

Gospodarczy cel zawarcia umowy jako kryterium oceny opodatkowania transakcji podatkiem od towarów i usług

Roman Wiatrowski*

Celem artykułu jest opisanie, w jaki sposób porozumienia umowne stron transakcji mogą wpływać na kształt obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług. W szczególności chodzi o to, aby przedstawić, jakie znaczenie dla skutków podatkowych w VAT ma gospodarczy cel umowy. Warto było zweryfikować, jakie elementy stosunku prawnopodatkowego mogą zostać ukształtowane przez porozumienia umowne. W artykule wskazano również, kiedy – dla ukształtowania obowiązków w VAT – warunki umowne nie mogą być w ogóle brane pod uwagę. Jako metodę opisową wybrano orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, w którym wywodząc skutki podatkowe różnych zdarzeń gospodarczych, oceniono wpływ woli stron umowy na te skutki.

Słowa kluczowe: VAT, umowy, cel gospodarczy

JEL Classification: K12, K34, K41, K42

* Dr • Naczelny Sąd Administracyjny • ✉ romanwiatrowski2008@gmail.com •
ORCID: 0000-0003-0051-6712

Wprowadzenie

W artykule została podjęta próba zbadania, jaki wpływ na treść podatkowego stanu faktycznego w podatku od towarów i usług ma wola stron transakcji gospodarczych.

Kształtowanie podatkowego stanu faktycznego poprzez treść czynności cywilnoprawnej jest ograniczone za względu na zapobieganie unikaniu opodatkowania, nadużyciom oraz oszustwom podatkowym. Ograniczenie to w podatku od towarów i usług wiąże się również z istotną zasadą, która wytycza elementy konstrukcyjne tego podatku – zasadą neutralności. Zdaniem Trybunału Spra-

wiedliwości UE (dalej: Trybunał lub TSUE), zasada neutralności podatkowej „sprzeciwia się temu, by podmioty gospodarcze, które dokonują takich samych transakcji, były traktowane odmiennie w zakresie poboru podatku VAT”. Nie można na gruncie podatku od towarów i usług różnie traktować towarów i usług, które z uwagi na podobieństwo znajdują się w stosunku konkurencji¹. Jedno-

¹ Zob. wyroki TSUE: z dnia 7 marca 2013 r. w sprawie C-424/11 *Wheels Common Investment Fund Trustees i in.*, ECLI:EU:C:2013:144, pkt 20, 21; w sprawie C-363/05 *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust i The Association of Investment Trust Companies*, ECLI:EU:C:2007:391, pkt 46; z dnia 23 października 2003 r. w sprawie C-109/02

częście nie można pominąć okoliczności, że podatek od towarów i usług jest podatkiem od zdarzeń ekonomicznych (Bartosiewicz, 2013, s. 276–277).

Na ekonomiczny sens podatku od towarów i usług zwraca uwagę Trybunał, który wielokrotnie podkreślał, że dyrektywa VAT ustanawia wspólny system VAT opierający się w szczególności na jednolitej definicji transakcji podlegających opodatkowaniu². Po raz pierwszy koncepcja ekonomicznego charakteru VAT została podniesiona przez Trybunał przy okazji analizy znaczenia definicji dostawy towarów. Zgodnie z Dyrektywą 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE seria L z 2006 r. Nr 347/1 ze zm.; dalej: dyrektywa 112; wcześniej szósta dyrektywa), przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do dysponowania towarem jak właściciel. Zatem przepis nie odwołuje się do znanej na gruncie krajowych systemów prawa cywilnego koncepcji przeniesienia własności. Trybunał uznał, że dostawa towarów w rozumieniu dyrektywy nie ogranicza się do cywilistycznego przeniesienia prawa własności. Istotne znaczenie ma przeniesienie ekonomicznego prawa do dysponowania rzeczą jak właściciel, pod warunkiem, że daje ono w praktyce nabywcy analogiczne prawa jak przeniesienie tytułu prawnego³. Również później Trybunał wielokrotnie podkreślał, że pojęcie „dostawy towarów” przewidziane w art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy i w art. 14 ust. 1 dyrektywy 112 nie odnosi się do przeniesienia własności w formie przewidzianej we właściwych przepisach kra-

Komisja przeciwko Niemcom, ECLI:EU:C:2003:586, pkt 20; z dnia 16 września 2004 r. w sprawie C-382/02 Cimber Air, ECLI:EU:C:2004:534, pkt 24; z dnia 17 lutego 2005 r. w sprawach połączonych C-453/02 i C-462/02 Linneweber i Akritidis, ECLI:EU:C:2005:92, pkt 24; z dnia 8 czerwca 2006 r. w sprawie C-106/05 L.u.P., ECLI:EU:C:2006:380, pkt 32.

² Wyroki TSUE: z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03 Optigen i in., ECLI:EU:C:2006:16, pkt 36; z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., ECLI:EU:C:2006:121, pkt 48; a także w sprawie C-653/11 Paul Newey, pkt 39.

³ Wyrok TSUE z dnia 8 lutego 1998 r., w sprawie C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe, ECLI:EU:C:1990:61.

jowych, lecz obejmuje każdą transakcję przekazania rzeczy przez stronę, która upoważnia drugą stronę do rozporządzania tą rzeczą, jakby była ona jej właścicielem⁴.

Trybunał orzekł już, że pojęcie dostawy ma obiektywny charakter oraz że ma ono zastosowanie niezależnie od celów i wyników danych transakcji, przy czym brak jest obowiązku prowadzenia dochodzenia przez organ administracji podatkowej w celu ustalenia intencji danego podatnika lub w celu uwzględnienia intencji podmiotu gospodarczego innego niż ów podatnik działający w tym samym łańcuchu dostaw⁵. Powyższe stanowisko Trybunału nie przesądza jednak, że obiektywna ocena uwzględniająca ekonomiczny sens podejmowanych przez strony działań nie powinna mieć znaczenia dla oceny konsekwencji podatkowych dokonywanych czynności. Trybunał niezmiennie bowiem prezentuje stanowisko, że dla zakwalifikowania transakcji jako „transakcji podlegającej opodatkowaniu” w rozumieniu dyrektywy VAT 112⁶ rzeczywistość gospodarcza i handlowa stanowi podstawowe kryterium dla stosowania wspólnego systemu VAT, które należy uwzględnić⁷.

⁴ Wyrok TSUE z dnia 14 lipca 2005 r. w sprawie C-435/03 British American Tobacco i Newman Shipping, ECLI:EU:C:2005:464, pkt 35; ww. wyroki: w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03 Optigen i in., pkt 39; w sprawie C-255/02 Halifax i in., pkt 51; wyroki: z dnia 3 czerwca 2010 r. w sprawie C-237/09 De Fruytier, ECLI:EU:C:2010:316, pkt 24; z dnia 18 lipca 2013 r. w sprawie C-78/12 Evita-K, ECLI:EU:C:2013:486, pkt 33; z dnia 21 listopada 2013 r., w sprawie C-494/12 Dixons Retail, ECLI:EU:C:2013:758, pkt 20.

⁵ Wyroki TSUE: w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03 Optigen i in., pkt 44–46, a także pkt 51, 55; w sprawie C-255/02 Halifax i in., pkt 56, 57; wyrok z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 Kittel i Recolta Recycling, ECLI:EU:C:2006:446, pkt 41–44; a także ww. wyrok w sprawie C-653/11 Paul Newey, pkt 41; z dnia 21 listopada 2013 r., w sprawie C-494/12 Dixons Retail, pkt 21.

⁶ Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, dalej: dyrektywa 112),

⁷ Wyrok TSUE w sprawie C-653/11 Paul Newey, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo; wyrok z dnia 22 listopa-

Istotne warunki umowne, rzeczywistość gospodarcza i handlowa

Odwoływanie się do rzeczywistości gospodarczej i handlowej, jako przesłanek kwalifikujących o sposobie opodatkowania podatkiem od towarów i usług, wymaga wyjaśnienia, co dokładnie pod tymi pojęciami się kryje. Chodzi w szczególności o to, czy należy rozumieć przez to również istotne warunki umowne. Istotne warunki umowy są czynnikiem, który należy brać pod uwagę, gdy sytuacja umowna odzwierciedla rzeczywiste zdarzenia gospodarcze i handlowe transakcji – oraz w celu spełnienia wymogów pewności prawa⁸.

Trybunał zajął w tym względzie stanowisko, że istotne warunki umowne nie powinny być uwzględniane, kiedy nie w pełni odzwierciedlają rzeczywiste zdarzenia gospodarcze i handlowe transakcji. Jest tak szczególnie w przypadku, gdy omawiane warunki umowne stanowią całkowicie sztuczną konstrukcję, która nie jest adekwatna do rzeczywistych zdarzeń gospodarczych i handlowych transakcji⁹. Trybunał uznał bowiem w wielu przypadkach, że walka z ewentualnymi oszustwami podatkowymi, unikaniem opodatkowania lub nadużyciami jest celem uznanym i wspieranym przez szóstą dyrektywę¹⁰ i że zasada zakazu nadużycia prawa skutkuje tym, że są całkowicie zabronione sztuczne konstrukcje, oderwane od rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, tworzone wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowych¹¹. Nie można bowiem poszerzać zakresu uregulowania Unii, tak aby objąć nim nadużycia podmiotów

da 2018 r., C-295/17 MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, ECLI:EU:C:2018:942, pkt 43.

⁸ Wyrok TSUE w sprawie C-653/11 Paul Newey, pkt 43.

⁹ Wyrok TSUE w sprawie C-653/11 Paul Newey, pkt 44 i 45.

¹⁰ Wyrok TSUE w sprawie C-255/02, Halifax i in., pkt 71 i przytoczone tam orzecznictwo.

¹¹ Wyroki TSUE: z dnia 22 maja 2008 r. w sprawie C-162/07 Ampliscentifica et Amplifin, ECLI:EU:C:2008:301, pkt 28; z dnia 27 października 2011 r. w sprawie C-504/10 Tanoarch, ECLI:EU:C:2011:707, pkt 51; z dnia 12 lipca 2012 r. w sprawie C-326/11 J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, ECLI:EU:C:2012:461, pkt 35.

gospodarczych, to znaczy transakcje, które nie są przeprowadzane w ramach zwykłych transakcji handlowych, lecz wyłącznie w celu nadużycia korzyści przewidzianych w prawie Unii, i że ta zasada zakazu praktyk stanowiących nadużycie znajduje zastosowanie również w dziedzinie podatku VAT¹². Zadanie dokonania takiej oceny spoczywa na sądzie krajowym¹³. Sąd krajowy powinien zbadać warunki umowy w szczególności po to, aby sprawdzić, czy pozostają w sprzeczności z przepisami dyrektywy i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę. Miałoby to miejsce przede wszystkim w przypadku określenia kwoty opłat leasingowych, gdyby okazała się ona rażąco niska i nie odpowiadała w żaden sposób rzeczywistości gospodarczej¹⁴.

Zbadanie treści umów, jako elementu rzeczywistości gospodarczej i handlowej, stanowi istotny element, który należy wziąć pod uwagę m.in. w celu określenia zakresu prawa do odliczenia¹⁵.

Jak niżej zostanie to wykazane, Trybunał nie zawsze odwołuje się wprost do istotnych warunków umownych. W szczególności odwoływał się do interesów stron umowy, takich jak na przykład sposoby taryfikacji i fakturowania¹⁶. Trybunał odwoływał się również do celu gospodarczego dostawy¹⁷, norm i standardów istniejących w dziedzinie¹⁸ oraz do praktyki gospodarczej¹⁹.

¹² Wyrok TSUE z 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-103/09 Weald Leasing Ltd, ECLI:EU:C:2010:804, pkt 26 i powołane tam orzecznictwo.

¹³ Wyrok TSUE z dnia 20 czerwca 2013 r., C-653/11 Paul Newey, pkt 52.

¹⁴ Wyrok TSUE z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-103/09 Weald Leasing Ltd, pkt 39.

¹⁵ Wyrok TSUE z dnia 1 października 2020 r. w sprawie C-405/09 Vos Aannemingen, ECLI:EU:C:2020:785, pkt 40 i 42.

¹⁶ Wyrok TSUE z dnia 17 stycznia 2013 r. w sprawie C-224/11 BGŻ Leasing, ECLI:EU:C:2013:15, pkt 44, 45.

¹⁷ Np. wyrok TSUE z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie C-461/08 Don Bosco Onroerend Goed, ECLI:EU:C:2009:722, pkt 39.

¹⁸ Wyrok TSUE z dnia 2 maja 2019 r. w sprawie C-224/18 Budimex, ECLI:EU:C:2019:347, pkt 35.

¹⁹ Wyrok TSUE z dnia 18 czerwca 2020 r. w sprawie C-276/18 KrakVet Marek Batko, ECLI:EU:C:2020:485, pkt 69.

Warunki uwzględnienia postanowień umownych przy określaniu usługodawcy i usługobiorcy w ramach transakcji „świadczenia usług” w rozumieniu dyrektywy VAT

W sprawie Newey²⁰, Trybunał rozstrzygał na temat tego, czy postanowienia umowne są decydujące dla celów wskazania usługodawcy i usługobiorcy przy transakcji „świadczenia usług” w rozumieniu art. 2 pkt 1 i art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy, a w razie odpowiedzi negatywnej, w jakich okolicznościach można zmienić kwalifikację wspomnianych postanowień. W wyroku tym Trybunał uznał, że istotne warunki umowne mogą zostać wzięte pod uwagę przy określaniu usługodawcy i usługobiorcy w ramach transakcji „świadczenia usług” w rozumieniu dyrektywy VAT²¹.

Swoje stanowisko, że istotne warunki umowy są czynnikiem, który należy brać pod uwagę, Trybunał wyraził pod warunkiem, że sytuacja umowna odzwierciedla rzeczywiste zdarzenia gospodarcze i handlowe²². W konsekwencji Trybunał zajął stanowisko, że warunki umowne, jakkolwiek stanowią one czynnik, który należy brać pod uwagę, nie są decydujące dla celów ustalenia, kto jest usługodawcą i usługobiorcą w transakcji „świadczenia usług” w rozumieniu art. 2 pkt 1 i art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy. Można je w szczególności pominąć, jeżeli okaże się, że nie odzwierciedlają one rzeczywistych zdarzeń gospodarczych i handlowych, lecz stanowią całkowicie sztuczną konstrukcję oderwaną od rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, stworzoną wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowych. Zadanie tej kwestii Trybunał pozostawił sądowi krajowemu.

Z powyższego wyroku wynika, że istotne warunki umowne są okolicznością, którą należy wziąć

pod uwagę przy określaniu, kto jest usługodawcą, a kto usługobiorcą dla celów VAT. Należy je jednak pominąć wówczas, gdy stanowią całkowicie sztuczną konstrukcję oderwaną od rzeczywistych zdarzeń gospodarczych.

Znaczenie postanowień umownych w rozstrzygnięciu o charakterze transakcji dla celów opodatkowania VAT

Istotne warunki umów, nawet wówczas, gdy transakcja odzwierciedla rzeczywiste zdarzenia gospodarcze, nie zawsze należy wziąć pod uwagę. Postanowienia umowne nie mogą bowiem kształtować w sposób dowolny obowiązków podatkowych podatników, ale stwierdzenie tych obowiązków może nastąpić przy uwzględnieniu treści umów.

Może tak być, kiedy potrzebne jest zbadanie, jaki charakter ma transakcja ze względu na sposób jej opodatkowania VAT, a w szczególności, czy jest to transakcja dostawy towaru, czy też usługa finansowa.

W wyroku *Auto Lease Holland*²³ Trybunał ocenił stan faktyczny, w którym skarżąca będąca przedsiębiorstwem leasingowym, obok umowy leasingu pojazdów mechanicznych oferowała leasingobiorcy zawarcie z nią porozumienia w zakresie zarządzania paliwem. W wyniku tego porozumienia leasingobiorca miał prawo, w imieniu i na rachunek skarżącej, tankować paliwo i sporadycznie dokonywać zakupu produktów naftowych. W tym celu otrzymywał on tak zwany „ALH-Pass”, jak również kartę kredytową przeznaczoną do tankowania, przedsiębiorstwa kart kredytowych D. Karta określała skarżącą jako klientkę D.

Wobec tego Trybunał stwierdził, że w celu udzielenia odpowiedzi na skierowane pytanie, niezbędne jest przesądzenie, na czyją rzecz, leasingodaw-

²⁰ Wyrok TSUE w sprawie C-653/11 Paul Newey.

²¹ Wyrok TSUE w sprawie C-653/11 Paul Newey, pkt 43.

²² Wyrok TSUE w sprawie C-653/11 Paul Newey, pkt 43.

²³ Wyrok TSUE z dnia 6 lutego 2003 r., w sprawie C-185/01 *Auto Lease Holland*, ECLI:EU:C:2003:73.

cy czy leasingobiorcy, przedsiębiorstwa petrochemiczne przekazały, w postępowaniu głównym, prawo do rozporządzania paliwem jak właściciel. Zdaniem Trybunału poza sporem pozostaje okoliczność, że leasingobiorca był uprawniony do rozporządzania paliwem jak właściciel. Nabywa paliwo bezpośrednio na stacjach benzynowych, a Auto Lease (leasingodawca) nie ma prawa decydowania, w jaki sposób oraz w jakim celu paliwo ma zostać zużyte. Trybunał wziął pod uwagę, że w ramach umowy zawartej w tej sprawie, leasingobiorca pojazdu sam nabywał paliwo na stacjach paliw, swobodnie wybierając jego jakość i ilość, a także moment zakupu. W konsekwencji TSUE orzekł, że porozumienie w zakresie zarządzania paliwem pomiędzy leasingodawcą a leasingobiorcą pojazdu nie stanowi umowy o dostawę paliwa, lecz raczej umowę o finansowanie jego zakupu²⁴.

Z powyższego wynika, że Trybunał ocenił treść porozumienia pomiędzy stronami i zakwalifikował je jako umowę o finansowanie zakupu paliwa, a nie jako umowę o jego dostawę.

Uwzględnienie treści porozumienia pomiędzy stronami, TSUE uzasadnił ekonomicznym charakterem podatku od wartości dodanej. Trybunał odwołał się do sprawy *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*²⁵, w której stwierdzono, że dostawa towarów nie dotyczy przeniesienia tytułu własności zgodnie z procedurą ustanowioną w prawie krajowym, lecz obejmuje każde przeniesienie rzeczy ruchomych przez stronę, które uprawnia drugą ze stron do rzeczywistego rozporządzania rzeczą tak jak właściciel.

W ocenie TSUE cel dyrektywy mógłby zostać zagrożony, jeśli przesłanki dostawy towarów – która stanowi jedną z trzech rodzajów transakcji podlegających opodatkowaniu – różniłyby się w poszczególnych państwach członkowskich jeśli chodzi o warunki przeniesienia tytułu własności określone w prawie cywilnym²⁶.

²⁴ Wyrok TSUE w sprawie C-185/01 *Auto Lease Holland*, pkt 36.

²⁵ Wyrok TSUE w sprawie C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*.

²⁶ Wyrok TSUE w sprawie C-185/01 *Auto Lease Holland*, pkt 32.

Znaczenie celu gospodarczego zawartej umowy w kwalifikowaniu zdarzeń jako świadczeń złożonych lub odrębnych

Dla celów podatku VAT każde świadczenie powinno być zwykle uznawane za odrębne i niezależne, jak wynika z art. 1 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT²⁷. Z orzecznictwa Trybunału wynika, że w pewnych okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, a zatem które mogą oddzielnie prowadzić do opodatkowania lub zwolnienia, należy uważać za jedną transakcję, jeżeli nie są one od siebie niezależne. Jedna transakcja występuje w szczególności wtedy, kiedy dwa lub więcej elementów albo dwie lub więcej czynności, dokonane przez podatnika, są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie ekonomiczne, którego rozdzielenie miało by charakter sztuczny.

Jest tak również w sytuacji, gdy jedno lub więcej świadczeń stanowi świadczenie główne, natomiast inne świadczenie lub świadczenia stanowią jedno lub więcej świadczeń pomocniczych dzielących los podatkowy świadczenia głównego²⁸. Szczególnie świadczenie należy uznać za pomocnicze w stosunku do świadczenia głównego, jeżeli nie stanowi ono dla klienta celu samo w sobie, lecz służy skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze świadczenia głównego usługodawcy²⁹.

W celu ustalenia, czy świadczenia stanowią kilka niezależnych świadczeń, czy jedno świadczenie, należy poszukiwać elementów charakterystycznych dla danej transakcji³⁰.

²⁷ Wyroki TSUE: z dnia 27 września 2012 r., w sprawie C-392/11 *Field Fisher Waterhouse*, ECLI:EU:C:2012:597, pkt 14; w sprawie C-224/11 *BGŻ Leasing*, pkt 29; z dnia 16 kwietnia 2015 r. w sprawie C-42/14 *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa*, ECLI:EU:C:2015:229, pkt 30.

²⁸ Wyrok TSUE w sprawie C-224/11 *BGŻ Leasing*, pkt 30.

²⁹ Wyroki TSUE: w sprawie C-392/11 *Field Fisher Waterhouse*, pkt 17; w sprawie C-42/14 *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa*, pkt 31.

³⁰ Wyrok TSUE w sprawie C-224/11 *BGŻ Leasing*, pkt 32; w sprawie C-42/14 *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa*, pkt 32.

Świadczenia złożone w zakresie usług ubezpieczeniowych znalazły odzwierciedlenie m.in. w wyroku C-224/11 BGŻ Leasing³¹. W orzeczeniu tym TSUE uznał, że usługa ubezpieczenia przedmiotu leasingu i usługa leasingu, co do zasady, stanowią usługi odrębne i niezależne do celów podatku od wartości dodanej. W orzeczeniu tym Trybunał stwierdził jednocześnie, że jeżeli leasingodawca ubezpiecza przedmiot leasingu, obciążając dokładnym kosztem tego ubezpieczenia leasingobiorcę, w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym taka czynność stanowi transakcję ubezpieczeniową w rozumieniu art. 135 ust. 1 lit. a) dyrektywy 112. Trybunał podkreślił, że w celu ustalenia, czy świadczenia stanowią kilka niezależnych świadczeń, czy jedno świadczenie, należy poszukiwać elementów charakterystycznych dla danej transakcji³².

Z wyroku BGŻ Leasing wynika w szczególności, że w celu ustalenia elementów charakterystycznych rozpatrywanej transakcji można uwzględnić elementy odzwierciedlające interesy stron umowy, takie jak na przykład sposoby taryfikacji i fakturowania. Trybunał zauważył bowiem, że leasingobiorca dąży przede wszystkim do uzyskania usługi leasingu i tylko pomocniczo poszukuje ubezpieczenia, którego wymaga od niego leasingodawca. Jeżeli leasingobiorca postanowi zapewnić sobie usługę ubezpieczenia również za pośrednictwem leasingodawcy, taka decyzja następuje niezależnie od jego decyzji o zawarciu umowy leasingu³³.

Znaczenie ekonomicznego celu transakcji i postanowień umownych w przypadku umów najmu

W wyroku Field Fisher Waterhouse³⁴ Trybunał odpowiadał na pytanie, czy wykładni dyrektywy VAT

³¹ Wyrok TSUE w sprawie C-224/11 BGŻ Leasing.

³² Wyrok TSUE w sprawie C-224/11 BGŻ Leasing, pkt 32.

³³ Wyrok TSUE w sprawie C-224/11 BGŻ Leasing, pkt 44, 45.

³⁴ Wyrok TSUE w sprawie C-392/11 Field Fisher Waterhouse.

powinno dokonywać się w ten sposób, że w okolicznościach, takich jak w postępowaniu przed sądem krajowym najem nieruchomości i świadczenia usług związane z tym najmem, należy uznać za jedno świadczenie całkowicie zwolnione z podatku VAT czy też kilka niezależnych świadczeń ocenianych odrębnie w zakresie objęcia ich podatkiem VAT. Sąd krajowy dążył w szczególności do ustalenia, jakie znaczenie we wskazanych okolicznościach ma fakt, po pierwsze, że umowa najmu przewiduje, iż wynajmujący jest zobowiązany świadczyć dane usługi najemcy, mimo iż co do zasady usługi te, przynajmniej częściowo, mogłaby świadczyć osoba trzecia oraz, po drugie, że nieuiszczenie przez najemcę dodatkowych opłat za najem daje wynajmującemu prawo do rozwiązania umowy najmu.

Trybunał orzekł, że treść umowy najmu może stanowić istotną wskazówkę. Odnosząc się w tej sprawie do umowy najmu lokali biurowych przez kancelarię adwokacką, TSUE zaznaczył, że według dostępnych mu informacji umowa ta przewidywała, iż oprócz najmu lokali, wynajmujący miał dostarczać najemcy określoną liczbę świadczeń skutkujących dodatkowymi opłatami za najem, których nieuiszczenie mogło prowadzić do rozwiązania najmu.

W ocenie Trybunału, ekonomicznym powodem zawarcia owej umowy wydawało się nie tylko uzyskanie prawa do zajmowania danych lokali, lecz również uzyskanie przez najemcę ogółu świadczonych usług. W konsekwencji TSUE uznał, że umowa najmu obejmowała jedno świadczenie pomiędzy wynajmującym i najemcą. W swojej analizie Trybunał przyjął również punkt widzenia przeciętnego najemcy danych lokali handlowych, czyli pomieszczeń biurowych kancelarii adwokackiej. Stwierdził, że świadczenie dodatkowych usług dla przeciętnego najemcy lokali nie może być uznane za cel sam w sobie, lecz stanowi raczej środek służący skorzystaniu w jak najlepszych warunkach ze świadczenia głównego, czyli najmu lokali handlowych³⁵.

³⁵ Wyrok TSUE, w sprawie C-392/11 Field Fisher Waterhouse, pkt 23.

W wyroku *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*³⁶ Trybunał odpowiadał na wątpliwości sądu krajowego dotyczące tego, czy dyrektywę VAT należy interpretować w ten sposób, że najem nieruchomości i związane z nim: dostawa wody, energii elektrycznej, energii cieplnej oraz wywóz nieczystości należy uważać za stanowiące jedno świadczenie, czy też kilka odrębnych i niezależnych świadczeń, które winno się oceniać oddzielnie z punktu widzenia podatku VAT. W wyroku *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa TSUE* wyraźnie wskazał na konieczność uwzględniania postanowień umów przy kwalifikacji czynności. Trybunał za konieczne uznał zbadanie, czy na podstawie umowy najemca i wynajmujący zamierzają przede wszystkim, odpowiednio, uzyskać i udostępnić najem nieruchomości i jedynie pomocniczo zamierzają, odpowiednio, uzyskać i dostarczyć inne świadczenia, nawet jeśli są one niezbędne do korzystania z nieruchomości³⁷.

Trybunał w pierwszej kolejności zauważył bowiem, że jeżeli najemca ma możliwość wyboru świadczeniodawców lub sposobów korzystania z danych towarów lub usług, świadczenia odnoszące się do tych towarów lub usług, co do zasady, mogą być uważane za odrębne od najmu. W szczególności, jeżeli najemca może decydować o swoim zużyciu wody, energii elektrycznej lub energii cieplnej, które może być stwierdzone poprzez założenie indywidualnych liczników i na tej podstawie fakturowane – świadczenia odnoszące się do tych towarów lub usług, co do zasady, mogą być uważane za odrębne od najmu.

Co do usług, takich jak sprząatanie części wspólnych nieruchomości stanowiących współwłasność, TSUE uznał je za odrębne od najmu, jeśli mogą być zorganizowane przez każdego najemcę indywidualnie lub przez najemców wspólnie oraz jeśli we wszystkich wypadkach faktury wystawione na najemcę wykazują dostawę tych towarów

i świadczenie usług na pozycjach odrębnych od czynszu najmu³⁸.

Trybunał stwierdził, że brak uiszczenia dodatkowych opłat za najem umożliwia wynajmującemu rozwiązanie umowy najmu, w żaden sposób nie uniemożliwia uznania, że świadczenia, których dotyczą te opłaty, stanowią świadczenia odrębne od najmu. Podobnie nie jest rozstrzygająca okoliczność, że najemca ma możliwość uzyskania tych świadczeń od podmiotu, jaki wybierze, ponieważ możliwość, iż elementy jednego świadczenia będą w innych okolicznościach dostarczane oddzielnie, jest ściśle związana z ideą jednej złożonej transakcji³⁹. Jednocześnie TSUE stwierdził, że jeżeli nieruchomość oddawana w najem obiektywnie, na płaszczyźnie ekonomicznej, wydaje się stanowić jedną całość z towarzyszącymi temu najmowi świadczeniami, te ostatnie można uważać za jedno świadczenie wraz z najmem. Może tak być w szczególności w wypadku najmu lokali biurowych pod klucz, gotowych do użytku wraz z dostawą mediów i określonymi innymi świadczeniami, oraz krótkoterminowego najmu nieruchomości, na przykład na wakacje lub ze względów zawodowych, która jest udostępniana z tymi świadczeniami bez możliwości ich rozdzielenia⁴⁰.

W wyniku wyroku w sprawie *Wojskowej Agencji Mieszkaniowej* wykształciła się praktyka, że w zawieranych umowach najmu/dzierżawy wprowadza się postanowienia odnoszące się do odrębnego od najmu rozliczania kosztów mediów. Jeśli zaś takich postanowień nie ma, koszty mediów stanowią element kalkulacyjny ceny (Kasprzyk, Verdun, 2019, s. 14–22).

Zatem wyrok w sprawie *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14*, jest przykładem stanowiska TSUE, w którym odwołując się bezpośrednio do treści umowy, Trybunał wykształcił praktykę mającą wpływ na sposób opo-

³⁶ Wyrok TSUE w sprawie C-42/14 *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa*.

³⁷ Wyrok TSUE w sprawie C-42/14 *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa*, pkt 37.

³⁸ Wyrok TSUE w sprawie C-42/14 *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa*, pkt 39.

³⁹ Wyrok TSUE w sprawie C-42/14 *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa*, pkt 40 i 41.

⁴⁰ Wyrok TSUE w sprawie C-42/14 *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa*, pkt 42.

datkowania świadczeń w zakresie najmu i usług im towarzyszącym.

Znaczenie celu gospodarczego umowy w transakcjach dotyczących terenów niezabudowanych

W orzeczeniach, w których występował element świadczeń złożonych, Trybunał badał m.in. możliwość zastosowania zwolnień związanych z dostawą terenów niezabudowanych⁴¹.

Państwa członkowskie, definiując tereny, które należy uznać za „tereny budowlane”, są zobowiązane do dochowania celu realizowanego przez art. 135 ust. 1 lit. k) dyrektywy 112, polegającego na zwolnieniu z VAT jedynie dostaw terenów niezabudowanych, nieprzeznaczonych pod zabudowę⁴².

Swobodne uznanie państw członkowskich przy definiowaniu pojęcia „terenu budowlanego” jest też ograniczone przez zakres pojęcia „budynku” zdefiniowanego przez prawodawcę Unii w art. 12 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy 112 w sposób bardzo szeroki, jako obejmujący „dowolną konstrukcję trwale związaną z gruntem”⁴³.

⁴¹ Artykuł 135 dyrektywy 112 stanowi:

1. Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

j) dostawy budynków lub ich części oraz związanego z nimi gruntu, inne niż dostawy, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. a);

k) dostawy terenów niezabudowanych, inne niż dostawy terenów budowlanych, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. b);

W art. 12 ust. 3 dyrektywy 112 postanowiono natomiast, że do celów dostawy terenu budowlanego – „teren budowlany” oznacza każdy grunt nieuzbrojony lub uzbrojony, uznawany za teren budowlany przez państwa członkowskie.

⁴² Wyrok TSUE z dnia 17 stycznia 2013 r. w sprawie C-543/11 Woningstichting Maasdriel, ECLI:EU:C:2013:20, pkt 30; z dnia 4 września 2019 w sprawie C-71/18 KPC Herning, ECLI:EU:C:2019:660, pkt 53 oraz powołane tam orzecznictwo.

⁴³ Wyrok TSUE w sprawie C-71/18 KPC Herning, pkt 54 oraz powołane tam orzecznictwo.

W swoim orzecznictwie TSUE wielokrotnie wskazywał okoliczności, które należy wziąć pod uwagę, dokonując na potrzeby VAT kwalifikacji sprzedaży terenu wraz z istniejącym budynkiem, którego częściowa lub całkowita rozbiórka jest planowana. Z orzecznictwa Trybunału wynika, że wśród obiektywnych okoliczności, które należy wziąć pod uwagę przy dokonywaniu kwalifikacji danej transakcji z punktu widzenia VAT, znajdują się ponadto stan zaawansowania, w dniu dostawy nieruchomości składającej się z terenu i budynku, robót rozbiórkowych lub przetwórczych dokonanych przez sprzedawcę, wykorzystywanie tej nieruchomości w tym samym dniu oraz zobowiązanie sprzedawcy do realizacji prac rozbiórkowych w celu umożliwienia przyszłej budowy⁴⁴.

W wyroku Don Bosco Onroerend Goed⁴⁵, TSUE wziął pod uwagę cel gospodarczy, do którego dążyli sprzedawca oraz kupujący nieruchomość, a który polegał na dostawie terenu pod zabudowę. W tym celu stwierdził on, że sprzedawca był zobowiązany do dokonania rozbiórki budynku istniejącego na omawianym terenie i że koszt tej rozbiórki został poniesiony, przynajmniej częściowo, przez nabywcę. Wskazał on również, że w dniu dostawy nieruchomości rozpoczęła się już rozbiórka budynku. W świetle tych okoliczności TSUE zakwalifikował dostawę omawianej nieruchomości oraz rozbiórkę istniejącego budynku jako jedną transakcję dotyczącą terenu niezabudowanego⁴⁶.

Swoje stanowisko, że do ustalenia, czy transakcja, która obejmuje liczne świadczenia, stanowi jedną transakcję dla celów podatku VAT, należy wziąć pod uwagę cel ekonomiczny tej transakcji, Trybunał powtórzył również w innych orzeczeniach dotyczących charakteru nieruchomości będącej przedmiotem obrotu⁴⁷. Nie zawsze jednak

⁴⁴ Wyroki TSUE: w sprawie C-326/11 J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, pkt 34; w sprawie C-543/11 Woningstichting Maasdriel, pkt 33.

⁴⁵ Wyrok TSUE w sprawie C-461/08 Don Bosco Onroerend Goed.

⁴⁶ Wyrok TSUE w sprawie C-461/08 Don Bosco Onroerend Goed, pkt 39.

⁴⁷ Zob. podobnie wyroki TSUE: z dnia 28 października 2010 r. w sprawie C-175/09 Axa UK, ECLI:EU:C:2010:646,

cel transakcji miał przesądzające znaczenie dla oceny skutków podatkowych w podatku od towarów i usług w przypadku sprzedaży nieruchomości. Cel transakcji nie miał przesądzającego znaczenia w wyroku z dnia 8 lipca 1986 r., Kerrutt C-73/85⁴⁸. Trybunał, do którego zwrócono się z pytaniem, czy dostawa terenu budowlanego, a następnie wzniesienie na nim nowego budynku, przewidziane w umowie ramowej, należy zakwalifikować jako jedną transakcję, wziął pod uwagę okoliczność, że z jednej strony, transakcja dotycząca nieruchomości, a z drugiej strony, dostawy towarów i świadczenie usług, stanowiły transakcje odrębne pod względem prawnym, dokonywane przez różnych przedsiębiorców. W świetle tych okoliczności TSUE orzekł, że pomimo powiązań gospodarczych wszystkich spornych transakcji i ich wspólnego celu, który polegał na wzniesieniu budynku na terenie nabytym, w okolicznościach tej sprawy nie należało ich zakwalifikować jako jednej transakcji⁴⁹.

W sprawie KPC Herning, C-71/18⁵⁰, Trybunał badał, czy art. 12 ust. 1 lit. a) i b) oraz art. 12 ust. 2 i 3, a także art. 135 ust. 1 lit. j) i k) dyrektywy 112 należy interpretować w ten sposób, że transakcja dostawy terenu, na którym w momencie tej dostawy znajduje się budynek, może zostać uznana za dostawę „terenu budowlanego”, gdy zamiarem stron było to, by budynek został w całości lub w części rozebrany, w celu zwolnienia miejsca dla nowego budynku.

W wyroku tym TSUE uznał, że art. 12 ust. 1 lit. a) i b) oraz art. 12 ust. 2 i 3, a także art. 135 ust. 1 lit. j) i k) dyrektywy 112 należy interpretować w ten sposób, że transakcja dostawy terenu, na którym w momencie tej dostawy znajduje się budynek, nie może zostać uznana za dostawę „terenu budowlanego”, gdy owa transakcja jest gospodarczo niezależna od innych świadczeń i nie tworzy z nimi

jednej transakcji, nawet gdy zamiarem stron było to, by budynek został w całości lub w części rozebrany w celu zwolnienia miejsca dla nowego budynku. Trybunał uznał, że sam zamiar stron umowy nie może przesądzać, że sprzedaż powinna zostać uznana za dostawę terenu budowlanego, a nie za dostawę starego budynku i związane go z nim gruntu, jeżeli przedmiotem dostawy był budynek w pełni sprawny do użycia jako skład. Taka wykładnia, zdaniem TSUE, naruszałaby bowiem zasady dyrektywy 112 i mogłaby prowadzić do pozbawienia treści zwolnienia przewidzianego w art. 135 ust. 1 lit. j) tej dyrektywy. Trybunał zauważył bowiem, że interpretacja pojęć użytych do zdefiniowania zwolnień, o których mowa w art. 135 ust. 1 dyrektywy 112, powinna być zgodna z celami, jakie realizują, oraz spełniać wymogi zasady neutralności podatkowej⁵¹.

Z powyższego wynika, że w procesie kwalifikowania transakcji jako dostawy terenu budowlanego cel gospodarczy transakcji może mieć istotne znaczenie. Cel ten nie powinien jednak zostać wzięty pod uwagę wówczas, gdyby jego uwzględnienie pozostawało w sprzeczności z wprowadzającymi zwolnienia od podatku przepisami dyrektywy.

Znaczenie postanowień umownych dla określenia momentu powstania obowiązku podatkowego w VAT

Zagadnienie wpływu postanowień umownych na moment powstania obowiązku podatkowego poruszono m.in. w odniesieniu do usług budowlanych. W sprawie Budimex, Trybunał odpowiadał na pytanie sądu krajowego, czy w sytuacji, w której strony transakcji uzgodniły, że do wypłaty wynagrodzenia za roboty budowlane lub budowlano-montażowe niezbędne jest wyrażenie akceptacji ich wykonania przez zamawiającego w protoko-

pkt 23; w sprawie C-392/11 Field Fisher Waterhouse, pkt 23; z dnia 8 grudnia 2016 r., w sprawie C-208/15 Stock'94, ECLI:EU:C:2016:936, pkt 29.

⁴⁸ Wyrok TSUE z dnia 8 lipca 1986 r. w sprawie C-73/85 Kerrutt, ECLI:EU:C:1986:295.

⁴⁹ Wyrok TSUE w sprawie C-73/85 Kerrutt, pkt 12 i 15.

⁵⁰ Wyrok TSUE w sprawie C-71/18 KPC Herning.

⁵¹ Wyrok TSUE w sprawie C-71/18 KPC Herning, pkt 59, 60 i 62.

le odbioru tych robót, wykonanie usługi, o którym mowa w art. 63 dyrektywy 112, z tytułu takiej transakcji następuje w momencie faktycznego wykonania robót budowlanych lub budowlano-montażowych, czy też w momencie akceptacji wykonania tych robót przez zamawiającego, wyrażonej w protokole odbioru⁵². W sprawie tej spór dotyczył m.in. momentu, w którym zostały wykonane usługi realizowane przez Budimex, przy czym spółka ta podniosła, że z uwagi na postanowienia znajdujące się w zawieranych przez nią umowach moment ten może nastąpić dopiero po odbiorze robót przez zamawiającego, niezależnie od okoliczności, że zostały one faktycznie wykonane wcześniej.

Trybunał stwierdził, że o ile prawdą jest, że w odniesieniu do świadczenia usług budowlanych lub montażowych są one powszechnie uważane za wykonane w dacie materialnego zakończenia robót, to jednak dla zakwalifikowania transakcji jako „transakcji podlegającej opodatkowaniu” w rozumieniu dyrektywy VAT rzeczywistość gospodarcza i handlowa stanowi podstawowe kryterium dla stosowania wspólnego systemu VAT, które należy uwzględnić⁵³.

W ocenie Trybunału nie można wykluczyć, że biorąc pod uwagę postanowienia umowne odzwierciedlające rzeczywistość gospodarczą i handlową w dziedzinie, w której usługa jest wykonywana, usługa ta może zostać uznana za wykonaną dopiero po dacie materialnego zakończenia usługi, w następstwie spełnienia pewnych warunków nierozzerwalnie związanych z usługą i mających decydujące znaczenie dla zapewnienia jej kompletności. W odniesieniu do usług budowlanych miało to takie znaczenie, że świadczenie usług jest opodatkowane jedynie wtedy, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdyż zapłata otrzymana przez usługodawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości za wyodrębnioną usługę świadczoną usługobiorcy⁵⁴. Dlatego TSUE

wziął pod uwagę, że postanowienia sformułowane w umowach zawartych przez skarżącą przewidują prawo zamawiającego do zweryfikowania zgodności wykonanych prac budowlanych lub budowlano-montażowych, zanim zostaną one zaakceptowane, i obowiązek usługodawcy polegający na dokonaniu koniecznych zmian, by rezultat rzeczywiście odpowiadał temu, co zostało uzgodnione. Trybunał wziął pod uwagę stanowisko spółki, która podnosiła, że często było dla niej niemożliwe określenie podstawy opodatkowania i kwoty podatku należnego przed odbiorem robót przez zamawiającego⁵⁵.

Trybunał zauważył, że w związku z tym, że warunek, jakim jest sporządzenie protokołu odbioru przez zamawiającego następuje dopiero po upływie terminu, który jest mu przyznany na zgłoszenie usługodawcy ewentualnych wad, które powinien on skorygować, by usługa budowlana lub budowlano-montażowa była zgodna z uzgodnieniami, nie można wykluczyć, że wspomniana usługa nie zostanie całkowicie wykonana przed owym odbiorem⁵⁶. W konsekwencji uznał, że w zakresie, w jakim nie jest możliwe określenie wynagrodzenia należnego od usługobiorcy przed dokonaniem przez niego odbioru usług budowlanych lub budowlano-montażowych, podatek od tych usług nie może stać się wymagalny przed owym odbiorem⁵⁷.

Ostatecznie TSUE stwierdził, że w tych okolicznościach i w zakresie, w jakim odbiór robót został uzgodniony w umowie o świadczenie usług – w sytuacji gdy tego rodzaju warunek odzwierciedla normy i standardy istniejące w dziedzinie, w której jest dokonywana usługa, co podlega zweryfikowaniu przez sąd odsyłający – należy uznać, że formalność ta jest jako taka objęta usługą i że w związku z tym jest ona decydująca dla uznania, że owa usługa została rzeczywiście wykonana⁵⁸.

Z powyższego wyroku Trybunału w sprawie Budimex wynika, że w zakresie, w jakim odbiór robót został uzgodniony w umowie o świadczenie

⁵² Wyrok TSUE w sprawie C-224/18 Budimex.

⁵³ Wyrok TSUE w sprawie C-224/18 Budimex, pkt 27.

⁵⁴ Wyrok TSUE w sprawie C-224/18 Budimex, pkt 29 i 30.

⁵⁵ Wyrok TSUE w sprawie C-224/18 Budimex, pkt 31.

⁵⁶ Wyrok TSUE w sprawie C-224/18 Budimex, pkt 32.

⁵⁷ Wyrok TSUE w sprawie C-224/18 Budimex, pkt 34.

⁵⁸ Wyrok TSUE w sprawie C-224/18 Budimex, pkt 35.

usług – w sytuacji, gdy tego rodzaju warunek odzwierciedla normy i standardy istniejące w dziedzinie, w której jest dokonywana usługa – należy uznać, że formalność ta jest jako taka objęta usługą i że w związku z tym jest ona decydująca dla uznania, że owa usługa została rzeczywiście wykonana.

Zatem istotne okazały się nie tylko istotne postanowienia umowne, ale również normy i standardy istniejące w dziedzinie, w której jest dokonywana usługa, czyli praktyka gospodarcza. Normalną praktyką jest, że usługi budowlane i budowlano-montażowe są wykonywane na podstawie uprzednio zawartej umowy określającej m.in. zakres takiej usługi, warunki dotyczące jej wykonania, termin wykonania oraz sposób rozliczeń finansowych. W umowach tych zamawiający zazwyczaj zastrzega sobie prawo do zbadania prawidłowości wykonania usługi przed jej zaakceptowaniem, co może powodować konieczność dokonania przez wykonującego dodatkowych czynności zapewniających wykonanie zamówionej usługi zgodnie z obustronnie określonymi warunkami. Powyższa charakterystyka usług znajduje wyraz m.in. w postanowieniach umownych określających precyzyjnie moment „przejęcia” wykonanych robót (usługi budowlanej) przez zamawiającego (nabywcę usługi). Zgodnie z powszechnie zawieranymi umowami – roboty będą przejęte przez zamawiającego, kiedy zostaną ukończone zgodnie z kontraktem. W praktyce gospodarczej stosuje się tzw. protokół odbioru (świadectwo przejęcia dla robót). Wówczas za moment zakończenia robót uznaje się moment wystawienia „świadectwa przejęcia robót” lub moment, w którym powinno zostać wystawione. Dopiero od tej chwili odpowiedzialność za opiekę nad robotami przechodzi na zamawiającego.

Zatem na potrzeby podatku od towarów i usług protokół odbioru może decydować o powstaniu momentu obowiązku podatkowego. Dla możliwości uznania daty podpisania protokołu przez strony transakcji za moment wykonania usługi niezbędne jest zastrzeżenie odbioru prac w umowie o wykonanie prac budowlanych oraz aby taki protokół nie tylko określał wynagrodzenie, ale rów-

nież stanowił potwierdzenie materialnego zakończenia usługi (Wesołowska, 2019).

Powstaje pytanie, czy same postanowienia umowne zastrzegające konieczność potwierdzenia wykonania usługi przez zamawiającego powinny zostać wzięte pod uwagę wówczas, gdy nie będą odpowiadały normom i standardom istniejącym w dziedzinie, w której jest dokonywana usługa. Przed odpowiedzią na to pytanie należy zauważyć, że TSUE nie ograniczył swojej tezy jedynie do usług finansowych. Zatem moment powstania obowiązku podatkowego wiąże z postanowieniami umownymi, jeżeli umowa odzwierciedla normy i standardy istniejące w dziedzinie, w której jest dokonywana usługa. Chodzi tu o takie postanowienia umowne, z których wynika obowiązek akceptacji wykonania usług przez nabywcę. Może to zatem dotyczyć również innych usług, w których konieczne jest – albo ze względu na normy prawa, albo praktykę wynikającą z konieczności zachowania określonych standardów bezpieczeństwa, higieny i innych podobnych – sprawdzenie i formalne potwierdzenie zakresu i jakości wykonywanych usług (podobnie: Kasprzyk, Verdun, 2019, s. 14–22).

Przewidziany w umowie obowiązek potwierdzenia wykonania danych usług może wpływać na moment powstania obowiązku podatkowego jedynie wówczas, gdy taki obowiązek nie tylko jest jasny i precyzyjny ze względu na treść umowy, ale również powszechny w danej branży (podobnie: Kasprzyk, Verdun, 2019, s. 14–22). Wydaje się, że nie chodzi tutaj o pominięcie treści czynności prawnej ze względu na jej sztuczny charakter. Przekroczenie norm i standardów istniejących w danej dziedzinie może wynikać bowiem z innych powodów niż tylko chęć nadużycia prawa. Strony umowy mogą ukształtować wzajemne obowiązki zgodnie ze swoją wolą. W tym względzie można również uznać, że dla wywołania określonych skutków cywilnoprawnych odbiór usługi nastąpi w innym momencie niż jej wykonanie. Nie zawsze jednak przesunie to wykonanie obowiązku podatkowego, a jedynie wówczas, gdy będzie to zgodne z praktyką istniejącą w danej dziedzinie, którą Trybunał określa jako zachowanie norm i standardów.

Wyrok TSUE w sprawie Budimex kontynuuje stanowisko zajęte w sprawie TSUE C-42/14, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa, zgodnie z którym postanowienia umowne mogą mieć znaczenie w kwalifikacji czynności dla celów VAT. Jednak w przypadku wyroku w sprawie Budimex, Trybunał wyraźnie uzależnił uwzględnienie warunków umownych od praktyki gospodarczej w danej dziedzinie usług. Różnice pomiędzy powyższymi wyrokami wynikają z tego, że w przypadku C-42/14, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa, Trybunał rozstrzygał kwestię dotyczącą wysokości stawek w przypadku usług najmu i usług do nich pomocniczych. Natomiast w sprawie Budimex, C-224/18, TSUE rozstrzygał o możliwości przesunięcia momentu powstania obowiązku podatkowego w przypadku usług budowlanych, które wymagają weryfikacji ze strony zamawiającego. W przypadku świadczeń złożonych, takich jak omówionych w wyroku Wojskowa Agencja Mieszkaniowa, istotne znaczenie mają elementy charakterystyczne dla danej transakcji. Te elementy charakterystyczne najmu wziął pod uwagę TSUE, uznając, że należy w szczególności zbadać, czy na podstawie umowy najemca i wynajmujący zamierzają przede wszystkim, odpowiednio, uzyskać i udostępnić najem nieruchomości i jedynie pomocniczo zamierzają, odpowiednio, uzyskać i dostarczyć inne świadczenia, nawet jeśli są one niezbędne do korzystania z nieruchomości⁵⁹.

Znaczenie gospodarczego celu umowy dla określenia miejsca transakcji podlegających opodatkowaniu

Uwzględnienie rzeczywistości gospodarczej i handlowej nie sprowadza się jedynie do konieczności brania pod uwagę warunków umownych, ale w niektórych przypadkach wymaga również uwzględnienia praktyki gospodarczej. Jako przy-

⁵⁹ Wyrok TSUE w sprawie C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa, pkt 37.

kład można wskazać na orzecznictwo dotyczące określenia miejsca transakcji podlegających opodatkowaniu. Mając właśnie na względzie właściwą praktykę występującą w danego typu transakcjach, Trybunał doszedł do wniosku, że dostawa towarów wchodzi w zakres art. 33 dyrektywy 112, jeżeli rola dostawcy jest dominująca w zakresie inicjatywy i organizacji istotnych etapów wysyłki lub transportu towarów⁶⁰.

W celu ustalenia, czy dane towary zostały wysłane lub przetransportowane na rachunek dostawcy, należy przede wszystkim wziąć pod uwagę znaczenie, jakie ma kwestia dostarczenia tych towarów do nabywców w świetle praktyk handlowych charakteryzujących działalność wykonywaną przez danego dostawcę. W ocenie TSUE można uznać, że jeżeli działalność ta polega na odpłatnym oferowaniu towarów nabywcom mającym siedzibę lub miejsce zamieszkania w państwie członkowskim innym niż to, w którym dostawca ten ma siedzibę, i na terytorium którego nie posiada on zakładu lub składu, zorganizowanie przez tego dostawcę środków umożliwiających dokonanie dostawy danych towarów do nabywców stanowi co do zasady zasadniczą część tej działalności⁶¹.

W konsekwencji Trybunał zajął stanowisko, że art. 33 dyrektywy 112 należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy towary sprzedawane przez dostawcę mającego siedzibę w jednym państwie członkowskim nabywcom mającym siedzibę lub miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim są dostarczane do tych nabywców przez spółkę polecaną przez tego dostawcę, lecz z którą nabywcy mają swobodę zawierania umów do celów tej dostawy, towary te należy uznać za wysłane lub przetransportowane „przez dostawcę lub [na jego rachunek]”, jeżeli rola tego dostawcy jest dominująca w zakresie inicjatywy i organizacji istotnych etapów wysyłki lub transportu tych towarów, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego przy uwzględnieniu wszystkich elementów

⁶⁰ Wyrok TSUE w sprawie C-276/18 KrakVet Marek Bako, pkt 63.

⁶¹ Wyrok TSUE w sprawie C-276/18 KrakVet Marek Bako, pkt 69.

sporu w postępowaniu głównym⁶². W tym względzie stanowisko Trybunału było zgodne ze stanowiskiem, które w sprawie wyraziła Komisja. Komisja podnosiła, że „na potrzeby zastosowania przepisów o sprzedaży na odległość należy brać pod uwagę nie tylko uzgodnienia umowne między dostawcą, podmiotem świadczącym usługę transportu a klientem, ale również – i przede wszystkim – realia gospodarcze”⁶³.

Cel gospodarczy transakcji w przypadku kwalifikowania transakcji jako podlegającej opodatkowaniu

Analiza orzecznictwa Trybunału pozwala wskazać, na które elementy stosunku prawnopodatkowego w podatku od towarów i usług może mieć wpływ cel gospodarczy transakcji. Wyżej zweryfikowano orzecznictwo Trybunału, aby sprawdzić, czy cel gospodarczy umów ma wpływ na kwalifikowanie transakcji w zakresie wskazania m.in., czy transakcje mają zostać uznane za złożone albo odrębne, czy też w zakresie wskazania, kto jest usługodawcą, a kto usługobiorcą, bądź wskazania, w którym momencie powstaje obowiązek podatkowy.

Cel gospodarczy transakcji może być niezbędny do uznania transakcji jako w ogóle opodatkowanej VAT. W sprawie MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia⁶⁴ TSUE rozważał, czy określoną z góry kwotę – otrzymaną przez podmiot gospodarczy w przypadku przedterminowego rozwiązania przez klienta lub z przyczyn leżących po stronie tego ostatniego umowy o świadczenie usług, w której wprowadzono minimalny okres obowiązywania – odpowiadającą kwocie, jaką podmiot ten uzyskałby przez pozostałą część tego okresu, należy uznać za wynagrodzenie za

odpłatne świadczenie usług w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 112, podlegające jako takie opodatkowaniu VAT. W sprawie tej TSUE wziął pod uwagę, że spółka telekomunikacyjna, na podstawie rozpatrywanych w postępowaniu głównym umów, była uprawniona do otrzymania takiej samej kwoty w przypadku niezachowania minimalnego okresu obowiązywania, co kwota, którą otrzymałaby ona z tytułu wynagrodzenia za usługi, jakie zobowiązała się świadczyć w przypadku, gdyby klient nie rozwiązał umowy. W tej sytuacji przedterminowe rozwiązanie umowy przez klienta lub z przyczyn leżących po jego stronie nie wpływa na rzeczywistość gospodarczą, która charakteryzuje relację między MEO a jej klientem⁶⁵.

W tych okolicznościach Trybunał uznał, że na świadczenie wzajemne wobec ceny zapłaconej przez klienta na rzecz spółki telekomunikacyjnej składa się prawo klienta do skorzystania z wykonania przez tego dostawcę obowiązków wynikających z umowy o świadczenie usług, nawet jeżeli klient nie chce lub nie może zrealizować tego prawa z przyczyn leżących po jego stronie. W sprawie tej MEO umożliwiło bowiem klientowi skorzystanie z rzeczonyj usługi i nie ponosiło ono odpowiedzialności za zaprzestanie jej świadczenia. Trybunał zauważył, że jeżeli sporna kwota zostałaby uznana za odszkodowanie mające na celu naprawienie szkody poniesionej przez MEO, charakter świadczenia wzajemnego uiszczanego przez klienta ulegałby zmianie w zależności od tego, czy klient postanowi skorzystać z rozpatrywanej usługi przez okres uzgodniony w umowie, czy też nie. W związku z tym klient, który korzystał ze świadczenia usług przez cały uzgodniony w umowie okres minimalnego obowiązywania, byłby traktowany odmiennie z punktu widzenia VAT niż klient, który rozwiązał umowę przed upływem tego okresu⁶⁶. W konsekwencji TSUE uznał, że kwota należna z tytułu niezachowania minimalnego okresu obowiązywania stanowi wynagrodzenie za usługi świadczone przez spółkę teleko-

⁶² Wyrok TSUE w sprawie C-276/18 KrakVet Marek Batko, pkt 82.

⁶³ Opinia RG z dnia 6 lutego 2020 r. w sprawie KrakVet Marek Batko, C-276/18, ECLI:EU:C:2020:81, pkt 37.

⁶⁴ Wyrok TSUE w sprawie C-295/17 MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia.

⁶⁵ Wyrok TSUE w sprawie C-295/17 MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, pkt 44.

⁶⁶ Wyrok TSUE w sprawie C-295/17 MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, pkt 45–47.

munikacyjną, niezależnie od tego, czy klient realizuje prawo do korzystania z rzeczonych usług aż do końca minimalnego okresu obowiązywania⁶⁷.

Wnioski

Analiza orzecznictwa Trybunału pozwala uznać, że dla ustalenia skutków podatkowych w VAT, gospodarczy cel umowy łączącej strony transakcji może mieć istotne znaczenie. Rzeczywistość gospodarcza i handlowa stanowi bowiem podstawowe kryterium dla stosowania wspólnego systemu VAT, które należy uwzględnić. W tym względzie duże znaczenie mogą mieć istotne warunki umowne.

Obok samej treści łączącej strony umowy, znaczenie mogą mieć również obiektywne interesy stron, takie jak na przykład sposoby taryfikacji i fakturowania. Możliwe jest również odwoływanie się do celu gospodarczego dostawy, norm i standardów istniejących w danej dziedzinie oraz do praktyki gospodarczej.

⁶⁷ Wyrok TSUE w sprawie C-295/17 MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, pkt 48.

Trybunał wskazuje na liczne ograniczenia w kształtowaniu podatkowego stanu faktycznego poprzez treść czynności cywilnoprawnej (Ciecierski, 2019). W szczególności warunki umowne należy pominąć, jeżeli okaże się, że nie odzwierciedlają one rzeczywistych zdarzeń gospodarczych i handlowych, lecz stanowią całkowicie sztuczną konstrukcję oderwaną od rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, stworzoną wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowych.

Respektowanie treści cywilnoprawnej w stosunku prawnopodatkowym w podatku od towarów i usług czasami jest uzależnione od innych czynników, w tym również od norm i standardów istniejących w dziedzinie, w której jest dokonywana usługa. Cel gospodarczy umowy nie powinien zostać wzięty pod uwagę również wówczas, gdyby jego uwzględnienie pozostawało w sprzeczności z tymi przepisami dyrektywy, które wprowadzają zwolnienia od podatku.

Cel gospodarczy zawarcia umowy, wynikający bezpośrednio z jej treści czy też ogólnej sytuacji gospodarczej, w której jest zawierana umowa, może zatem stanowić przesłankę, którą należy wziąć pod uwagę w trakcie oceny skutków podatkowych w VAT.

Abstract

The Economic Objective of a Contract as a Criterion for the Assessment of Taxation of a Transaction with Value Added Tax

The article attempts to examine the impact of the intentions of the parties to a business transaction on the fiscal circumstances within the framework of Value Added Tax. Analysis of the Court's case law allows one to conclude that the economic objective of a contract between the parties to a transaction may be of considerable importance for the determination of the tax effects in VAT. This is because the economic and commercial reality is a fundamental criterion for the operation of the common VAT system, and it should be taken into account. In this respect, significant contractual terms may be important. In addition to the stipulations of the contract between the parties, objective interests of the parties, such as pricing and invoicing, may also be relevant. It is also possible to refer to the economic purpose of supply and the conventional rules and standards applicable in a given field as well as the economic practice.

Keywords: VAT, Contracts, Economic Objective

JEL Classification: K12, K34, K41, K42

Bibliografia

- Bartosiewicz, A. (2013). Opodatkowanie świadczeń złożonych podatkiem od towarów i usług. W: *Wykładowia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy* (s. 275–308), B. Brzeziński (red.), Warszawa: Wolters Kluwer.
- Ciecierski, M. (2019). Czynność cywilnoprawna a kształtowanie obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług na przykładzie robót budowlanych i budowlano-montażowych. W: *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych* (s. 259–270), A. Franczak, A. Kaźmierczyk (red.). Warszawa: Wolters Kluwer.
- Kasprzyk, K., Verdun, M. (2019). Kiedy zbudowano piramidę Cheopsa – rozważania dotyczące momentu wykonania usługi budowlanej w świetle wyroku w sprawie Budimex, *Przegląd Podatkowy*, 7, s. 14–22.
- Wesołowska, A. (2019). *Moment powstania obowiązku podatkowego VAT w przypadku usług budowlanych lub budowlano-montażowych. Glosa do wyroku TS z dnia 2 maja 2019 r. C-224/18. LEX/el.*



Centrum Analiz i Studiów Podatkowych
Centre for Analyses and Studies of Taxation

· WYDAWCA ·

CENTRUM ANALIZ I STUDIÓW PODATKOWYCH SGH · Warszawa 02-554 · Al. Niepodległości 162
DOMINIK J. GAJEWSKI (redaktor naczelny) · GRZEGORZ GOŁĘBIEWSKI · ADAM OLCZYK (sekretarz redakcji)

· KONTAKT ·

analysesandstudies@sgh.waw.pl · analysesandstudies.sgh.waw.pl · casp.sgh.waw.pl