodatkowania odpadów mięsnych	115
1.2.3.7.	Podsumowanie.....	116
1.3.	Cel istnienia koncepcji świadczenia złożonego	116
1.3.1.	Walka z uszczupleniami należności publicznoprawnych.....	116
1.3.1.1.	Działania prewencyjne podejmowane przez polskiego ustawodawcę	117
1.3.1.2.	Obniżenie przez Najwyższą Izbę Kontroli nieskuteczności i nieefektywności działań administracji skarbowej	124
1.3.2.	Ochrona interesów podatnika jako uzasadnienie wprowadzenia w życie nowej definicji.....	137
1.4.	Czynności opodatkowane VAT w świetle koncepcji świadczeń złożonych	147
1.5.	Zasada opodatkowania każdego świadczenia / każdej dostawy odrębną stawką VAT	153

Rozdział 2

Świadczenia złożone w orzecznictwie Trybunału

Sprawiedliwości Unii Europejskiej	161
2.1. Kryteria typowania usługi dominującej i skutki z tym związane	162

2.1.1.	Ekonomiczne i gospodarcze znaczenie świadczeń złożonych	162
2.1.2.	Podstawa opodatkowania VAT przy kompensowaniu należności a świadczenie realizowane przez podmiot trzeci	163
2.1.3.	Oczekiwania konsumenta jako kryterium decydujące o kompleksowości świadczenia na przykładzie usług parkingowych połączonych z transferem na lotnisko.....	165
2.1.4.	Gospodarczy powód zawarcia umowy jako kryterium przesądzające o kompleksowości świadczeń na przykładzie orzeczeń dotyczących najmu powierzchni biurowych	166
2.1.5.	Opodatkowanie dodatkowych świadczeń oferowanych przez usługodawcę na przykładzie orzeczeń dotyczących firm leasingowych.....	168
2.2.	Ocena świadczenia jako towaru lub usługi.....	176
2.2.1.	Problemy klasyfikacyjne związane z finansowaniem zakupu poprzez odroczenie w czasie płatności.....	177
2.2.2.	Kryterium przeważających elementów świadczenia na przykładzie dostawy posiłków	181
2.2.3.	Ocena wiodących elementów świadczenia na przykładzie kluczowego wyroku w sprawie Levob Verzekeringen BV	183
2.3.	Problemy z ustaleniem miejsca opodatkowania transakcji złożonej	184
2.3.1.	Niejednoznaczność przesłanek definiujących stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej	184
2.3.2.	Problematyka opodatkowania usług związanych z nieruchomościami	189
2.4.	Usługi dodatkowe świadczone przez podatnika rozliczającego VAT w ramach szczególnej procedury VAT marży	192
2.4.1.	Dodatkowe świadczenia rozliczane w systemie marży	192

2.4.2. Katalog podmiotów uprawnionych do opodatkowania usług w systemie marży	194
---	-----

Rozdział 3

Świadczenia złożone w poszczególnych sektorach

gospodarki w świetle orzeczeń polskich sądów.....	197
3.1. Problemy klasyfikacji przy stosowaniu koncepcji świadczeń złożonych w branży budowlanej i deweloperskiej – wybrane przykłady.....	197
3.1.1. Dostawy nieruchomości wraz z projektem budowlanym/architektonicznym.....	198
3.1.2. Problematyka świadczeń złożonych oferowanych przez wykonawców w obiektach budownictwa społecznego.....	202
3.1.3. Opodatkowanie VAT inwestycji realizowanych w ramach umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym	216
3.2. Koncepcja świadczeń złożonych w branży hotelarskiej – wybrane przykłady	218
3.2.1. Wątpliwości kwalifikacyjne na przykładzie usług restauracyjnych świadczonych przez hotel.....	224
3.2.2. Znaczenie identyfikacji różnic w produktach spożywczych dla zastosowania określonej stawki VAT.....	226
3.3. Problemy klasyfikacyjne związane ze stosowaniem koncepcji świadczeń złożonych w innych branżach – wybrane przykłady	227
3.3.1. Wątpliwości kwalifikacyjne na przykładzie branży finansowej i leasingowej.....	227
3.3.1.1. Stosowanie kart paliwowych a związane z tym problemy na gruncie przepisów o VAT	227
3.3.1.2. Serwis przedmiotu leasingu w kontekście problematyki świadczeń złożonych.....	232

3.3.1.3.	Kryteria uznania świadczeń pobocznych za świadczenie złożone na przykładzie technicznej obsługi kart płatniczych	234
3.3.1.4.	Problematyka kompleksowej usługi udzielenia pożyczki lub zarządzania nią ...	242
3.3.1.5.	Świadczenie złożone na przykładzie usług dotyczących środków płatniczych (<i>cash processing</i> i konwojowanie).....	245
3.3.2.	Problematyka świadczeń złożonych w branży medycznej.....	249
3.3.2.1.	Funkcjonalność produktu z punktu widzenia konsumenta jako kryterium niedecydujące o klasyfikacji dostawy i usługi na przykładzie dostawy sprzętu medycznego wraz z adaptacją.....	249
3.3.2.2.	Ocena, czy dodatkowe elementy związane z usługą medyczną stanowią gospodarczą całość i powinny być opodatkowane według jednej stawki VAT właściwej dla usługi medycznej.....	256
3.3.2.3.	Dotacje na zakup leków a ustalenie podstawy opodatkowania VAT z tytułu ich sprzedaży.....	259
3.3.2.4.	Problematyka opodatkowania VAT budowy szpitala wraz z instalacjami gazów medycznych.....	259
3.3.3.	Brak nierozzerwalnego związku między kampanią marketingową a nieodpłatnym wydaniem towarów (nagród) na przykładzie orzeczeń dotyczących agencji marketingowych i domów mediowych.....	267
3.3.4.	Magazynewanie i logistyka	270

Rozdział 4

Nadużywanie koncepcji świadczeń złożonych w Polsce.....	273
4.1. Nadużywanie koncepcji świadczeń złożonych przez organy podatkowe oraz podatników.....	273
4.1.1. Problematyka wpływu interesów kupującego na kształtowanie zasad opodatkowania VAT wykonywanych świadczeń na przykładzie konserwacji obiektów wspólnot mieszkaniowych.....	276
4.1.2. Korzystanie przez organy podatkowe z koncepcji świadczeń złożonych w przypadkach, w których korzyścią są należności budżetowe, na przykładzie najmu lokali	280
4.1.3. Dokumentowanie świadczeń złożonych na fakturze – spór akademicki czy poważny problem?	285
4.2. Brak definicji legalnej oraz normatywnie określonych wskazówek interpretacyjnych dla pojęcia świadczenia złożonego.....	288
4.2.1. Nieudane próby definiowania jednolitej gospodarczo transakcji	288
4.2.1.1. Jednolita gospodarczo transakcja dotycząca opodatkowania na zasadzie odwrotnego obciążenia niektórych towarów z kategorii elektroniki	288
4.2.1.2. Jednolita gospodarczo transakcja a sprzedaż zestawów.....	294
4.2.2. Sprzedaż zestawów oraz świadczenie złożone a nadużycie prawa w VAT.....	295
4.3. Dwuznaczność tez zawartych w orzeczeniach Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.....	308
Postulaty de lege ferenda.....	319
Bibliografia.....	323
Wykazy orzeczeń i pism urzędowych.....	329

WPROWADZENIE

Inspiracją do napisania tej książki stała się obserwowana przeze mnie praktyka stosowania w Polsce przepisów o VAT w zakresie problematyki tzw. świadczeń złożonych. Stosownie do definicji opublikowanych w *Słowniku języka polskiego PWN* „świadczenie” oznacza „obowiązek wykonania lub przekazania czegoś na czyjąś rzecz; też: to, co jest z tytułu takich zobowiązań wykonywane lub przekazywane; w prawie cywilnym: zachowanie się dłużnika przewidziane treścią zobowiązania”¹, a „złożony” to „składający się z części, elementów; obejmujący wiele aspektów i trudny do zrozumienia”². Łącząc te dwa elementy, można dojść do wniosku, że termin „świadczenie złożone” oznacza obowiązek wykonania zadania składającego się z części, elementów. Takie uproszczenie jest więc jak najbardziej prawidłowe również w kontekście przepisów o VAT. Konsekwencją bowiem zastosowania koncepcji świadczeń złożonych jest przede wszystkim **opodatkowanie wszystkich elementów** (usług, dostaw) **towarzyszących świadczeniu zasadniczemu według jednokowych zasad dotyczących m.in. ustalenia podstawy opodatkowania, momentu powstania obowiązku podatkowego VAT, zastosowania stawki VAT, udokumentowania i zaewidencjonowania transakcji**. Termin „świadczenie złożone” nie jest zdefiniowany w przepisach prawa zarówno krajowego, jak i międzynarodowego. Brak regulacji prawnych rodzi ryzyko nadużyć ze strony organów państwa, a także ze strony podatników. Jest oczywiste, że prawem pozytywnym jest zawsze

¹ Zob. <https://sjp.pwn.pl/szukaj/swiadczenie.html> (dostęp: 27.04.2018 r.).

² Zob. <https://sjp.pwn.pl/szukaj/zlozony.html> (dostęp: 27.04.2018 r.).

wola tego, kto dzisiaj ma władzę³. Nieuchwalenie konkretnych norm w systemie prawa stanowionego stwarza zagrożenie, że aparat państwa będzie opresyjny jedynie w stosunku do wybranej grupy obywateli, co pozostaje w sprzeczności z konstytucyjną zasadą pewności prawa (art. 2 Konstytucji RP) oraz równości wszystkich wobec prawa (art. 32 Konstytucji RP)⁴. Przykładowo przedmiotem zainteresowania przedstawicieli aparatu skarbowego jest ustalanie podstawy opodatkowania VAT świadczeń sprzedawanych m.in. w formie zestawów⁵. Wymaganie od obywateli określonych zachowań – mimo braku przepisów – jest równie niebezpieczne, jak stosowanie prawa, którego nikt poza władzą nie zna. Prawdą jest, że w historii zdarzały się przypadki, że władza, tworząc określone przepisy i inspirując obywateli do popełniania określonych błędów, czerpała korzyści z surowego egzekwowania sankcji za naruszenie norm. „Tyrani Dionizy i Kaligula wieszali prawa tak wysoko, iż obywatele nie mogli ich czytać. Mimo to były także prawem, choć nie dochodziły do wiadomości poddanych”⁶. W przypadku zagadnienia stanowiącego zasadniczy temat tej pracy w ogóle nie może być mowy o nieznaności regulacji prawnych, gdyż stosownych, niezbędnych norm w ogóle nie uchwalono. Powoduje to utrzymywanie stanu zaniechania legislacyjnego⁷.

Istnieją jednak problemy, które są etycznie obojętne.

„Jako przykład powołuje się często przepisy, regulujące ruch uliczny. Obojętne jest dla naszego poczucia sprawiedliwości, czy pojazdy mają się trzymać lewej czy prawej strony. Sumienie nie powie nam, która strona – lewa czy prawa – ma mieć pierwszeństwo w obliczu sprawiedliwości

³ S. Rosmarin, *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1939, s. 37.

⁴ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

⁵ Komunikat MF z 29.09.2017 r. *Nieprawidłowe określanie podstawy opodatkowania VAT dla towarów sprzedawanych w formie zestawów*, https://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/komunikaty/-/asset_publisher/6Wwcm/content/nieprawidlowe-okreslanie-podstawy-opodatkowania-vat-dla-towarow-sprzedawanych-w-formie-zestawow (dostęp: 22.05.2018 r.).

⁶ S. Rosmarin, *Prawo podatkowe a prawo prywatne...*, s. 57.

⁷ L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2014; T. Stawecki, P. Winczorek, *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 2003, s. 1.

(...). Wartość takich przepisów wyczerpuje się w samym uregulowaniu, koniecznym dla uniknięcia nieporządków i przypadków: obojętne jest, jakie są te przepisy, byle by były”⁸.

Nie chodzi tu oczywiście o zachęcanie do pochopnego wprowadzania jakichkolwiek norm dotyczących omawianej problematyki świadczeń złożonych – skoro ustawodawca nie decydował się na ich wprowadzenie przez tyle lat, to tym bardziej można uzasadnić wygosposodarowanie odpowiedniego czasu na przygotowanie regulacji w tym zakresie. Starannie przygotowane regulacje będą mogły przez długi okres służyć kolejnym pokoleniom Polek i Polaków, a nawet jeżeli to prawo miałyby być zmieniane, to i tak lepiej zmieniać poprawnie napisane regulacje, odpowiadające standardom tzw. przyzwoitej legislacji⁹. Jak wskazuje J. Raz:

„(...) prawo jest dobre, jeśli dostarcza rozsądkowych powodów na rzecz działań w sytuacjach, w których jest to wskazane, i jeśli wyznacza pewne standardy wymagane społecznie w sytuacjach, w których jest to potrzebne. Jeśli prawo robi to we właściwy sposób, to wzmacnia ochronę moralnie wartościowych możliwości i interesów oraz promuje i wzmacnia cenne formy współpracy społecznej”¹⁰.

Nie można pozostawiać problemu całkowicie swobodnej decyzji sędziego lub urzędnika, jeżeli podatnik nie zdecyduje się na spór sądowy. W systemie prawa stanowionego większym zagrożeniem jest istnienie luk podatkowych lub pozostawienie norm niedookreślonych o charakterze represyjnym lub daninowym, niż wprowadzenie regulacji

⁸ S. Rosmarin, *Prawo podatkowe a prawo prywatne...*, s. 113–114.

⁹ Przykładowo w Anglii obowiązuje *Bill of Rights* z 1689 r., a w Stanach Zjednoczonych Ameryki nie utraciła swej ważności pierwsza na świecie konstytucja z 1777 r. Jak pisze C. Kosikowski: „Pozostały także w mocy: Konstytucja Norwegii z 1814 r., Konstytucja Holandii z 1815 r., Konstytucja Belgii z 1831 r., Konstytucja Luksemburga z 1868 r., Konstytucja Związkowa Konfederacji Szwajcarskiej z 1874 r., angielska ustawa o Parlamencie z 1911 r., fińska ustawa o formie rządu Finlandii z 1919 r. oraz fińska ustawa o Parlamencie z 1928 r., Konstytucja Austrii z 1929 r., konstytucja Irlandii z 1937 r.” – C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa*, Warszawa 2006, s. 39.

¹⁰ J. Raz, *Autorytet prawa*, Warszawa 1979, s. 249.

uciążliwych, lecz przy tym jasnych, precyzyjnych oraz obowiązujących wszystkich obywateli.

Ta publikacja odnosi się do problematyki świadczeń złożonych na gruncie stosowania przepisów o VAT w Polsce. Jak wskazałem w tytule, zajmuję się tematem na gruncie stosowania przepisów, co wskazuje na praktyczne ujęcie problemu. Obszernej analizie poddano orzeczenia sądów administracyjnych, Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz interpretacje organów podatkowych. Sądy i organy administracji – na kanwie konkretnych stanów faktycznych – dokonywały procesu wykładni przepisów tworzących podstawę prawną do rozstrzygnięcia, czy w danych okolicznościach przyjęcie koncepcji świadczenia złożonego jest w ogóle zasadne. Nie jest to oczywiście jedynie analiza samego stanu prawnego – stąd w tytule pracy pojawiła się informacja o problematyce świadczeń złożonych na gruncie „stosowania” przepisów. Analiza stanu prawnego jest więc tylko elementem pracy, której ujęcie ma znacznie szerszy aspekt. Pisząc o regulacjach VAT obowiązujących w Polsce, należy odwołać się również do regulacji unijnych. VAT jest bowiem podatkiem zharmonizowanym, co oznacza, że prawo Unii Europejskiej wyznacza pewne wzorce postępowania obowiązujące we wszystkich państwach członkowskich¹¹. Przepisy o VAT na szczeblu unijnym zawarte są przede wszystkim:

- 1) w bezpośrednio stosowanych we wszystkich krajach Unii Europejskiej rozporządzeniach¹² oraz

¹¹ Jak wskazuje A. Nowak-Far: „W kontekście funkcjonowania UE harmonizacja w odniesieniu do podatków nie ma jednej definicji. Niektórzy rozumieją przez to pojęcie wzajemne przenikanie się i asymilację systemów podatkowych jej państw członkowskich (tj. wszystkich podatków, które w nich obowiązują). Dominuje jednak pojmowanie harmonizacji podatkowej jako eliminacji nadmiernej różnorodności systemów podatkowych państw członkowskich” – A. Nowak-Far [w:] *Prawo Unii Europejskiej. Prawo materialne i polityki*, red. J. Barcz, Warszawa 2005, s. 215.

¹² M. Kenig-Witkowska, A. Łazowski, R. Ostrihansky, *Prawo instytucjonalne Unii Europejskiej*, red. M. Kenig-Witkowska, Warszawa 2015, s. 176; *Komentarz do dyrektywy 2006/112/WE. Kodyfikacja przepisów o VAT*, red. W. Modzelewski, seria „Prawo Podatkowe”, z. 109, Warszawa 2010, s. 13. W zakresie VAT do najważniejszych rozporządzeń należy zaliczyć: rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) 282/2011 z 15.03.2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 77, s. 1, ze zm.), rozporządzenie

- 2) w dyrektywach, które z kolei – w przeciwieństwie do rozporządzeń – każde z państw członkowskich ma obowiązek implementować do swojego porządku prawnego¹³.

W żadnym z istniejących reżimów prawnych nie zdefiniowano pojęcia „świadczenie złożone”. Tymczasem wybrane orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, które zostały omówione w tej pracy, dowodzą, że problem z opodatkowaniem VAT według jednolitych zasad wszystkich towarów lub usług dostarczanych przez przedsiębiorców w ramach realizacji jednego projektu/zlecenia dotyczy wszystkich państw członkowskich¹⁴.

Rady (UE) nr 904/2010 z 7.10.2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 268, s. 1, ze zm.), a także rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE, EURATOM) nr 883/2013 z 11.09.2013 r. dotyczące dochodzeń prowadzonych przez Europejski Urząd ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych (OLAF) oraz uchylające rozporządzenie (WE) nr 1073/1999 Parlamentu Europejskiego i Rady i rozporządzenie Rady (Euratom) nr 1074/1999 (Dz.Urz. UE L 248, s. 1, ze zm.).

¹³ M. Kenig-Witkowska, A. Łazowski, R. Ostrihansky, *Prawo instytucjonalne...*, s. 182. W zakresie VAT do najważniejszych dyrektyw należy zaliczyć: dyrektywę Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.), dyrektywę Rady 2008/9/WE z 12.02.2008 r. określającą szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim (Dz.Urz. UE L 44, s. 23, ze zm.), a także Trzynastą dyrektywę Rady 86/560/EWG z 17.11.1986 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty (Dz.Urz. UE L 326, s. 1, ze zm.).

¹⁴ Przykładowo: wyrok TSUE z 25.02.1999 r. w sprawie C-349/96 Card Protection Plan Ltd. v. Commissioners of Customs & Excise (ECLI:EU:C:1999:93) dotyczył sporu brytyjskiego podatnika; wyrok TSUE z 27.10.2005 r. w sprawie C-41/04 Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV v. Staatssecretaris van Financiën (ECLI:EU:C:2005:649) dotyczył sporu holenderskiego podatnika; wyrok TSUE z 10.03.2011 r. w sprawach połączonych: Finanzamt Burgdorf v. Manfred Bog (C-497/09), CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG v. Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst (C-499/09), Lothar Lohmeyer v. Finanzamt Minden (C-501/09) i Fleischerei Nier GmbH & Co. KG v. Finanzamt Detmold (C-502/09) (ECLI:EU:C:2011:135) – odnosił się do podatników niemieckich; wyrok TSUE z 17.01.2013 r. w sprawie C-224/11 BGŻ Leasing sp. z o.o. v. DIS w Warszawie (ECLI:EU:C:2013:15) dotyczył polskiego podatnika; wyrok TSUE z 6.05.2010 r. w sprawie C-94/09 Komisja Europejska v. Republika Francuska (ECLI:EU:C:2010:253); wyrok

W pracy analizowane są orzeczenia wydawane na kanwie regulacji obowiązujących w różnych krajach Unii Europejskiej. W ocenie autora definicję świadczenia złożonego można byłoby uregulować w przepisach krajowych, pod warunkiem że wewnętrzna definicja uwzględni dorobek orzeczniczy Trybunału Sprawiedliwości UE. Przepisy unijne nie zawierają więc takiej wzorcowej definicji, którą miałyby implementować poszczególne kraje Unii.

Zasadniczą tezę badawczą tej pracy jest potrzeba uregulowania pojęcia „świadczenie złożone” na gruncie krajowych przepisów o VAT. Jak wynika z licznie przywoływanych tu orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości UE, sądów administracyjnych oraz interpretacji urzędowych, możliwość zastosowania w danym przypadku koncepcji świadczeń złożonych wciąż budzi poważne wątpliwości praktyczne, a często prowadzi do bardzo istotnych kwotowo sporów z organem podatkowym. Niepokojące jest to, że te same orzeczenia Trybunału są podstawą do przyjęcia skrajnie różnych i sprzecznych ze sobą stanowisk, czego nie da się pogodzić z zasadą pewności prawa. Różne są grupy interesariuszy powołujących się na wyroki sądowe, stąd zasadne jest wprowadzenie regulacji prawnych będących podstawą do orzekania w każdej sprawie, w której możliwe będzie stosowanie koncepcji świadczeń złożonych.

Z nieuregulowanego prawnie zagadnienia próbują czerpać korzyści tzw. optymalizatorzy podatkowi, nadużywając prawa m.in. przez **tworzenie sztucznych zestawów**, zaniżając przy tym stawki VAT na sprzedawane towary i usługi. Nie chodzi oczywiście tylko o przestępców i jaskrawe przypadki nadużyć, gdyż czasem w sprawach drobniejszych podatnicy, mając wątpliwości co do klasyfikacji własnych świadczeń, świadomie wybierają wariant korzystniejszy dla nich lub ich klientów. Mowa jest o przypadkach, gdy zastosowana klasyfikacja jest sporna, a jej

TSUE z 18.01.2001 r. w sprawie C-83/99 Komisja Wspólnot Europejskich v. Królestwo Hiszpanii dotyczył prawa hiszpańskiego; wyrok TSUE z 8.12.2016 r. w sprawie C-208/15 Stock '94 Szolgáltató Zrt. v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (ECLI:EU:C:2016:936) dotyczył węgierskiego podatnika; wyrok TSUE z 21.02.2013 r. w sprawie C-18/12 Město Žamberk v. Finanční ředitelství v Hradci Králové dotyczył sprawy czeskiej. W tej pracy omówione są również orzeczenia odnoszące się do spraw pochodzących z innych krajów członkowskich.

wybór nie wypełnia znamion czynu zabronionego. Zarazem nierzadko zdarza się, że to organy podatkowe domagają się zapłaty wyższego podatku od wszystkich świadczeń dodatkowych (pobocznych), mimo że w przypadku, gdyby traktowano je odrębnie, podlegałyby opodatkowaniu stawką preferencyjną. Przykładami takiego profiskalnego podejścia organów są m.in. tzw. zapewnienie najemcy mediów (np. woda, energia elektryczna, wywóz śmieci) związanych z najmem lokalu użytkowego albo usługi utrzymania pasa zieleni wzdłuż autostrady świadczone przez podmiot odpowiedzialny za zapewnienie odpowiedniej jakości dróg na tych autostradach¹⁵.

W systemie prawa stanowionego (*statutory law*), który obowiązuje również w Polsce, przepisy prawa są podstawą działania organów podatkowych (art. 120 o.p., art. 7 Konstytucji RP). Wobec istnienia opisanej w pracy luki w prawie podatkowym podjąłem się zaproponowania przepisów definiujących pojęcia „świadczenie złożone” oraz „czynność dominująca”. Ma to uprościć i ujednoczyć stosowanie prawa w tym zakresie. W pracy podjęto próbę udowodnienia, że tylko legalna definicja pozwoli istotnie ograniczyć skalę sporów interpretacyjnych w tym zakresie.

Praca składa się z czterech rozdziałów.

W rozdziale 1 zwrócono uwagę na brak legalnej definicji terminu „świadczenie złożone”. Rolę ustawodawcy odgrywa orzecznictwo sądowe. Dużo miejsca poświęcono więc ocenie znaczenia orzecznictwa sądowego w procesie kształtowania pojęcia będącego tezą niniejszej pracy. Wskazano także na podstawowe kryteria, których na kanwie orzeczeń wymaga się od co najmniej dwóch świadczeń (towarów lub usług), aby uznać je za złożone. Wśród warunków koniecznych podkreślono nierozwalny związek ekonomiczny świadczenia głównego ze świadczeniem pobocznym. Zasadą bowiem jest odrębne opodatkowanie wszystkich towarów i usług, a świadczenie obejmujące jedną usługę z ekonomicznego punktu widzenia nie powinno być sztucznie dzielone, by nie zakłócić funkcjonowania systemu VAT. W tym kontekście

¹⁵ Por. wyrok NSA z 28.10.2016 r., I FSK 344/15 (LEX nr 2141202).

zwrócono uwagę na znaczenie naturalnych oczekiwań konsumenta, który – nabywając określone towary lub usługi – może być przyzwyczajony do otrzymywania tzw. świadczenia złożonego. W rozdziale 1 oceniono również naturalne przyczyny stosowania koncepcji świadczeń złożonych, które wynikają z systemu VAT. Chodzi tu o:

- 1) korzyści podatnika związane z:
 - a) zachowaniem prawa do odliczenia VAT naliczonego z tytułu zakupu towarów (np. materiałów budowlanych), sprzedawanych następnie w ramach świadczenia złożonego według stawki preferencyjnej (np. usługi budowlanej związanej ze społecznym programem mieszkaniowym),
 - b) oczekiwaniami jego klientów mających prawo do odliczenia (np. pakiety konferencyjne objęte stawką podstawową wynoszącą 23%, dające nabywcy prawo do odliczenia VAT naliczonego, podczas gdy usługi noclegowe lub gastronomiczne już takiego prawa do odliczenia nie dają¹⁶),
 - c) oczekiwaniami jego klientów, niemających w ogóle lub mających ograniczone prawo do odliczenia VAT naliczonego (np. szpital jest zainteresowany nabyciem świadczeń z jak najniższym VAT, gdyż – jako podmiotu świadczącego przede wszystkim usługi zwolnione z VAT – jego prawo do odliczenia VAT naliczonego jest mocno ograniczone);
- 2) korzyści aparatu państwowego związane ze stosowaniem jak najwyższej stawki VAT do wszystkich dostaw i usług realizowanych przez podatników.

Wymienione przyczyny stanowią zarazem cele, dla których uzasadnione staje się uregulowanie terminu „świadczenie złożone” na gruncie przepisów o VAT.

Jak podkreślono, ideę stosowania analizowanego terminu ukształtowało orzecznictwo sądowe, przede wszystkim Trybunału Sprawiedliwości UE.

¹⁶ Zgodnie z art. 88 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika usług noclegowych i gastronomicznych, z wyjątkiem nabycia gotowych posiłków przeznaczonych dla pasażerów przez podatników świadczących usługi przewozu osób.

Nie bez znaczenia są również orzeczenia sądów administracyjnych, które odnoszą się do sporów podatkowych powstałych w Polsce. W rozdziale 2 zostały więc omówione kluczowe orzeczenia Trybunału, które bezpośrednio lub pośrednio odnoszą się do omawianego problemu. Orzeczenia te zostały podzielone na cztery kategorie.

Pierwsza kategoria orzeczeń ukształtowała podstawowe kryteria decydujące o wytypowaniu świadczenia dominującego oraz włączeniu wszystkich usług pobocznych do podstawy opodatkowania VAT usługi dominującej. W wyroku w sprawie *Card Protection Plan Ltd. v. Commissioners of Customs & Excises* Trybunał Sprawiedliwości UE sformułował po raz pierwszy zasadę, że należy określić zasadnicze cechy transakcji w celu ustalenia, czy podatnik świadczy na rzecz klienta kilka odrębnych usług zasadniczych czy jedną usługę¹⁷. W postanowieniu w sprawie *Purple Parking Ltd., Airparks Services Ltd. v. HMRC* Trybunał odniósł się do oczekiwań konsumenta w kontekście uznania usług parkowania samochodu i transferu na lotnisko za świadczenie złożone¹⁸. W wyrokach w sprawach: *Field Fisher Waterhouse LLP v. Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*¹⁹, *RLRE Tellmer Property sro v. Finanční reditelství v Ústi nad Labem*²⁰ oraz *MF v. Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*²¹ Trybunał Sprawiedliwości UE wskazał, w jakich przypadkach świadczenia dodatkowe nabywane przez najemcę mogą stanowić element podstawy opodatkowania VAT usługi zasadniczej, jaką jest najem. Wreszcie w wyroku w polskiej sprawie *BGŻ Leasing sp. z o.o. v. DIS w Warszawie* Trybunał Sprawiedliwości UE określił, w jakich przypadkach usługi dodatkowe, takie jak ubezpieczenie przed-

¹⁷ Wyrok TSUE z 25.02.1999 r. w sprawie C-349/96 *Card Protection Plan*.

¹⁸ Postanowienie TSUE z 19.01.2012 r. w sprawie C-117/11 *Purple Parking Ltd., Airparks Services Ltd. v. HMRC* (ECLI:EU:C:2012:29).

¹⁹ Wyrok TSUE z 27.09.2012 r. w sprawie C-392/11 *Field Fisher Waterhouse LLP v. Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (ECLI:EU:C:2012:597).

²⁰ Wyrok TSUE z 11.06.2009 r. w sprawie C-572/07 *RLRE Tellmer Property sro v. Finanční reditelství v Ústi nad Labem* (ECLI:EU:C:2009:365).

²¹ Wyrok TSUE z 16.04.2015 r. w sprawie C-42/14 *Minister Finansów v. Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie* (ECLI:EU:C:2015:229).

miotu leasingu, mogą stanowić element podstawy opodatkowania raty leasingowej²². Orzeczenia te są analizowane w rozdziale 2.

Druga kategoria orzeczeń dotyczy stworzenia kryteriów pozwalających ocenić, które ze świadczeń ma charakter dominujący, co wynika m.in. z wyroków: w sprawie pomiędzy Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf BV a Staatssecretaris van Financiën (Holandia)²³, który dotyczył tzw. kredytu kupieckiego, oraz w sprawie Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV v. Staatssecretaris van Financiën na temat dostawy oprogramowania wraz z przystosowaniem²⁴.

Trzecia kategoria orzeczeń analizowanych w rozdziale 2 odnosi się do ukształtowania zasady opodatkowania świadczenia złożonego w kraju właściwym dla usługi dominującej, a także elementów koniecznych dla uznania, że podatnik korzysta z tzw. stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.

Kolejna kategoria wyroków dotyczy szczególnej procedury VAT marża²⁵. Trybunał Sprawiedliwości UE wyraził w nich pogląd, że dla ustalenia, czy mamy do czynienia z jednolitą usługą czy z różnymi usługami, fakt ustalenia jednej ceny za świadczenie (świadczenia) nie ma znaczenia decydującego, a może jedynie sugerować, iż w rzeczywistości mamy do czynienia z jednolitą usługą²⁶.

W rozdziale 3 opisano i poddano analizie orzeczenia polskich sądów administracyjnych odnoszące się do problematyki świadczeń złożonych

²² Wyrok TSUE z 17.01.2013 r. w sprawie C-224/11 BGŻ Leasing sp. z o.o. v. DIS w Warszawie.

²³ Wyrok TSUE z 27.10.1993 r. w sprawie C-281/91 Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf BV v. Staatssecretaris van Financiën (Holandia) (ECLI:EU:C:1993:855).

²⁴ Wyrok TSUE z 27.10.2005 r. w sprawie C-41/04 Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV v. Staatssecretaris van Financiën.

²⁵ Jest to szczególna procedura, w której podstawą opodatkowania VAT jest marża uzyskana przez sprzedawcę. Ma ona zastosowanie do określonych grup towarów i usług. Zazwyczaj wiąże się także z opodatkowaniem marży preferencyjną stawką VAT.

²⁶ Por. wyrok TSUE z 22.10.1998 r. w połączonych sprawach C-308/96 oraz C-94/97 Commissioners of Customs and Excise v. T.P. Madgett, R.M. Baldwin i The Howden Court Hotel (ECLI:EU:C:1998:496).

w wybranych branżach, tj. budowlanej, hotelarskiej, finansowej, medycznej oraz reklamowej. Z branży budowlanej wybrane zostały wyroki dotyczące m.in. możliwości przyporządkowania prac wykończeniowych w ramach formuły dostawy mieszkań pod klucz do dostawy samego mieszkania, a także problemów stawkowych związanych z remontami i pracami konserwacyjnymi dotyczącymi społecznego budownictwa mieszkaniowego, gdzie również część prac przyporządkowuje się do usługi zasadniczej. Jeżeli chodzi o branżę hotelarską, to omówione zostały wyroki oraz interpretacje, w których spór między właścicielami hoteli a administracją skarbową dotyczył różnych dodatkowych świadczeń oferowanych przez hotele (np. zabiegi SPA, dodatkowe wycieczki, wyżywienie), które miałyby być potraktowane jako element składowy usługi noclegowej. Podobny problem dotyczy wybranych orzeczeń dotyczących branży finansowej, gdzie wybrano przypadki m.in. technicznej obsługi płatności dokonywanych za pomocą kart płatniczych w kontekście uznania ich za element kompleksowej usługi w zakresie transakcji płatniczych (art. 43 ust. 1 pkt 40 ustawy o VAT), czynności związanych z restrukturyzacją pożyczek w kontekście uznania ich za element kompleksowej umowy pożyczki (art. 43 ust. 1 pkt 38 ustawy o VAT) czy wreszcie usług konwojowania wartości pieniężnych w kontekście uznania ich za element kompleksowej transakcji dotyczącej środków płatniczych (art. 43 ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT). We wszystkich przypadkach celem podporządkowania dodatkowych czynności pod usługę podstawową było ich zwolnienie z VAT.

Jak dowodzą liczne orzeczenia, rozstrzygnięcie, które z takich świadczeń mogą stanowić element usługi kompleksowej, nie jest oczywiste i jednoznaczne, co potwierdza celowość stworzenia definicji ustawowej pojęcia „świadczenie złożone”. Jeżeli chodzi o wybrane orzeczenia dotyczące branży medycznej, to dotyczą one m.in. dostawy sprzętu medycznego wraz z pracami adaptacyjnymi, a także budowy szpitala wraz ze znajdującymi się w ścianach budynku instalacjami gazów medycznych. W rozdziale 3 znajduje się również ocena orzeczenia istotnego dla do-

mów mediowych i firm marketingowych, tj. wyroku TSUE w sprawie Baxi Group Ltd.²⁷

W ostatnim rozdziale przedstawiono przykłady i oceniono przyczyny nadużywania koncepcji świadczeń złożonych. Zwróciłem uwagę na niektóre przypadki z praktyki, w których rozdzielanie świadczeń bywa bardzo problematyczne, jak np. w przypadku konserwacji obiektów wspólnot mieszkaniowych, gdzie inną stawką VAT opodatkowane są prace dotyczące lokali mieszkalnych, lokali użytkowych, poza bryłą budynku, na terenach zielonych, w bryle budynku.

VAT jest podatkiem najbardziej dochodowym dla budżetu państwa. Nie powinno więc dziwić, że statystycznie większość prowadzonych przez administrację skarbową postępowań dotyczy właśnie rozliczeń z tytułu VAT. Nadmierna koncentracja organów państwa na zagadnieniach dotyczących VAT prowadzi do nieuniknionych błędów, z których część jest eliminowana przez sądy administracyjne. Nie każdy jednak podatnik decyduje się na spór sądowy, stąd uzasadnione jest wprowadzenie przepisu, który pozwoli zminimalizować nie tylko błędy urzędnicze, lecz także błędy popełnione przez podatników. W rozdziale 4 oceniono dotychczas obowiązujące krajowe regulacje, które dotyczą w pewnym sensie zbliżonych zagadnień, tj. sprzedaży w formie zestawów towarów objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia oraz definicji jednolitej gospodarczo transakcji, która okazała się zbyt ogólnikowa. Należy czerpać wzorce i wyciągać wnioski z doświadczeń dotyczących funkcjonowania definicji jednolitej gospodarczo transakcji nakazującej przed 1.11.2019 r. opodatkować na zasadach odwrotnego obciążenia transakcje przekraczające łącznie 20 000 zł netto²⁸.

²⁷ Wyrok TSUE z 7.10.2010 r. w sprawach połączonych C-53/09 Loyalty Management UK Ltd. oraz C-55/09 Baxi Group Ltd. (ECLI:EU:C:2009:144).

²⁸ Chodzi o przepisy dotyczące sprzedaży określonych towarów z kategorii elektroniki, których łączna wartość netto w ramach jednolitej gospodarczo transakcji przekracza 20 000 zł. Zgodnie z art. 17 ust. 1c ustawy o VAT: „W przypadku dostaw towarów wymienionych w poz. 28–28c załącznika nr 11 do ustawy przepis ust. 1 pkt 7 stosuje się, jeżeli łączna wartość tych towarów w ramach jednolitej gospodarczo transakcji obejmującej te towary, bez kwoty podatku, przekracza kwotę 20 000 zł”. Stosownie do art. 17 ust. 1d ustawy o VAT: „Za jednolitą gospodarczo transakcją, o której mowa w ust. 1c, uznaje

We wnioskach, w ramach uwag *de lege ferenda*, znajduje się propozycja zmian legislacyjnych będących efektem prac badawczych związanych z przygotowywaniem niniejszej pracy, tj. definicji świadczenia złożonego oraz czynności dominującej.

się transakcję obejmującą umowę, w ramach której występuje jedna lub więcej dostaw towarów wymienionych w poz. 28–28c załącznika nr 11 do ustawy, nawet jeżeli są one dokonane na podstawie odrębnych zamówień lub wystawianych jest więcej faktur dokumentujących poszczególne dostawy”. Przepisy te, co prawda, nie dotyczą świadczeń złożonych, ale w ocenie autora są przydatne do oceny merytorycznej warstwy tej pracy przez to, że odnoszą się do kwestii rozstrzygania, w jakich przypadkach kilka odrębnych zdarzeń można traktować jako jedno z punktu widzenia zasad opodatkowania VAT (na zasadzie odwrotnego obciążenia).

Z oczywistych względów są oni zainteresowani wykończeniem wnętrza, instalacją elektryczną, podłączeniem do sieci wodno-kanalizacyjnej, gazowej itp. W ramach takich inwestycji interesują ich także różnego rodzaju zgody i pozwolenia administracyjne. Drugim powodem oferowania większej liczby świadczeń złożonych właśnie przez tę branżę – poza wspomnianymi oczekiwaniami konsumentów – jest potrzeba uatrakcyjnienia oferty i wyróżnienia się na konkurencyjnym rynku nieruchomości.

3.1.1. Dostawy nieruchomości wraz z projektem budowlanym/architektonicznym

Pierwszym wybranym tematem dotyczącym branży budowlanej jest dostawa budynków mieszkalnych dokonana w formule „zaprojektuj i wybuduj”. Deweloperzy, wychodząc naprzeciw oczekiwaniom konsumentów, zawierają m.in. umowy na zaprojektowanie i wybudowanie budynku mieszkalnego lub całego zespołu budynków mieszkalnych. Jak już wskazywano, w wyroku z 20.12.2010 r., I FSK 2091/09, Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że: „Okoliczność objęcia, z uwagi na treść przepisów ustawy – Prawo zamówień publicznych, jedną umową kilku czynności (zaprojektowanie i wybudowanie budynków mieszkalnych w systemie «zaprojektuj i wybuduj») oraz ustalenie za nie wynagrodzenia ryczałtowego nie przesądza, że na gruncie podatkowym mamy do czynienia z jednolitym świadczeniem, składającym się z kilku czynności, tworzących w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałyby sztuczny charakter”. W dalszej części uzasadnienia Sąd podniósł, że należy brać pod uwagę ogół okoliczności, włączywszy w to szczególnie kontekst prawny¹.

O tym, że dla potrzeb VAT przygotowanie projektu budowlanego należy traktować odrębnie od usługi budowlanej, świadczą również orzecznictwo oraz interpretacje indywidualne dotyczące stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia do wymienionych usług. Wynika z nich, że

¹ Por. T. Krywan, *Kiedy świadczenie ma złożony charakter*, „Rzeczpospolita” z 11.09.2014 r.

mechanizm odwrotnego obciążenia stosowany do usług budowlanych wymienionych w załączniku nr 14 do ustawy o VAT² nie znajdzie zastosowania w zakresie usługi projektowej i formalnoprawnej stanowiącej usługę odrębną od usługi budowlanej³. Oddalając skargę podatnika, w nieprawomocnym wyroku z 22.11.2017 r., I SA/Gd 1265/17, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku argumentował, że: „W opisanym we wniosku stanie faktycznym możliwe jest wyodrębnienie robót budowlanych od usługi projektowej oraz usług formalnoprawnych. Usługi te mają bowiem charakter samoistny i mogą występować niezależnie. Usługa projektowa, jak i usługi formalnoprawne nie stanowią składowej części generalnej usługi budowlanej – mogą być wykonane przez dowolny, inny podmiot i usługi te nie są ze sobą tak ściśle powiązane, by nie było możliwe ich wyodrębnienie – wręcz przeciwnie – co do zasady są to różne i niezależne od siebie usługi. Zauważyć przy tym trzeba, że przeniesienie na wykonawcę robót budowlanych obowiązku uzyskania stosownych pozwoleń i decyzji w imieniu inwestora nie zmienia faktu, że wykonawca występuje tu nie w swoim imieniu, lecz w imieniu inwestora i usługa ta ma bardziej charakter usługi prawniczej, gdyż wykonawca występuje jako pełnomocnik inwestora w postępowaniu administracyjnym. Zatem czynność ta nie może stanowić elementu kompleksowej usługi budowlanej wykonywanej przez wykonawcę, gdyż ma ona zupełnie inny charakter”⁴.

Projekt budowlany to opracowanie, zbiór dokumentów i projektów, podlegające prawnemu zatwierdzeniu, przedstawiające plany inwestycji budowlanej w formie i zakresie określonym w odpowiednim rozporządzeniu. Projekt ten stanowi część dokumentacji budowy, a jego zawartość określa ustawa z 7.07.1994 r. – Prawo budowlane. Zgodnie z art. 34 ust. 1 pr. bud. projekt budowlany powinien spełniać wymagania określone w decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu,

² Od 1.11.2019 r. załącznik nr 14 do ustawy o VAT został uchylony, a odwrotne obciążenie w obrocie krajowym jako narzędzie służące uszczelnianiu systemu podatkowego zastąpiono obligatoryjną podzieloną płatnością (ang. *split payment*).

³ Por. nieprawomocny wyrok WSA w Gdańsku z 22.11.2017 r., I SA/Gd 1265/17 (LEX nr 2408069); interpretacja indywidualna DKIS z 14.12.2017 r., 0112-KDIL1-3.4012.438.2017.2.JNA (LEX nr 423092).

⁴ Nieprawomocny wyrok WSA w Gdańsku z 22.11.2017 r., I SA/Gd 1265/17.

jeżeli jest ona wymagana zgodnie z przepisami o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym⁵, lub w pozwoleniach, o których mowa w art. 23 ust. 1⁶ i art. 26 ust. 1⁷, oraz decyzji, o której mowa w art. 27 ust. 1⁸ ustawy z 21.03.1991 r. o obszarach morskich Rzeczypospolitej Polskiej i administracji morskiej⁹, jeżeli są one wymagane. Zgodnie z art. 34 ust. 3 pr. bud. projekt budowlany powinien zawierać:

- „1) projekt zagospodarowania działki lub terenu, sporządzony na aktualnej mapie, obejmujący: określenie granic działki lub terenu, usytuowanie, obrys i układy istniejących i projektowanych obiektów budowlanych, sieci uzbrojenia terenu, sposób odprowadzania lub oczyszczania ścieków, układ komunikacyjny i układ zieleni, ze wskazaniem charakterystycznych elementów, wymiarów, rzędnych i wzajemnych odległości obiektów, w nawiązaniu do istniejącej i projektowanej zabudowy terenów sąsiednich;
- 2) projekt architektoniczno-budowlany określający funkcję, formę i konstrukcję obiektu budowlanego, jego charakterystykę energetyczną i ekologiczną oraz proponowane niezbędne rozwiązania techniczne, a także materiałowe, ukazujące zasady nawiązania do otoczenia, a w stosunku do obiektów budowlanych, o których

⁵ Zob. przede wszystkim ustawę z 27.03.2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz.U. z 2018 r. poz. 1945 ze zm.).

⁶ Zgodnie z art. 23 ust. 1 ustawy o obszarach morskich Rzeczypospolitej Polskiej i administracji morskiej: „Wznoszenie lub wykorzystywanie sztucznych wysp, konstrukcji i urządzeń w polskich obszarach morskich wymaga uzyskania pozwolenia ustalającego ich lokalizację oraz określającego warunki ich wykorzystania na tych obszarach”.

⁷ Zgodnie z art. 26 ust. 1 ustawy o obszarach morskich Rzeczypospolitej Polskiej i administracji morskiej: „Układanie i utrzymywanie kabli lub rurociągów na obszarach morskich wód wewnętrznych i morza terytorialnego wymaga uzyskania pozwolenia ustalającego lokalizację i warunki ich utrzymywania na tych obszarach”.

⁸ Zgodnie z art. 27 ust. 1 ustawy o obszarach morskich Rzeczypospolitej Polskiej i administracji morskiej: „Układanie i utrzymywanie kabli lub rurociągów w wyłącznej strefie ekonomicznej jest dozwolone, jeśli nie utrudnia to wykonywania praw Rzeczypospolitej Polskiej i pod warunkiem uzgodnienia ich lokalizacji oraz sposobów utrzymywania z ministrem właściwym do spraw gospodarki morskiej. Minister właściwy do spraw gospodarki morskiej wydaje decyzję w tym zakresie po zasięgnięciu opinii ministrów właściwych do spraw: energii, gospodarki, kultury i ochrony dziedzictwa narodowego, rybołówstwa, środowiska, gospodarki wodnej, wewnętrznych oraz Ministra Obrony Narodowej”.

⁹ Dz.U. z 2019 r. poz. 2169 ze zm.

mowa w art. 5 ust. 1 pkt 4 – również opis dostępności dla osób niepełnosprawnych, o których mowa w art. 1 Konwencji o prawach osób niepełnosprawnych, sporządzonej w Nowym Jorku dnia 13.12.2006 r., w tym osób starszych;

- 2a) informację o udziale lokali mieszkalnych, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 4a – w przypadku budynków mieszkalnych wielorodzinnych;
- 3) stosownie do potrzeb – w przypadku drogi krajowej lub wojewódzkiej, oświadczenie właściwego zarządcy drogi o możliwości połączenia działki z drogą, zgodnie z przepisami o drogach publicznych;
- 4) w zależności od potrzeb, wyniki badań geologiczno-inżynierskich oraz geotechniczne warunki posadowienia obiektów budowlanych;
- 5) informację o obszarze oddziaływania obiektu”.

Należy zgodzić się z powyższymi wyrokami sądów administracyjnych oraz interpretacjami organów podatkowych dotyczącymi świadczeń realizowanych w ramach modelu „zaprojektuj, dostarcz i wybuduj”, zgodnie z którymi świadczenia dodatkowe, takie jak przygotowanie projektu budowlanego niebędące usługą budowlaną, które może realizować odrębny podmiot niż wykonawca usług budowlanych, powinno być opodatkowane odrębnie od usług budowlanych. Świadczenia te nie są ze sobą ekonomicznie nierozzerwalne, a wykonanie projektu budowlanego przez konkretną firmę nie warunkuje możliwości rozpoczęcia prac budowlanych. Należy także przypomnieć zasadę opodatkowania wszystkich świadczeń odrębnie, do której wielokrotnie odwoływał się Trybunał Sprawiedliwości UE. Wprowadzenie definicji pojęcia „świadczenie złożone” pozwoliłoby zmniejszyć spory powstałe na tle usług projektowych sprzedawanych w pakiecie przez firmy budowlane/deweloperów.

3.1.2. Problematyka świadczeń złożonych oferowanych przez wykonawców w obiektach budownictwa społecznego

Omówienie i ocenę przedmiotowego zagadnienia zacznę od świadczeń oferowanych przez producentów zabudowanych balkonów. W jednej ze spraw rozstrzyganych przez Naczelną Sąd Administracyjny wyrokiem z 17.06.2011 r., I FSK 901/10 (LEX nr 1095708), analizowano przypadek spółki prowadzącej działalność gospodarczą, m.in. w zakresie wykonywania aluminiowych szklonych zabudów balkonów w obiektach budownictwa mieszkaniowego pod konkretne zamówienie klienta. Spółka podpisywała z klientami umowy lub przyjmowała zamówienie na wykonanie konkretnej zabudowy balkonu w konkretnym budynku mieszkalnym. Wykonanie zabudów następowało na podstawie projektów dostarczonych przez klienta lub własnych projektów wykonywanych na podstawie pomiarów dokonanych w miejscu zabudowy. Kolejnym etapem był zakup niezbędnych materiałów i wykonanie zabudowy balkonu w zakładzie spółki. Ostatnim etapem był montaż zabudowy w budynku mieszkalnym. Za taką kompleksową czynność ustalone było jedno wynagrodzenie. W efekcie ten sam podmiot był odpowiedzialny za wytworzenie produktu oraz jego montaż. Wobec wątpliwości co do prawidłowości opodatkowania VAT świadczeń oferowanych przez spółkę wystąpiła ona z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej, zwracając się o odpowiedź na pytanie, czy w przypadku wykonania aluminiowych szklonych zabudów balkonowych w obiektach budownictwa mieszkaniowego spółka powinna stosować stawkę VAT w wysokości 7% czy 22%. Przedstawiając własne stanowisko, spółka wskazała, że uznaje wykonanie kompleksowej czynności jako świadczenie usług z materiałów dostarczonych przez wykonawcę, gdyż decyduje o tym charakter zleconych robót budowlanych (art. 8 ust. 1 ustawy o VAT), a nie przeniesienie na klienta prawa do rozporządzania jak właściciel wyprodukowanymi przez spółkę towarami (art. 7 ust. 1 ustawy o VAT). Okoliczność, że spółka jest producentem montowanych wyrobów, nie ma przy tym znaczenia dla osiągnięcia tego ostatecznego celu.

Organ interpretacyjny i ostatecznie Naczelną Sąd Administracyjny zajęły inne stanowisko w tej sprawie. W ocenie Naczelnego Sądu Admi-

Konsekwencją zastosowania koncepcji świadczeń złożonych jest przede wszystkim opodatkowanie wszystkich elementów (usług, dostaw) towarzyszących świadczeniu zasadniczemu według jednakowych zasad. Błędne jej stosowanie tworzy więc ryzyko zarówno dla interesów fiskalnych Skarbu Państwa (zaniżenie zobowiązania podatkowego lub nawet nieopodatkowanie transakcji ze względu na miejsce świadczenia), jak i samych podatników (nadpłata podatku, niesłusznie zakwestionowane prawo do odliczenia VAT naliczonego).

Czytelnicy będą mogli zminimalizować ryzyko błędnych decyzji dzięki zawartym w publikacji:

- praktycznym przykładom i zasadom stosowania koncepcji świadczeń złożonych,
- informacjom na temat podstawowych reguł kwalifikowania danych świadczeń jako „złożonych”,
- analizom orzecznictwa TSUE, sądów administracyjnych oraz wielu interpretacji urzędowych wydawanych w sprawach objętych tematyką niniejszego opracowania.

Książka jest przeznaczona dla głównych księgowych, dyrektorów finansowych, księgowych, doradców podatkowych, adwokatów, radców prawnych, a także właścicieli firm oraz sędziów i urzędników zajmujących się omawianą dziedziną.

Jacek Matarewicz – doktor nauk prawnych; adwokat, doradca podatkowy; lider zespołów VAT, akcyzy i ceł oraz postępowań podatkowych w Kancelarii Ożóg Tomczykowski sp. o.o.; ekspert Business Center Club ds. VAT, akcyzy oraz prawa karnoskarbowego; członek Rady Podatkowej Konfederacji Lewiatan; autor i współautor kilkuset publikacji prawnopodatkowych; w 2017 r. zajął 2. miejsce w kategorii „Akcyza” w XI edycji Rankingu Firm i Doradców Podatkowych organizowanego przez „Dziennik Gazetę Prawną”, a w 2019 r. zajął 1. miejsce w kategorii „VAT” i 3. miejsce w kategorii „Akcyza” w XIII edycji tego Rankingu oraz został wybrany najlepszym ekspertem w zakresie Podatku Akcyzowego w XIII Rankingu Firm Doradztwa Podatkowego dziennika „Rzeczpospolita”.



ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45

ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL

WWW.PROFINFO.PL



WOLTERS KLUWER POLECA

**PRZEGLĄD
PODATKOWY**

CENA 139 ZŁ (W TYM 5% VAT)