



INSTYTUT  
STUDIÓW  
PODATKOWYCH  
MODZELEWSKI I WSPÓLNICY

**W NUMERZE:**

- VAT - SZANSA NA LEPSZĄ USTAWĘ
- PROBLEMY PRAKTYCZNE PRZY OBLICZANIU WSKAŹNIKA PROPORCJI
- ZADATEK BEZ VAT
- PROBLEMATYKA ZAKAZANEJ POMOCY PUBLICZNEJ
- ODPOWIEDZI NA PYTANIA UCZESTNIKÓW SZKOLEŃ I KONFERENCJI ISP



**W NUMERZE:**  
Ustawa z dnia 11 marca 2004 r.  
o podatku od towarów i usług

NR 12



# Warsztaty dla księgowych:

## Podatki 2008 po nowelizacji ustawy o podatku od towarów i usług

Miejsce i termin: Zakopane, hotel Litwor, 25-28 lutego 2008 r.

Szanowni Państwo

Z dniem 1 stycznia 2008 r. podatnicy VAT muszą zmienić zasady wystawiania faktur oraz prowadzenia ewidencji podatkowych, w tym również dla potrzeb podatku CIT (PIT), w związku z obowiązkiem, w wielu przypadkach, opodatkowania wartości rynkowej towarów i usług w miejsce wartości transakcyjnej. Dotyczy to zarówno faktur VAT jak i faktur wewnętrznych z tytułu WNT i importu usług. Podatnicy mogą jednak ograniczyć konieczność zastosowania wartości rynkowej dla potrzeb faktur, gdyż nowe przepisy wchodzące w życie od 1 stycznia 2008 r. dają organom podatkowym w tym przypadku prawo do szacowania obrotu i podatku należnego.

Celem konferencji jest przedstawienie podatnikom największej od dwóch lat nowelizacji przepisów podatkowych oraz zapewnienie Państwu – jako osobom odpowiedzialnym za rozliczanie podatków w firmie – możliwie największego bezpieczeństwa podatkowego, poprzez kompleksowe omówienie zmian w przepisach podatkowych oraz wskazanie odpowiednich instrumentów minimalizujących ryzyko w poszczególnych podatkach.

Oto szczegółowy plan szkolenia:

### PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG

1. Wspólnotowa definicja wartości rynkowej towarów i usług oraz jej zastosowanie w fakturowaniu.
2. Nowe uprawnienia organów skarbowych do szacowania podstawy opodatkowania dla potrzeb VAT.
3. Jak zabezpieczyć się przed zarzutem nierynkowego charakteru cen.
4. Zmiana definicji proporcji oraz korekta podatku naliczonego za 2007 r. (25 lutego 2008 r.) w świetle dyrektywy nr 112/2006.
5. Korekta podatku naliczonego z tytułu zmiany podatkowego przeznaczenia zakupionych towarów i usług.
6. Skutki korekty podatku naliczonego w podatkach dochodowych.
7. Korekty szczególne z tytułu zakupu nieruchomości i sprzedaży samochodów osobowych.
8. Zmiany w zasadach dokumentowania rabatów i skont w świetle dyrektywy nr 112/2006.
9. Czy art. 88 ust. 3a ustawy o VAT jest sprzeczny z prawem UE?
10. Nowe rozporządzenie MF dotyczące kas rejestrujących.
11. Przesunięcie obowiązywania stawek obniżonych do 31 grudnia 2010.
12. Pozostałe zmiany.

### PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB PRAWNYCH

1. Pierwsze zeznanie roczne CIT-8 bez deklaracji cząstkowych CIT-2 – omówienie rozporządzenia z dnia 18 grudnia 2006 r. w sprawie określenia wzorów deklaracji, zeznania, oświadczenia oraz informacji podatkowych obowiązujących w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych.
2. Przychody – zasady rozliczania z uwzględnieniem najnowszych interpretacji organów skarbowych:
3. Koszty uzyskania przychodu – zasady rozliczania z uwzględnieniem najnowszych interpretacji organów skarbowych:
4. Różnice kursowe w roku 2008:
5. Rozliczanie i dokumentowanie zryczałtowanego podatku dochodowego:
6. Podatek od towarów i usług w 2008 r. a podatek dochodowy od osób prawnych:

### PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB FIZYCZNYCH

1. Przypadki wymagające korekt PIT-4R i PIT-8AR.
2. Deklaracje PIT-4R i PIT-8AR jako podstawa do wystawienia wykonawczego tytułu egzekucyjnego oraz możliwe konsekwencje na gruncie przepisów Kodeksu karnego skarbowego.
3. Sporządzanie informacji PIT-11, PIT-8C i IFT-1R – terminy składania i zakres informacji.
4. Zmiany wchodzące w życie z dniem 1 stycznia 2008 r.
5. Zasady stosowania zwolnień podatkowych w 2008 r.

**SZCZEGÓŁOWY  
PROGRAM ZNAJDĄ  
PAŃSTWO NA  
ŻÓŁTYCH STRONACH  
BIULETYNU**



**INSTYTUT  
STUDIÓW  
PODATKOWYCH**  
MODZELEWSKI I WSPÓLNICY

**Instytut Studiów Podatkowych  
Modzelewski i Wspólnicy Sp. z o.o.**

**Dział Edukacji**

**04-367 Warszawa,**

**ul. Kaleńska 8**

**tel. (0-22) 870 34 03**

**517 30 90**

**fax (0-22) 517 30 97**

**http://www.isp-modzelewski.pl**

**Wykłady poprowadzą: prof. dr hab. Witold Modzelewski**, Prezes Instytutu Studiów Podatkowych, doradca podatkowy nr 00001, wiceminister finansów w latach 1992-1996. Inicjator m.in. przywrócenia zasady niekaralności karnoskarbowej korekt deklaracji. Autor wielu innowacji zwiększających bezpieczeństwo prawne podatników i osób zajmujących się zawodowo rozliczaniem podatków. Wieloletni ekspert sejmowy i senacki w sprawach podatkowych. Ekspert sądowy w sprawach podatkowych.

**Jacek Pyssa**, konsultant podatkowy w zakresie obsługi nadzorów podatkowych dla największych polskich przedsiębiorstw dotyczących podatku dochodowego od osób prawnych – praktyk. Jest autorem i współautorem książek i publikacji w zakresie prawa podatkowego, w tym zwłaszcza podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku od towarów i usług.

**Jerzy Bielawny**, Wiceprezes Instytutu Studiów Podatkowych, jeden z najpopularniejszych wykładowców podatkowych, uznany specjalista w dziedzinie podatków dochodowych. Pełnomocnik w sprawach podatkowych przez sądami administracyjnymi. Wykładowca wielu uczelni prawnych i ekonomicznych.

oraz zaproszony Gość – **sędzia NSA**

**Uczestnikom zapewniamy** zakwaterowanie od godz. 14.00 dnia 25 lutego 2008 r. do godz. 14.00 dnia 28 lutego 2008 r. oraz wyżywienie od kolacji w dniu przyjazdu do obiadu w dniu wyjazdu. Wykłady rozpoczynają się 26 lutego o godz. 9.30. W programie przewidzieliśmy czas na kolację w karczmie góralskiej oraz wycieczkę autokarowo-pieszą z przewodnikiem.

**Miejsce:** Zakopane, luksusowy hotel \*\*\*\*LITWOR, ul. Krupówki 40, położony w centrum miasta, przy najpopularniejszym polskim deptaku. Do dyspozycji gości: drink-bar, kawiarnia, podziemne garaże i parking, centrum rekreacyjne: basen, hydromasaż, solarium, siłownia, masaże, sauna fińska, sauna turecka.

**Cena za uczestnictwo** wraz z materiałami wynosi 1090 zł (dla stałych Uczestników naszych konferencji – 990 zł). Należność za zakwaterowanie z wyżywieniem w hotelu Litwor wynosi 970 zł. Dopłata do pokoju jednoosobowego za cały pobyt wynosi 580 zł.

**DORADZTWO PODATKOWE****BIULETYN****INSTYTUTU STUDIÓW PODATKOWYCH**Wydawca:

INSTYTUT STUDIÓW PODATKOWYCH  
MODZELEWSKI I WSPÓLNICY Sp. z o.o.  
04-085 Warszawa, ul. Korytnicka 28  
tel. (0-22) 810-87-80, 810-36-73,  
Dział Wydawnictw tel. (0-22) 870-34-09,  
fax (0-22) 870-41-78  
NIP 113-02-34-978

Rach. Bank. PEKAO SA X Oddz. Warszawa  
05 1240 1095 1111 0000 0336 0569  
ISSN 1427-2008

www.isp-modzelewski.pl

E-mail: biuro@isp-modzelewski.pl

Redakcja:

WITOLD MODZELEWSKI  
(redaktor naczelny)

KINGA BARAN  
(zastępca redaktora naczelnego)

MARIUSZ UNISK  
(podatki dochodowe, podatki lokalne)

KINGA BARAN  
(podatki pośrednie)

Projekt okładki: RYSZARD BOJARSKI

Materiałów nie zamówionych redakcja nie zwraca. Zastrzega sobie prawo skracania tekstów, zmiany tytułów, wprowadzania śródtytułów oraz poprawek stylistycznych. **Przekazując tekst do redakcji Autor przynosi na wydawcę wyłączne prawo do jego publikacji – prawa autorskie i wydawnicze.**

Poglądy wyrażone i publikowane w artykułach na łamach „Biuletynu” nie mogą być traktowane jako oficjalne stanowisko organów państwowych; są one osobistymi poglądami autorów.

**WSZELKIE PRAWA ZASTRZEŻONE:**  
kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie (w całości lub części)  
bez zgody wydawcy zabronione.

Adres redakcji:

INSTYTUT STUDIÓW PODATKOWYCH  
MODZELEWSKI I WSPÓLNICY Sp. z o.o.  
04-367 Warszawa, ul. Kalańska 8

Skład i łamanie:

Grzegorz Onufrowicz

Druk:

PRZEDSIĘBIORSTWO  
POLIGRAFICZNE „UNIVERS” S.C.  
Zielona Góra, ul. Niecała 2D  
Koszt prenumeraty rocznej 276 zł.  
Koszt prenumeraty rocznej zagranicznej  
276 zł plus rzeczywiste koszty wysyłki.

**SPIS TREŚCI****ARTYKUŁY I STUDIA**

<b>Prof. dr hab. Witold Modzelewski</b> VAT – szansa na lepszą ustawę .....	3
<b>Miroslaw Siwiński</b> Wybrane problemy zasadności odliczania podatku od towarów i usług .....	4
<b>Jacek Matarewicz</b> Pełna dokumentacja wymagana przez prawo krajowe gwarantem zastosowania 0% stawki VAT przy wewnątrzspółnotowej dostawie towarów ..	7
<b>Krzysztof Kłoskowski</b> Problemy praktyczne przy obliczaniu wskaźnika proporcji – artykuł dyskusyjny .....	10
<b>Małgorzata Militz</b> Zadatek bez VAT – artykuł dyskusyjny .....	13
<b>Andrzej Łukiańczuk</b> Połączenie spółek kapitałowych przez przejęcie – skutki podatkowe. Część II – podatek dochodowy od osób prawnych .....	15
<b>Paweł Greszta</b> Opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób fizycznych świadczeń ponoszonych za pracownika – wybrane problemy. Część I .....	17
<b>Kinga Baran</b> Kwalifikacja zwrotu odszkodowania na gruncie przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych .....	21
<b>Piotr Sidor</b> Problematyka zakazanej pomocy publicznej z uwzględnieniem analizy poszczególnych przesłanek ją statuujących, w kontekście środków podatkowych. Część I .....	23
<b>Mariusz Unisk</b> Zwolnienie od podatku od nieruchomości budowli oraz gruntów będących we władaniu zarządzającego specjalną strefą ekonomiczną .....	34

**PODATKI DLA KSIĘGOWYCH**

<b>Jacek Budziszewski</b> Podatki w praktyce .....	27
---	----

**PROBLEMY DORADCÓW PODATKOWYCH**

<b>Krystian Łatka</b> Odliczanie podatku naliczonego wynikającego z faktur dokumentujących czynności zwolnione i niepodlegające opodatkowaniu po dniu 1 stycznia 2008 r. ....	32
---	----

**JUDYKATURA I INTERPRETACJE**

Orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości .....	6, 9, 22
--	----------

**KONFERENCJE I SEMINARIA ISP**

Odpowiedzi na pytania Uczestników .....	12, 36
---	--------

**LEGISLACJA PODATKOWA**

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług .....	38
Ustawa z dnia 21 kwietnia 2005 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw .....	103
Ustawa z dnia 19 września 2007 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o zwrocie osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym .....	104
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia (...) 2007 r. w sprawie kas rejestrujących .....	105

## Drodzy Czytelnicy

Spiesząc ze świątecznymi życzeniami w imieniu Instytutu, jego Zarządu oraz Pracowników, pragnę na wstępie powiedzieć coś być może zabawnego: niedawno pracownicy organów skarbowych dowiedzieli się od swych zwierzchników, że ich patronem jest św. Mateusz. Było to oficjalne pismo, które następnie kolportowały niektóre gazety, choć część czytelników potraktowało to za (pardon) kaczkę dziennikarską. List był ponoć autentyczny, a jego autorzy raczej nie są znani z poczucia humoru. W związku z tym, że my też zajmujemy się, choć w nieco innej roli, poborem podatków, pozwalamy sobie uznać ów patronat za bardziej uniwersalny, czyli sięgający również „nieurzędowych” podatkowców. Można nawet pójść nieco dalej i wprowadzić zwyczaj ustawiania figury Patrona we wszystkich biurach podatkowych, a przede wszystkim w części ogólnodostępnej organów podatkowych. Również pisma adresowane do tych organów mogłyby zawierać odpowiednią informację o modłach skierowanych do Patrona na intencję danej sprawy.

Jestem jednak ciekaw, czy nowa władza uchyli to pismo i przywróci laicki charakter służby skarbowej. Można by pozornie spodziewać się tego, bo ponoć szła do wyborów pod liberalnymi sztandarami. Pozwolę sobie jednak pozostać akurat tu niewierzącym. Tak im blisko do liberalizmu politycznego, jak mnie do ministrantury.

Kończąc, wszystkim Czytelnikom naszego miesięcznika składam w imieniu redakcji, Instytutu, jego Zarządu i Pracowników najserdeczniejsze życzenia świąteczne i noworoczne – dobrych, wesółych świąt i szczęśliwego nowego roku.

Z poważaniem  
Redaktor Naczelny

P.S. Na wszelki wypadek zwróć się również do Patrona o błogosławieństwo dla naszych Czytelników, a zwłaszcza dla poprawności ich

## Aktualności podatkowe grudzień 2007

- **Instytucja Upoważnionego Przedsiębiorcy (AEO).** Z dniem 1 stycznia 2008 r. wchodzi w życie przepisy dotyczące instytucji upoważnionego przedsiębiorcy tzn. przedsiębiorcy wiarygodnego dla administracji celnej. Zgodnie z nowelizacją Wspólnotowego Kodeksu Celnego, upoważniony przedsiębiorca to przedsiębiorca, który po spełnieniu określonych prawem warunków i kryteriów uzyskał świadectwo AEO uprawniające do korzystania z ułatwień przewidzianych przepisami prawa celnego. Podmiotem, który może ubiegać się o status AEO, jest osoba, które posiada siedzibę na obszarze celnym Wspólnoty (wyjątki – art. 14g RW) i w ramach prowadzonej działalności gospodarczej jest włączona w czynności określone przepisami prawa celnego (katalog znajduje się w art. 1 pkt 12 RW).

Korzyści dla przedsiębiorców płynące z posiadania tych świadectw są zależne od rodzaju udzielonego przedsiębiorcy świadectwa. Przede wszystkim jest to zmniejszenie liczby kontroli prowadzonych u podatnika i skrócone procedury. Świadectwo jest uznawane we wszystkich krajach UE, a co ważne – jest wydawane bezterminowo.

Postanowiono, iż termin wydania świadectwa AEO będzie wynosił do 300 dni (po 2 latach będzie ograniczony do 90 dni). Z kolei termin powiadomienia o przyjęciu wniosku wynosi 10 dni (w przyszłości skrócony do 5 dni). Termin informowania o przeszkodach w uzyskaniu statusu AEO wynosi 70 dni (do celowo 35 dni), zaś termin konsultacji między krajami – 120 dni ( w przyszłości 60 dni). Wnioski o wydanie świadectw AEO należy składać od 1 stycznia 2008 r. do Dyrektorów Izby Celnych, zgodnie z właściwością określoną w odpowiednim rozporządzeniu Ministra Finansów.

- **Utrzymanie niższych stawek w podatku od towarów i usług.** Po długich negocjacjach udało się przełamać opór przedstawicieli Niemiec i przedłużyć okresy obowiązywania obniżonych stawek podatku VAT na niektóre towary i usługi w tzw. nowych krajach członkowskich Wspólnoty. Dla Polski oznacza to możliwość stosowania do 2010 r. zerowej stawki podatku na czasopisma specjalistyczne i książki, a także 7% stawki na usługi gastronomiczne oraz w budownictwie mieszkaniowym.

Równocześnie postanowiono, że nie będzie możliwe dalsze przedłużanie funkcjonowania stawek obniżonych po 2010 r. Opór Niemiec w stosunku do wydłużania okresów przejściowych wiązał się z faktem, że kraj ten nie stosuje żadnych nadzwyczajnie obniżonych stawek. Stosowanie stawek obniżonych pozwoli na utrzymanie w Polsce inflacji na niskim poziomie.

- **Postępowanie administracyjne – dokumenty mogą być tłumaczone tylko przez biegłego.** Dnia 8 listopada 2007 r. WSA w Warszawie orzekł, że w postępowaniu administracyjnym za dowód może być uznany tylko dokument przetłumaczony przez biegłego. Sprawa dotyczyła zwrotu podatku VAT od czynności wykonywanych na terytorium RP przez podmiot zagraniczny. Spółka wystąpiła o zwrot podatku, jednakże nie dołączyła przysięgłego tłumaczenia informacji o zarejestrowaniu jako podatnika podatku VAT w innym państwie członkowskim. Organ wezwał spółkę do uzupełnienia braków formalnych, jednakże spółka nie zdażyła uczynić tego w terminie i przesłała jedynie zwykłe tłumaczenie. Organy podatkowe podnosiły podczas rozprawy, że nie znając przedmiotu działalności podatnika, nie mogły merytorycznie rozpoznać wniosku o zwrot podatku VAT.

W uzasadnieniu wyroku Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie stwierdził, że dokonywanie przez organy skarbowe ustaleń na podstawie obcojęzycznego materiału dowodowego byłoby sprzeczne z Ordynacją podatkową i ustawą o języku polskim. Zwykłe tłumaczenie nie może zaś zastąpić tłumaczenia przysięgłego. Sygn. III SA/Wa 294/07

*Wszystkim Czytelnikom, Klientom i Współpracownikom  
życzymy pełnych miłości i spokoju Świąt Bożego Narodzenia.*

*Niech Nowy Rok 2008 przyniesie Państwu tę odrobinę szczęścia,  
która sprawi, że wszelkie podjęte działania zakończą się sukcesem.*

*Redakcja BISP*

## VAT – szansa na lepszą ustawę

prof. dr hab. Witold Modzelewski

Należy pilnie zająć się obecną ustawą o VAT: słusznie uyskała miano największego bubla legislacji podatkowej obecnego dziesięciolecia. Warto zauważyć, że jej poprzedniczka, będąca debiutem VAT-u w naszym kraju, była w zgodnej opinii o niebo lepsza. Kilkakrotne próby odcinkowego poprawiania jej przepisów tylko w jednym przypadku można uznać za połowiczny sukces: myślę tu o nowelizacji, która weszła w życie z dniem 1 czerwca 2005 r., choć jej również stawia się już zarzut sprzeczności z prawem wspólnotowym. Wszystkie inne próby były nieudane lub wręcz szkodliwe, choć na szczęście nie każdy przedkładany bubel jest następnie uchwalany przez Sejm. Najlepszym tego przykładem był rządowy projekt zmiany tej samej ustawy z 2006 r., nad którym pracowała ponad rok specjalna podkomisja. W pocie czoła powoli udawało się posłom usunąć z tego projektu główne nonsensy. Przypomnę, że projekt ten przewidywał opodatkowanie VAT-em wszystkich zleceniodawców oraz wykonawców usług, a nawet niektórych pracowników wykonujących czynności na podstawie stosunku pracy. Innym „kwiatkiem” było określenie momentu nabycia prawa do odliczenia, który był wręcz podręcznikowym absurdem legislacyjnym. Prawo to bowiem miało powstawać w chwili powstania obowiązku podatkowego, z którym dany zakup był związany, choć anonimowi twórcy tego pomysłu z uporem twierdzili, że (jakoby) chodziło im o moment powstania obowiązku podatkowego u... dostawcy (oczywisty nonsens). Na szczęście posłowie, głównie dzięki lekturze prasy, zidentyfikowali większość absurdów tego projektu i usunęli je, bo formalne procedury opiniodawcze w Parlamencie tu raczej zawodzą. Ostatecznie projekt ten trafił do kosza (zasada dyskontynuacji). I bardzo dobrze, bo to, co zostało z projektu rządowego też było niewiele warte.

Z dotychczasowych prac nad tym podatkiem można jednak wyciągnąć wnioski o charakterze ogólnym, które, jak sądzę, mogą być pomocne przy kolejnej próbie poprawiania tej ustawy. Najważniejszym problemem wstępnym jest jakość przedłożenia, czyli projektów kierowanych do Sejmu. Jest chyba rzeczą oczywistą, że projekty te, po pierwsze, powinny być możliwie najlepiej dopracowane, po drugie, muszą być znani fak-

tyczni autorzy tego tekstu. Jest wręcz niedopuszczalne, aby Sejm otrzymywał projekt napisany przez anonimowe zespoły osób niebędących pracownikami administracji publicznej. Jeżeli projektodawcy faktycznie chcą powierzyć zewnętrznym zespołom merytoryczną treść ustaw, to nazwiska tych osób powinny być znane, a przede wszystkim osoby te nie powinny występować następnie jako „niezależni” eksperci, którzy opiniują te projekty. Trzeba jednak poruszyć dość delikatny problem autorstwa projektów ustaw podatkowych: sądzę, że rządowe projekty ustaw podatkowych w ogóle nie powinny być tworzone przez firmy doradcze, a zwłaszcza firmy doradztwa podatkowego. Oczywiście nic nie stoi na przeszkodzie, aby firmy te, lub osoby w nich zatrudnione, uczestniczyły jawnie w procesie legislacyjnym, zwłaszcza zgodnie z ustawą o lobbingu. Jest natomiast rzeczą niedopuszczalną, aby jakkolwiek rząd lub minister przedkładał jako „swoje” projekty, które napisała mu tak naprawdę firma zajmująca się doradztwem dla podatników. W takiej sytuacji powstaje bowiem co najmniej potencjalny konflikt interesów i jest to problem bezsporny. Projekty ustaw i rozporządzeń dotyczące podatników muszą być obowiązkowo opiniowane przez organy samorządu doradców podatkowych, choć wiemy, że ich aktywność na tym polu zdecydowanie spadła. Najważniejszy jest jednak problem wiarygodności działań w tym zakresie: podmiot działający komercyjnie w interesie konkretnych podatników nie może obiektywnie, w interesie publicznym, być bezstronnym projektodawcą rządowego projektu ustawy, chyba że udowodni lub co najmniej oświadczy, że nie zachodzi tu podejrzenie stronniczości.

Należy przede wszystkim rozstrzygnąć dylemat: czy poprawiać obecną ustawę, czy napisać ją od nowa. Od 3 lat opowiadam się za tym drugim rozwiązaniem, a kolejne fakty potwierdzają ten pogląd. Wszyscy wiemy, że od początku tego roku obowiązuje nowa kompleksowa dyrektywa UE (112/2006), której pojawienie się pośrednio wręcz nakazuje wydanie ustawy. Zarazem każe to odrzucić wszystkie wcześniejsze koncepcje projektów tej ustawy, które powstały jeszcze pod rządami poprzednich dyrektyw. Trzeba zmienić wiele, a nawet większość

polskich uregulowań tego podatku: poczynając od sposobu fakturowania, na metodach ustalania korekt z tytułu rachunku proporcji kończąc.

Paradoks polega na tym, że przekonuje się opinię publiczną, iż jest to zadanie trudne, a wręcz niewykonalne w perspektywie kilku miesięcy. Sądzę, że jest wręcz odwrotnie, pod warunkiem jednak, że będziemy ściśle przestrzegać następujących zasad:

- 1) nie zmieniamy stawek oraz zakresu zwolnień: o tym decydują politycy i ten mechanizm musi pozostać niezmieniony,
- 2) jako podstawę prac należy przyjąć Dyrektywę 112/2006, która, mimo swoich słabości, powinna być kanwą prac legislacyjnych,
- 3) należy przeanalizować kierunki orzecznictwa ETS w tej części, w której tworzą one – wiążącą dla polskiego ustawodawcy – europejską doktrynę sądową na temat tego podatku,
- 4) trzeba pominąć w tekście ustawy wszystkie przepisy, które są sprzeczne z prawem wspólnotowym, a przede wszystkim z art. 176 Dyrektywy 112/2006,
- 5) zapomnieć należy o całym przytłaczającym bagażu, który ciągnie za sobą ten podatek, a który zniszczył jego czytelność i relatywną, choć możliwą do osiągnięcia, prostotę w postaci zwłaszcza prawie 100 000 interpretacji urzędowych z ostatnich 3 lat, setkach sprzecznych wyroków oraz najróżniejszych poradników i innych dzieł, „dzięki którym” nie wiemy jaki mamy w Polsce VAT i co nas obowiązuje,

6) projekt ustawy powinien być napisany przez znane z imienia i nazwiska zespoły autorskie; najlepiej, aby powstały dwa konkurencyjne projekty, a następnie każdy z zespołów zrecenzowałby dzieło konkurenta,

7) przy rządzie powinna powstać – jako organ opiniodawczy – Rada Podatkowa, która przekazywałaby swoje szczegółowe opinie na ten temat; notabene – z całym szacunkiem – lepiej byłoby, gdyby Rada nie była ustanowiona przy ministerstwie Finansów, bo tam szybko zdominują lub zmarginalizują ją politycy i urzędnicy.

Na całość tej operacji wystarczą 3-4 miesiące. Możemy dzięki temu stworzyć czytelną ustawę, która nie utonie pod ciężarem dziesiątków tysięcy interpretacji. Jeśli uda się nam uzyskać porównywalny stan jakości do poprzedniczki obecnej ustawy, będzie to już sukces, choć można to zrobić lepiej.

Ideąłem byłoby, gdyby podatnicy mogli co dzień posługiwać się po prostu jej tekstem, który byłby wystarczającym źródłem wiedzy w typowych przypadkach. To prawda, że stanowiłoby to koniec całego biznesu interpretacyjno-wydawniczego, ale on nie może rządzić tworzeniem prawa.

## Wybrane problemy zasadności odliczania podatku od towarów i usług

Mirosław Siwiński

Autor jest prawnikiem, doradcą podatkowym, pracownikiem Kancelarii Prawnej Witolda Modzelewskiego

**Artykuł niniejszy omawia wybrane problemy w zakresie podatku od towarów i usług pojawiające się w gminach<sup>1</sup>, w przypadku, gdy te wykonują zadania w zakresie zarządzania drogami publicznymi, w tym budowy oraz utrzymania dróg i infrastruktury towarzyszącej, organizacji ruchu drogowego, pobierania opłat i kar pieniężnych przewidzianych ustawą o drogach publicznych<sup>2</sup>, a także organizowania lokalnego transportu zbiorowego i wykonywanie zadań z tym związanych. Ponieważ od 1998 r. na rynku tym, oprócz przedsiębiorstw komunalnych, zaczęły działać inne podmioty, pojawiły się problemy w zakresie rozliczania podatku od towarów i usług przez jednostki samorządu terytorialnego (j.s.t.).**

Wykonywanie przewozów odbywa się na podstawie umów zawartych z przewoźnikami, którzy za wykonane usługi wystawiają faktury VAT. Ponieważ zadania organizacji transportu lokalnego, powierzone gminom, obejmują też sprzedaż biletów, jednostki te prowadzą sprzedaż biletów na rzecz dystrybutorów. Ponadto jednostki zarządzające drogami wykonują zadania z zakresu budowy, przebudowy, remontu, utrzymania i ochrony dróg oraz obiektów inżynierskich, a także utrzymania nawierzchni dróg, chodników, drogowych obiektów inżynierskich itp. W celu realizacji powyższych zadań organizuje się zamówienia publiczne na wykonywanie tych prac, za które otrzymywane są faktury VAT. Zazwyczaj jednostki organizacyjne j.s.t. pomniejszały podatek należny przy sprzedaży biletów

o podatek naliczony przy inwestycjach drogowych – w części wykorzystywanej przez transport lokalny, a także o podatek naliczony przy zakupie usług przewozowych. Wątpliwości co do takiego systemu rozliczania usług budzi orzeczenie NSA z dnia 11 sierpnia 2005 r. II GSK 105/05. Z wyroku tego wynika, iż wykonywanie przez gminy zadań komunalnych we własnym zakresie – przez utworzoną w tym celu jednostkę organizacyjną – nie wymaga zawarcia umowy, a podstawą powierzenia wykonywania zadań jest akt organu gminy ustanawiający daną jednostkę. Ten stan rzeczy rodzi pytania:

1. Czy możliwe jest, aby gmina lub jej jednostka organizacyjna pomniejszała podatek należny przy sprzedaży biletów o podatek naliczony przy zakupie usług przewozowych?

2. Czy można dokonywać pomniejszenia podatku należnego przy sprzedaży biletów o podatek naliczony przy inwestycjach drogowych, w części wykorzystywanej przez transport lokalny?

Zgodnie z art. 15 ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>3</sup> nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, **z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych**. Przepis ten może stanowić przeszkodę w uznaniu omawianych czynności j.s.t. za czynności podlegające opodatkowaniu. To, czy czynności te są wykonywane przez wyodrębnioną jednostkę organizacyjną, czy też przez komórkę organizacyjną w urzędzie danej gminy, nie ma dla oceny prawnej znaczenia. Pomiedzy gminą a jej jednostką organizacyjną nie mogą zachodzić stosunki cywilnoprawne w omawianym przedmiocie, jako że nie są odrębnymi podmiotami prawa cywilnego. Ponadto rozstrzygające wydają się być raczej stosunki pomiędzy j.s.t. a podmiotami zewnętrznymi: świadczącymi usługi transportowe, jak również z nich korzystające (podmioty kupujące bilety rozprowadzane przez gminę).

Zadania gmin w zakresie zapewnienia zbiorowej komunikacji wynikają z przepisów ustawy o samorządzie gminnym<sup>4</sup>. Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 4, do zadań własnych samorządu gminnego należy zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty w zakresie lokalnego transportu zbiorowego. Ustawa ta nie precyzuje zakresu tych zadań, jednak w art. 9 ust. 1 wskazuje na sposób wykonywania wszelkich zadań nałożonych przez tę ustawę: w celu wykonywania zadań gmina może tworzyć jednostki organizacyjne, a także **zawierać umowy z innymi podmiotami**, w tym z organizacjami pozarządowymi. Zatem wykonywanie zadań w zakresie zapewnienia lokalnego transportu zbiorowego przez zawieranie umów cywilnoprawnych z przewoźnikami jest dopuszczalne. Wykonywanie przedmiotowych zadań za pomocą innych podmiotów również będzie wykonywaniem zadań własnych gminy. Pomimo że tym samym j.s.t. realizuje zadania nałożone innymi, niż ustawa z dnia 11 marca 2004 r. przepisami, nie oznacza to jednak, iż w omawianym zakresie znajdzie zastosowanie art. 15 ust. 6 powołanej ustawy. Przepis ten bowiem w sposób wyraźny wskazuje, iż nie dotyczy tego zakresu zadań własnych organów władzy publicznej, które są wykonywane na podstawie umów cywilnoprawnych.

Tę część zadań, która dotyczy bezpośrednio wykonywania usług przewozu w ramach lokalnego transportu osób wykonywać mogą zatem przewoźnicy na podstawie zawartych z gminą umów cywilnoprawnych o świadczenie usług. Wzmiankowany wyrok NSA nie dotyczy stosunków pomiędzy tymi podmiotami a gminą. Oznacza to, iż w tym zakresie art. 15 ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. nie ma zastosowania, a podatek naliczony na fakturach usługodawców jest podatkiem do odliczenia – pod warunkiem jednak, że będzie służył działalności opodatkowanej, jak tego wymaga art. 86 ust. 1 tej ustawy. Innymi słowy gmina musi prowadzić taką działalność w rozumieniu art. 15 ust. 1 i 2 powołanej ustawy. Działania te nie mogą się mieścić w zakresie nałożonych na gminę obowiązków lub nawet jeżeli tak jest, to muszą być wykonywane na podstawie umów cywilnoprawnych. Nie mogą one mieć zatem

nic wspólnego z zapewnieniem lokalnego transportu zbiorowego osób. Wyłączyć należy zatem z zakresu działania jednostek organizacyjnych j.s.t. wszelkie działania organizacyjne i zabezpieczające ten transport. Oznacza to więc konieczność wyłączenia z zakresu działania tych komórek czynności jakkolwiek związanych z organizowaniem lub zapewnianiem zbiorowego transportu osób. Jednocześnie w umowach z podmiotami świadczącymi usługi przewozowe należy zamieścić postanowienia umowne, które **w całości**<sup>5</sup> przekażą tym podmiotom wykonywanie zadań nałożonych na j.s.t. w tym zakresie – pod kontrolą gminy. Nie musi to oznaczać, iż wprost takie przekazanie zostanie w tych umowach sformułowane. Umowy mogą bowiem dotyczyć wyłącznie wykonywania usług przewozowych w określonym przez j.s.t. zakresie. Tym samym faktycznie obowiązek gminy w tym zakresie będzie wykonywany, a jednocześnie nie pojawi się zarzut, iż j.s.t. przekazała te zadania jakimkolwiek podmiotowi do wyłącznego wykonywania. Brak w tym zakresie obowiązku ustawowego i jednoczesne niewydatowanie przez gminę decyzji administracyjnej pozwoli zaś na stosowanie umów cywilnoprawnych – a tym samym na opodatkowanie na podstawie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Kontrola gminy polegać może na kontroli jakości, badaniu analizy popytu i podaży usług, opracowaniu planów rozwoju komunikacji do wdrożenia przez usługodawców, planowaniu zadań przewozowych dla komunikacji zbiorowej, opracowywaniu planów rozwoju komunikacji zbiorowej – jako działania kontrolne, a nie organizacyjne. Dodatkowo, jako zadania wykraczające poza organizację lokalnego transportu zbiorowego, gmina może prowadzić za pomocą tej komórki organizacyjnej działalność gospodarczą w zakresie emisji i dystrybucji biletów, kształtowania polityki cenowej na usługi przewozowe, prowadzenia prac dla uruchomienia centrum sterowania ruchem – na podstawie umów cywilnoprawnych, co jest o tyle istotne, iż „wyłączenie” tych działań z zakresu obowiązków gminy może wzbudzić wątpliwości po stronie właściwych organów. Taki podział czynności pomiędzy j.s.t. a podmioty zewnętrzne pozwolić może na jednoczesne prowadzenie przez gminy działalności opodatkowanej, jak też odliczanie podatku naliczonego w związku z zakupem wskazanych usług obcych od przewoźników, dystrybutorów biletów itp. Nawet jeżeli zatem charakter tych czynności j.s.t. jako podatnika VAT byłby kwestionowany, to wówczas wskazać należy, iż sprzedaż biletów odbywa się na podstawie właśnie czynności cywilnoprawnej – umowy sprzedaży znaków legitymacyjnych uprawniających do przejazdu środkami komunikacji miejskiej. W świetle zatem przepisu art. 15 ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., nawet jeżeli właściwe organy uznałyby, iż działalność w zakresie sprzedaży biletów jest działalnością j.s.t. jako organu władzy publicznej wynikającą z innych niż ta ustawa przepisów, to działalność ta wykonywana jest na podstawie umów cywilnoprawnych, a więc jest działalnością opodatkowaną<sup>6</sup>. Wykonywanie bowiem czynności, nawet będących zadaniami publicznymi, na podstawie umów cywilnoprawnych powoduje nabycie przez organ publiczny statusu podatnika VAT.<sup>7</sup> Ponadto, w związku z tym, iż zamówione przez podatnika (gminę) usługi służą wykonywanym przez niego czynnościom podlegającym opodatkowaniu (sprzedaż biletów), to naliczony podatek od towarów i usług wynikający z tych zakupów może być w świetle przepisu art. 86 ust. 1 powołanej ustawy odliczony od wskazanego podatku należnego.

Rzecz w tym, aby z zakresu działania jednostek organizacyjnych gminy zniknęły wzmianki o wykonywaniu lub organizowaniu lokalnego transportu zbiorowego osób, a zadania tego rodzaju jednostek polegały na prowadzeniu zarobkowej działalności gospodarczej w obszarach związanych wprawdzie z tego typu działalnością, lecz niewchodzących w skład jej zakresu. W umowach z przewoźnikami zaś, po stronie usługodawców powinny znaleźć się wszelkie czynności nie tylko wykonawcze, ale i organizacyjne lokalnego transportu zbiorowego osób – poza kontrolą, która będzie w gestii zamawiającego (gminy) oraz sprzedażą biletów, która w założeniu ma w ogóle nie wchodzić w zakres obowiązkowych zadań j.s.t. i jest działalnością wykonywaną na podstawie umów cywilnoprawnych.

Powierzenie podmiotom zewnętrznym zapewnienia lokalnego transportu zbiorowego osób w połączeniu ze zmianami w sferze zakresu działań jednostek organizacyjnych gmin służyć ma zabezpieczeniu funkcjonowania j.s.t. jako podatnika VAT. Oczywiście nie można wykluczyć, iż rozwiązania te zostaną zakwestionowane przez właściwe organy podatkowe. Należy jednak wskazać, że w zakresie czynności, które są wykonywane na podstawie umów cywilnoprawnych (sprzedaż biletów) gminy mogą wprost bronić się językową wykładnią przepisu art. 15 ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. W kwestii pozostałych czynności, w szczególności o charakterze kontrolnym, istnieje niebezpieczeństwo uznania ich za mające charakter organizacyjny – co z kolei mogłoby wskazywać na to, że czynności te są wykonywaniem obowiązku j.s.t. w zakresie lokalnego transportu zbiorowego. W takim wypadku wszelkie te czynności j.s.t. mogłoby przekazać do wykonywania odrębnej (od gminy) osobie prawnej, najlepiej spółce. Rozwiązanie takie byłoby nacechowane znacznym bezpieczeństwem podatkowym, w szczególności, gdyby taka spółka zajmowała się wszystkimi czynnościami będącymi w tym zakresie w gestii gminy. Nie rozwiązałoby to jednak kwestii, iż wówczas j.s.t. stałaby się płatnikiem brutto wszelkich usług kupowanych od tej spółki. Pojawić się mogą problemy w zakresie zamawiania usług takiej spółki – z uwagi na przepisy o zamówieniach publicznych.

Odmienne przedstawia się kwestia zakupów służących innej działalności j.s.t. w omawianym zakresie. Czynności kon-

trolno-planistyczne są w tym zakresie obarczone pewnym ryzykiem, które jednak można zminimalizować poprzez ich stosowne ujęcie w dokumentacji w sposób już opisany. Inaczej sprawa przedstawia się z inwestycjami drogowymi – nie tylko w części służącej lokalnemu transportowi. Czynności te mogą wprawdzie mieścić się w zakresie obowiązków nałożonych na j.s.t. jako organ władzy publicznej na podstawie przepisu art. 7 ust. 1 pkt 2 ustawy o samorządzie gminnym, co jednak jeszcze nie przesądza o skutkach podatkowych. Zgodnie z tym przepisem do zadań gminy należy także zaspokojenie zbiorowych potrzeb wspólnoty samorządowej w zakresie gminnych dróg, ulic, mostów, placów oraz organizacji ruchu drogowego. Niezależnie od tego, czy dane inwestycje drogowe będą wykorzystywane przez transport lokalny, czy też przez inne podmioty, działania w tym zakresie mieścić się mogą w dyspozycji przepisu art. 15 ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – o ile nie można wskazać czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług i powiązania tych zakupów z tą czynnością. Przepis ten nie znajdzie jednak zastosowania, jeżeli gmina nie prowadzi tych inwestycji drogowych we własnym zakresie lub za pomocą swoich jednostek budżetowych (lub innych jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej), lecz na podstawie umów cywilnoprawnych z odrębnymi podmiotami. Regulacja ta wprost wpływa także na prawo do odliczenia podatku naliczonego. Jeżeli zatem dane zakupy związane są z działalnością opodatkowaną (a za taką można uznać tylko te sytuacje, gdy j.s.t. dokonuje sprzedaży na podstawie umów cywilnoprawnych), to wówczas oczywiście podatek naliczony będzie do odliczenia. W tym zakresie należy wskazać, iż inwestycje drogowe, ale tylko w części służącej lokalnemu transportowi zbiorowemu, stanowiąc będą zakupy związane z działalnością gospodarczą gminy w zakresie sprzedaży biletów na usługi przewozu. Innymi słowy inwestycje te, umożliwiając wynajętym przez gminę przewoźnikom świadczenie ich usług na rzecz tej j.s.t., pozwalają jednocześnie gminie świadczyć jego usługi – na które sprzedaje bilety. Działalność gminy w zakresie sprzedaży biletów dystrybutorom będzie, jak wyżej wskazano, działalnością podlegającą opodatkowaniu. Tak więc zakupy inwestycji drogowych, aby generowały podatek

## Orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości

20 stycznia 2005 r. (C-412/03)

**Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w sprawie Hotel Scandic Gasabäck AB przeciwko Riksskatteverket.**

Sentencją wyroku jest stwierdzenie, że po pierwsze, art. 2, a po drugie, art. 5 ust. 6 i art. 6 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, z których te ostatnie zrównują do celów opodatkowania podatkiem od wartości dodanej niektóre transakcje, z tytułu których podatnik nie otrzymuje żadnego rzeczywistego świadczenia wzajemnego, z dostawą towarów i świadczeniem usług dokonywanymi odpłatnie, należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one temu, by uregulowanie krajowe uznawało za przekazanie towarów lub świadczenie usług na cele prywatne, w rozumieniu tych przepisów, takie transakcje, z tytułu których uzyskano świadczenie wzajemne, nawet jeśli wartość tego świadczenia jest niższa od kosztu produkcji dostarczonego towaru lub usługi.

W istocie okoliczność, czy transakcja została dokonana po cenie niższej, czy też wyższej od kosztu produkcji, nie ma znaczenia dla zakwalifikowania transakcji jako „transakcji odpłatnej” w rozumieniu art. 2, bowiem to ostatnie pojęcie wymaga wyłącznie istnienia bezpośredniego związku między dostawą towarów lub świadczeniem usług a świadczeniem wzajemnym rzeczywiście otrzymanym przez podatnika. Zatem, w przypadku gdy transakcja jest dokonywana odpłatnie, art. 5 ust. 6 oraz art. 6 ust. 2 lit. b) nie mogą mieć zastosowania, ponieważ dotyczą one wyłącznie transakcji dokonywanych nieodpłatnie.

Opracowała: Marta Dubec



naliczony do odliczenia, muszą być powiązane z tą działalnością. J.s.t. zatem, aby zminimalizować ryzyko podatkowego takiego sposobu rozliczania, muszą zgromadzić dokumentację potwierdzającą powiązanie usług sprzedaży biletów uprawniających do przewozów komunikacją zbiorową z zakupionymi usługami inwestycji drogowej. Dokumentację taką może stanowić nie tylko rozliczenie danej usługi, ale również w ofercie, w zamówieniu, w umowie wskazywać należy, iż dana inwestycja służyć ma również lokalnemu transportowi zbiorowemu. Wówczas wszelkie dokumenty wskazywać będą na związek zakupionej inwestycji drogowej z działalnością gospodarczą w zakresie dystrybucji biletów uprawniających do przejazdu u przewoźników związanych z gminą umowami na ten przewóz. Odłąbną kwestią pozostaje zakres odliczenia, jakiego będzie mogła dokonywać gmina w tym zakresie. Przykładowo w przypadku inwestycji budowy trakcji tramwajowej wraz z drogą pod tą trakcją, niewątpliwie potrzebom lokalnego transportu zbiorowego służyć będzie część dotycząca torów i samej trakcji. Wydzielenie tych pozycji w kosztorysie inwestora pozwoli zatem j.s.t. na określenie wielkości podatku naliczonego przypadającego na lokalny transport drogowy. Niewątpliwie bowiem inny transport nie może korzystać ani z torów, ani również z trakcji tramwajowej. Nieco inaczej kwestia wielkości odliczenia przedstawiać się będzie w przypadku inwestycji budowy dróg lub ulic. Po tych bowiem poruszać się mogą zarówno pojazdy lokalnego transportu drogowego, jak również inne. W tym zakresie można za-

proponować następujący sposób określenia udziału podatku naliczonego do odliczenia w podatku naliczonym: podatek naliczony od całej wartości danej inwestycji drogowej jest odliczany w proporcji wielkości lokalnego transportu zbiorowego w wielkości ruchu na danej ulicy ogółem – pod warunkiem rzetelnego i wyczerpującego udokumentowania tych zdarzeń. Takie wyliczenie pozwoli bowiem zmierzyć w jakiej części dana inwestycja wykorzystywana jest na potrzeby zbiorowego transportu osób i na zmierzenie proporcji w jakiej ten transport pozostaje, w danym okresie, do ruchu ogółem na obszarze danej inwestycji. Proporcja ustalona w ten sposób powinna również być proporcją odliczenia naliczonego podatku od towarów i usług z faktury za tę inwestycję, której dotyczyło dane wyliczenie.

Przypisy:

- <sup>1</sup> Zwane dalej „gminami” lub „j.s.t.”.
- <sup>2</sup> Ustawa z dnia 21 marca 1985 r., Dz.U. z 2007 r. Nr 19, poz. 115 ze zm.,
- <sup>3</sup> Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm., zwana dalej „ustawą z dnia 11 marca 2004 r.”.
- <sup>4</sup> Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 ze zm., zwana dalej „ustawą o samorządzie gminnym”.
- <sup>5</sup> Funkcjonalnie, niekoniecznie literalnie.
- <sup>6</sup> Tak m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie w decyzji z dnia 29 grudnia 2006 r., znak IS.II/2-443/275/06, opubl. na [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl), Naczelnik Opolskiego Urzędu Skarbowego w interpretacji z dnia 24 sierpnia 2006 r., znak PP/443-44-1-GK/06, opubl. na [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl)
- <sup>7</sup> Tak S. Brzeszczyńska, *Status podatnika VAT w obrocie nieruchomości*, opubl. w „Monitorze Podatkowym” Nr 7/2005.

## Pełna dokumentacja wymagana przez prawo krajowe gwarantem zastosowania 0% stawki VAT przy wewnątrzspółnotowej dostawie towarów

Jacek Matarewicz

Autor jest pracownikiem Instytutu Studiów Podatkowych

Przedmiotem niniejszej publikacji jest analiza skutków orzeczenia Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w sprawie *Twoh International* przeciwko holenderskiemu Ministrowi Finansów dotyczącego obowiązków współpracy organów podatkowych państw członkowskich w zakresie wzajemnego informowania się i pomocy zmierzającej do jednokrotnego opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowej. Omawiane orzeczenie jest niezwykle interesujące dla polskich podatników, gdyż odnosi się także do warunków formalnych, jakie musi spełnić podatnik, aby móc zastosować 0% stawkę podatku VAT do transakcji wewnątrzspółnotowej dostawy towarów.

### I. ORZECZENIE ETS TWOH INTERNATIONAL VS. STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

Dnia 27 września 2007 r. Europejski Trybunał Sprawiedliwości wydał wyrok w sprawie *Twoh International* przeciwko *Staatssecretaris van Financiën* (holenderskie ministerstwo finansów). Sentencja wyroku wydanego w trybie prejudycjalnym była długo oczekiwana, nie tylko przez bezpośrednio zainteresowanych, ale również przez podatników opodatkowanych VAT w innych niż Holandia państwach członkowskich. Również

Polska, z uwagi na obowiązujące dzisiaj przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>1</sup>, wykazała zainteresowanie luksemburskim rozstrzygnięciem.

Przedmiotem sporu była interpretacja art. 28c część A lit. a) VI Dyrektywy VAT (77/388/EEC) w związku z przepisami dyrektywy w sprawie wzajemnej pomocy (77/799/EWG)<sup>2</sup> oraz rozporządzenia w sprawie współpracy administracyjnej (218/92/EWG)<sup>3</sup>. We wskazanej powyżej sprawie chodziło o konsekwencje niespełnienia krajowych warunków formalnych, uzależniających zastosowanie zerowej stawki VAT do

wewnątrzspółnotowej dostawy towarów, z jednoczesnym prawem do obniżenia podatku VAT należnego o naliczony w poprzednich fazach obrotu. Bezsporny natomiast pozostał sam fakt zwolnienia, na podstawie VI Dyrektywy, dostawy towarów do kraju Wspólnoty, dokonanej dla podatnika lub osoby prawnej niepodlegającej opodatkowaniu, którzy działają w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów. Aby móc zwolnić wewnątrzspółnotową dostawę towarów z podatku VAT należy przeciwstawić konkretnej transakcji wewnątrzspółnotowe nabycie towarów, które byłyby opodatkowane w państwie nabywcy. Omawiany przepis ma chronić podatników przed podwójnym opodatkowaniem towaru bądź usługi, zarówno w państwie rozpoczęcia, jak i zakończenia wysyłki. Ochrona ta jest jednak obwarowana pewnymi przesłankami natury technicznej, których spełnienie uprawnia podatnika do jej realizacji.

Zgodnie z zaistniałym stanem faktycznym, skarżąca spółka holenderska dostarczała części komputerowe przedsiębiorstwom mającym siedziby we Włoszech. Strony posługiwały się w zawieranych przez siebie kontraktach klauzulą umowną opracowaną przez Międzynarodową Izbę Handlową stanowiącą o zobowiązaniu kupujących do odebrania towarów z państwa sprzedawcy. W związku z powyższym spółka Twoh pozostawiła towary w magazynie w Holandii, skąd miały one zostać odebrane przez włoskich kontrahentów. Prawo holenderskie określało, jakie dokumenty powinien posiadać sprzedawca, aby móc zastosować stawkę zerową w VAT i uznać dostawę towarów jako wewnątrzspółnotową. Jednym z nich było oświadczenie dotyczące dostawy wystawione przez nabywcę towarów, którego spółka Twoh nie otrzymała. Pomimo braku dokumentów skarżący uznał, że dostawy były dostawami wewnątrzspółnotowymi, do których zastosowanie znajdowała zerowa stawka podatku VAT.

Po przeprowadzeniu badania ksiąg rachunkowych holenderskie organy podatkowe uznały, że nie zostało wykazane, iż towary były transportowane lub wysyłane do innego państwa członkowskiego, a w związku z tym podatek VAT niesłusznie nie został zapłacony. Co więcej, organy podatkowe wezwały spółkę do zapłaty nie tylko należnego podatku od wartości dodanej, ale również dodatkowego zobowiązania podatkowego wynoszącego 100% wartości należnego podatku. W odpowiedzi na stanowisko organów podatkowych spółka Twoh zażądała, aby holenderskie organy podatkowe zasięgnęły informacji od włoskich organów, co pozwoliłoby na ustalenie wewnątrzspółnotowego charakteru spornych dostaw na podstawie wskazanej dyrektywy w sprawie wzajemnej pomocy (77/799/EWG) oraz rozporządzenia w sprawie współpracy administracyjnej (218/92/EWG).

Europejski Trybunał Sprawiedliwości odpowiadając na pytanie prejudycjalne zadane przez Hoge Raad der Nederlanden stwierdził, że każdemu wewnątrzspółnotowemu nabyciu towarów opodatkowanemu w państwie członkowskim, w którym zakończono wewnątrzspółnotową wysyłkę lub wewnątrzspółnotowy transport towarów, odpowiada dostawa zwolniona z opodatkowania w państwie członkowskim, w którym ta wysyłka lub transport zostały rozpoczęte. Jednocześnie ETS podniósł, iż dowody, jakie muszą przedłożyć podatnicy, aby udokumentować transakcję zwolnioną z VAT nie są już objęte

zakresem przedmiotowym VI Dyrektywy. To państwa członkowskie są odpowiedzialne za wprowadzenie wymogów formalnych, umożliwiających organom rzetelne rozpoznanie transakcji jako wewnątrzspółnotowej. Odnosząc się do zarzutu podatnika dotyczącego nieprzestrzegania przez holenderskie organy podatkowe przepisów wskazanego już rozporządzenia i dyrektywy o wzajemnej współpracy organów podatkowych państw członkowskich sędziowie uznali, że o ile organy te z całą pewnością mają możliwość zwracania się z wnioskiem o informacje do właściwych organów innego państwa członkowskiego, to zwrócenie się z takim wnioskiem nie jest w żaden sposób obowiązkowe („such a request does not in any way constitute an obligation”). Ponadto w uzasadnieniu wyroku czytamy, iż nawet jeśli organy podatkowe państwa członkowskiego dostawy (w przedmiotowej sprawie Holandii) uzyskały od państwa członkowskiego przeznaczenia informacje, zgodnie z którymi kupujący złożył organom podatkowym tego państwa deklarację dotyczącą nabycia wewnątrzspółnotowego, to tego rodzaju deklaracja nie stanowi przesądzającego dowodu, który pozwalałaby na ustalenie, że towary rzeczywiście opuściły terytorium państwa członkowskiego dostawy („decisive proof capable of establishing that the goods actually left the territory...”). W związku z takim stanowiskiem ustalenie rzeczywistego zdarzenia ma miejsce tylko i wyłącznie na podstawie przepisów krajowych, które powinny kreować uprawnienia organów podatkowych w taki sposób, aby umożliwić im skuteczne wdrażanie regulacji unijnych.

## II. WPŁYW ORZECZENIA NA POLSKIE PRZEPISY

Prawo polskie również wprowadza wymogi formalne mające potwierdzać dokonanie transakcji wewnątrzspółnotowej. Z uwagi na otwarcie granic pomiędzy państwami członkowskimi nie kontroluje się towarów na granicach państw wewnątrz Wspólnoty. W przypadku eksportu towaru i wywozu go z Polski poza terytorium Wspólnoty, problem wydaje się być rozwiązany z uwagi na dokument celny potwierdzający fakt wywozu. W przypadku wewnątrzspółnotowej dostawy towarów sytuacja okazuje się zupełnie inna i dlatego też to dokumenty prywatne mają potwierdzać dokonanie wywozu towaru z Polski. Szczegółowo warunki stosowania stawki wynoszącej 0% do wewnątrzspółnotowej dostawy towarów określa art. 42 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. W myśl powyższego przepisu wewnątrzspółnotowa dostawa towarów podlega opodatkowaniu według stawki podatku 0%, pod warunkiem że podatnik dokonał dostawy na rzecz nabywcy posiadającego właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzspółnotowych, nadany przez państwo członkowskie właściwe dla nabywcy, zawierający dwuliterowy kod stosowany dla podatku od wartości dodanej, i podał ten numer oraz swój numer VAT UE na fakturze stwierdzającej dostawę towarów. Ponadto podatnik powinien, przed złożeniem deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, posiadać w swojej dokumentacji dowody, że towary będące przedmiotem wewnątrzspółnotowej dostawy zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju. Dowodami, o których mowa w zdaniu poprzednim, są:

– dokumenty przewozowe otrzymane od przewoźnika (spedytora) odpowiedzialnego za wywóz towarów z terytorium

kraju, z których jednoznacznie wynika, że towary zostały dostarczone do miejsca ich przeznaczenia na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju – w przypadku, gdy przewóz towarów jest zlecany przewoźnikowi (spedytorowi),

- kopia faktury,
- specyfikacja poszczególnych sztuk ładunku.

Dokumenty przewozowe są oczywiście wymagane tylko i wyłącznie, gdy podatnik korzysta z usług spedytora. Może się bowiem zdarzyć, że podatnik sam dokonuje dostawy przy użyciu własnego środka transportu podatnika lub nabywcy. W takim przypadku oprócz kopii faktury i specyfikacji poszczególnych sztuk ładunku dla udokumentowania transakcji wewnątrz-wspólnotowej wymagany jest dokument zawierający dane określające:

- 1) podatnika (imię, nazwisko, adres, siedziba);
- 2) towary, ich ilość oraz potwierdzenie przyjęcia ich przez nabywcę znajdującego się w innym niż Polska państwie członkowskim;
- 3) rodzaj oraz numer rejestracyjny środka transportu, którym są wywożone towary, lub numer lotu – w przypadku gdy towary przewożone są środkami transportu lotniczego.

Należy również pamiętać, iż w przypadku gdy powyżej przedstawione przez podatnika dokumenty nie potwierdzają dokonania wewnątrz-wspólnotowej dostawy towarów, fakt, że miała ona miejsce, można uprawdopodobnić poprzez przedstawienie organom innych dokumentów, m.in. korespondencji handlowej z nabywcą bądź dokumentów dotyczących kosztów ubezpieczenia lub frachtu. Ustawodawca polski posługuje się zwrotem „w szczególności”, czym umożliwia podatnikowi udowodnienie wymaganego przez prawo faktu, w celu zastosowania preferencyjnej zerowej stawki.

W konkluzji należy konstatować, iż polska regulacja jest zgodna z prawem unijnym, które daje państwom członkowskim prawo do określania wymogów formalnych przy wprowadzaniu w życie jego postanowień. Zgodnie z sentencją orzeczenia ETS artykuł 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 95/7/EWG z dnia 10 kwietnia 1995 r., w związku z dyrektywą Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącą wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich i pośrednich, zmienioną dyrektywą Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r., oraz w związku z rozporządzeniem Rady (EWG) nr 218/92 z dnia 27 stycznia 1992 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków pośrednich (VAT), należy interpretować w ten sposób, że **polские органы податkowe**, jako organy podatkowe państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów w ramach dostawy wewnątrz-wspólnotowej, **nie są zobowiązane do wystąpienia z wnioskiem o udzielenie informacji do organów państwa członkowskiego, które dostawca wskazuje jako państwo przeznaczenia.**

Przypisy:

- <sup>1</sup> Dz.U. z 2004 r. Nr 55 poz. 535 ze zm., zwana dalej „ustawą z dnia 11 marca 2004 r.”.
- <sup>2</sup> Dz.U.UE.L.79.331.8 ze zm.
- <sup>3</sup> Dz.U.UE.L.03.264.1.

## Orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości

3 marca 2005 r. (C-472/03)

**Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w sprawie Staatssecretaris van Financiën przeciwko Arthur Andersen & Co. Accountants c.s.**

Sentencją wyroku jest stwierdzenie, że art. 13 część B lit. a) szóstej dyrektywy 77/388, dotyczący zwolnienia od podatku od wartości dodanej czynności ubezpieczeniowych i reasekuracyjnych, w tym usług pokrewnych tym czynnościom, należy interpretować w ten sposób, że czynności „back office”, polegające na wykonywaniu za wynagrodzeniem usług na rzecz zakładu ubezpieczeniowego, nie stanowią usług pokrewnych czynnościom ubezpieczeniowym dokonywanym przez brokera bądź pośrednika ubezpieczeniowego w rozumieniu tego przepisu.

W istocie skoro, z jednej strony, wspomniane usługi posiadają specyficzne elementy, takie jak ustalanie i wypłata prowizji pośrednikom ubezpieczeniowym, utrzymywanie kontaktów z pośrednikami, zarządzanie aspektami związanymi z reasekuracją oraz dostarczanie informacji pośrednikom ubezpieczeniowym i administracji podatkowej, a z drugiej strony, istotne aspekty pośrednictwa ubezpieczeniowego, takie jak wyszukiwanie klientów ubezpieczeniowych i kontaktowanie ich z ubezpieczycielem, nie mają miejsca w tym przypadku, to czynności, o których mowa, muszą być rozumiane jako forma współpracy polegająca na wspieraniu zakładu ubezpieczeniowego w wykonywaniu normalnie należącej do niego działalności, bez wchodzenia w stosunki umowne z ubezpieczonymi, i oznaczają podział działalności zakładu ubezpieczeniowego, a nie świadczenie usług przez pośrednika ubezpieczeniowego.

Opracowała: Marta Dubec

# Problemy praktyczne przy obliczaniu wskaźnika proporcji – artykuł dyskusyjny

Krzysztof Kłoskowski

Autor jest prawnikiem, pracownikiem Instytutu Studiów Podatkowych

**Istotnym problemem, przed którym stają podatnicy podatku od towarów i usług zobowiązani do ustalenia proporcji, o której mowa w art. 90 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.<sup>1</sup>, jest zagadnienie uwzględniania w strukturze wewnątrzspółnotowego nabycia towarów lub też importu usług, jak również wykonywania sporadycznych usług finansowych. Problem jest o tyle istotny, że w tym zakresie nie ma jednolitego stanowiska organów podatkowych.**

Zgodnie z art. 90 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. w stosunku do towarów i usług, które są wykorzystywane przez podatników do wykonywania czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, jak i czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje, podatnik jest obowiązany do odrębnego ustalenia kwot podatku naliczonego związanych z czynnościami, w stosunku do których przysługuje mu prawo do obniżenia kwoty podatku należnego. Natomiast zgodnie z art. 90 ust. 2 powołanej ustawy, jeżeli nie jest możliwe wyodrębnienie całości bądź części kwot, o których mowa w ust. 1 tego artykułu, podatnik może pomniejszyć kwotę podatku należnego o taką część kwoty podatku naliczonego, którą można proporcjonalnie przypisać czynnościom, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego (z tym, że na podstawie art. 90 ust. 10 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., jeżeli wskaźnik proporcji przekroczył 98%, podatnik ma prawo do pełnego odliczenia, a jeżeli wskaźnik proporcji nie przekroczył 2% – podatnik nie ma w ogóle prawa do odliczenia podatku naliczonego). W art. 90 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. ustawodawca postanowił, że proporcję ustala się jako udział rocznego obrotu z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, w całkowitym obrocie uzyskanym z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, oraz czynności, w związku z którymi podatnikowi nie przysługuje takie prawo. Do obrotu stanowiącego podstawę obliczenia proporcji nie wlicza się obrotu uzyskanego z tytułu dostawy środków trwałych podatnika na potrzeby jego działalności. Nie wlicza się również obrotu uzyskanego z tytułu dokonywanych sporadycznie transakcji związanych z nieruchomościami oraz usługami pośrednictwa finansowego, które są określone w poz. 4 załącznika nr 4 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Analizując powyższe przepisy należy zauważyć, że ustawodawca posłużył się określeniem czynności dających prawo do odliczenia, jak również czynności takiego prawa nie dających. Brak jest w tym przepisie odniesienia się do pojęcia sprzedaży. W myśl art. 22 pkt 22 powołanej ustawy przez sprzedaż należy rozumieć odpłatną dostawę towarów na terytorium kraju, odpłatne

świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzspółnotową dostawę towarów.

Przez czynności dające prawo do odliczenia podatku należy także rozumieć czynności opodatkowane stawkami niższymi od podstawowej, jak również czynności nieopodatkowane na terytorium kraju, z tytułu wykonywania których, na podstawie odrębnych przepisów przysługuje jednak prawo do odliczenia podatku. Natomiast czynności, z tytułu których nie przysługuje prawo do odliczenia podatku, to – poza sprzedażą zwolnioną – również czynności niepodlegające opodatkowaniu, z tytułu wykonywania których nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego.

W zakresie omawianego problemu warto sięgnąć do regulacji prawa wspólnotowego. Zgodnie z art. 173 ust. 1 Dyrektywy Rady Nr 2006/112/WE<sup>2</sup> w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych przez podatnika zarówno do dokonywania transakcji dających prawo do odliczenia, o których mowa w art. 168, 169 i 170 Dyrektywy 2004/112/WE, jak i transakcji niedających prawa do odliczenia, odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części podatku od towarów i usług, która proporcjonalnie przypada na kwotę tych pierwszych transakcji. Zgodnie z art. 174 Dyrektywy proporcja podlegająca odliczeniu jest kwotą ułamkową złożoną z następujących kwot:

- w liczniku – całkowitej wysokości obrotu w danym roku, z wyłączeniem VAT, uzyskanego z transakcji, które dają prawo do odliczenia zgodnie z art. 168 i 169 Dyrektywy 2006/112/WE;
  - w mianowniku – całkowitej wysokości obrotu w danym roku, z wyłączeniem VAT, uzyskanego z transakcji uwzględnionych w liczniku oraz transakcji, które nie dają prawa do odliczenia.
- Dyrektywa wskazuje, że przy obliczaniu proporcji należy uwzględnić „obrót z tytułu transakcji które dają prawo do odliczenia oraz transakcji, które nie dają prawa do odliczenia”.

Należy wskazać, iż ustawa z dnia 11 marca 2004 r. przy określaniu sposobu obliczania proporcji posługuje się pojęciem obrotu. Zgodnie z art. 29 ust. 1 powołanej ustawy podstawą opodatkowania podatkiem od towarów i usług jest obrót, którym jest kwota należna z tytułu sprzedaży. Jak wskazano powyżej, sprzedażą w rozumieniu ustawy z dnia 11 marca 2004 r.



jest dostawa towarów i świadczenie usług na terytorium kraju, wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów oraz eksport towarów. Tak więc nie mieści się w tym pojęciu wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, jak również import usług. Przy tych dwóch czynnościach to nabywca jest zobowiązany do rozliczenia podatku i wykazania ich w składanych deklaracjach, a związku z tym trudno tu mówić o kwocie należnej z tytułu sprzedaży u takiego podatnika. Tożsama sytuacja występuje w odniesieniu do dostawy towarów, dla której podatnikiem jest nabywca.

W tym zakresie część organów podatkowych prezentuje odmienne stanowisko. Przykładowo w postanowieniu w sprawie interpretacji prawa podatkowego z dnia 3 czerwca 2005 r. Naczelnik Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego wskazał „Należy zauważyć, że import usług w zależności od zakwalifikowania do odpowiedniej grupy usług, jest czynnością opodatkowaną lub zwolnioną z VAT. Tym samym dokonanie importu usługi opodatkowanej VAT, powoduje konieczność ustalenia podatku należnego, który z kolei jest podatkiem naliczonym. W świetle powołanych wyżej przepisów w ocenie Naczelnika tut. Urzędu, przy ustalaniu struktury, o której mowa w art. 90 ustawy o VAT, wartość czynności z tytułu importu usług winna być brana pod uwagę w przypadku ustalania wartości czynności, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia.”<sup>3</sup>

Odmienne stanowisko zaprezentował m.in. Naczelnik Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w postanowieniu w sprawie interpretacji prawa podatkowego z dnia 14 lipca 2006 r.: „(...) W myśl ust. 3 proporcję wylicza się jako udział rocznego obrotu z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, w całkowitym obrocie uzyskanym z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego oraz czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje. Należy podkreślić, iż dla potrzeb art. 90-91 polski ustawodawca nie stworzył odrębnej definicji obrotu. Stąd też wniosek, iż pojęcie to należy rozumieć, tak jak to zostało zdefiniowane w art. 29 ust. 1 ustawy, zgodnie z którym obrotem jest kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Z kolei przez sprzedaż – w myśl art. 2 ust. 22 – należy rozumieć odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów. Zgodnie z powyższym import usług oraz wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów nie stanowią sprzedaży w rozumieniu przepisów art. 2. Tym samym wartość importu usług oraz war-

tość wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów nie powiększa kwoty obrotu, o którym mowa w art. 90.”<sup>4</sup>

Interesujące jest również postanowienie w sprawie interpretacji prawa podatkowego wydane przez Naczelnika Opolskiego Urzędu Skarbowego z dnia 10 maja 2005 r., w którym organ wskazał: „(...) Zatem w przypadku importu usług podatek jest odprowadzany od kwoty, którą płaci nabywca niejako za usługodawcę, nie natomiast w związku z otrzymywaną należnością wynikającą z tytułu wykonania czynności podlegających opodatkowaniu. W tym miejscu należy podkreślić, iż powyższe jest zgodne również z postanowieniami Szóstej Dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/ECC) zwanej dalej «Dyrektywą». Mianowicie w przepisach Dyrektywy wyraźnie odróżniono czynności wykonywane przez podatników występujących w takim charakterze, w związku z którymi powstaje obowiązek podatkowy, od osób zobowiązanych do zapłaty podatku. W opinii tut. organu podatkowego powyższe powoduje, iż kwota ta nie jest objęta regulacją art. 90 ust. 3 ustawy, gdyż nie stanowi obrotu Spółki.”<sup>5</sup>

Mając na względzie zaprezentowaną argumentację, należy zgodzić się z dwiema powyższymi interpretacjami, gdyż na gruncie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. nie ma podstaw do uwzględniania importu usług, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów oraz nabycia towarów, dla którego podatnikiem jest nabywca przy obliczaniu wskaźnika proporcji, o którym mowa w art. 90 powołanej ustawy. Należy jednak pamiętać, iż polska ustawa o podatku od towarów i usług nie jest w tym zakresie zgodna z Dyrektywą 2006/112/WE. W związku z tym, jeżeli obliczenie proporcji zgodnie z Dyrektywą 2006/112/WE (z uwzględnieniem obrotu z tytułu importu usług oraz nabycia wewnątrzwspólnotowego) jest korzystniejsze dla podatnika niż obliczenie proporcji w oparciu o przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r., podatnicy mogą stosować bezpośrednio regulację art. 174 Dyrektywy 2006/112/WE (w kwestii możliwości bezpośredniego stosowania prawa wspólnotowego w przypadku nieprawidłowej jego implementacji wypowiedział się Europejski Trybunał Sprawiedliwości m.in. w sprawach C-62/00 Marks & Spencer, C-8/81 Becker, C-103/88 Fratelli Costanzo i innych).

Innym istotnym problemem, przed którym stają podatnicy zobowiązani do obliczenia wskaźnika proporcji, jest uwzględnianie bądź nieuwzględnianie „sporadycznie” wykonywanych

## WARUNKI PRENUMERATY

**Prenumerata roczna na 2008 rok – 299 zł**

Prenumerata półroczna – 174 zł

Prenumerata kwartalna – 87 zł

**Prenumerata dwuletnia – 599 zł**

**na okres od stycznia 2008 r. do grudnia 2009 r.**

Numer konta bankowego

**Bank PEKAO S.A. X O/Warszawa 05 1240 1095 1111 0000 0336 0569**

usług pośrednictwa finansowego. Problemem jest interpretacja pojęcia „sporadycznie”. Dyrektywa 2006/112/WE posługuje się w tym zakresie pojęciem „*incidental*”, które należy tłumaczyć jako incydentalny, sporadyczny. Zgodnie z definicją słownikową incydentalny znaczy mający małe znaczenie lub zdarzający się bardzo rzadko, natomiast sporadyczny należy rozumieć jako występujący rzadko, nieregularnie. Mając na względzie definicje słownikowe należy zauważyć, iż użyty przez europejskiego ustawodawcę zwrot nie pokrywa się z określeniem zastosowanym przez polskiego ustawodawcę. Pomocne przy ustaleniu co należy rozumieć przez czynności sporadyczne, może być orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, który odniósł się do tego problemu m.in. w sprawie C-306/94 Regie Dauphinoise oraz w sprawie C-77/01 Empresa de Desenvolvimento. W orzeczeniach tych Trybunał wskazał, że transakcja może zostać uznana za sporadyczną, gdy stanowi poboczny element działalności. Natomiast o sporadyczności nie można mówić w przypadku, gdy transakcje finansowe stanowią bezpośrednią, stałą, ale również istotną część działalności podatnika. W ocenie Trybunału ważne jest również, że wolumen transakcji w tym zakresie nie ma decydującego znaczenia – może co najwyżej mieć jedynie charakter pomocniczy.

Mając na względzie orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości należy interpretować art. 90 ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. w ten sposób, że nie tylko częstotliwość ich wykonywania ma znaczenie, ale także to, czy stanowią one uzupełnienie zasadniczej działalności firmy. **Tylko czynności, które nie są stałym i bezpośrednim, a jednocześnie niezbędnym uzupełnieniem działalności podstawowej mogą być uznane za sporadyczne.** W tym zakresie nie ma prostej odpowiedzi, ale biorąc powyższe przesłanki pod uwagę przy analizie wykonywanych przez podatnika usług pośrednictwa finansowego z dużą dozą pewności można ustalić, czy w danym przypadku mamy do czynienia z czynnościami sporadycznymi, czy też nie.

Przypisy:

- <sup>1</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm. zwana dalej „ustawą z dnia 11 marca 2004 r.”).
- <sup>2</sup> Dalej zwana „Dyrektywą 2006/112/WE”.
- <sup>3</sup> Sygn. 1471/NUR2/443-134/05/EŁ.
- <sup>4</sup> Sygn. 1472/RPP1/443-405/2006/PS.
- <sup>5</sup> Sygn. PP/443-11-2-GK/06.

## Konferencje i SeminaRIA ISP – odpowiedzi na pytania Uczestników

**1. Podatnik w roku 2004 zawarł umowę leasingu finansowego. Wartość przedmiotu leasingu, jak również harmonogram spłat rat kapitałowych zostały określone w CHF oraz przeliczone na PLN po obowiązującym kursie z dnia zawarcia umowy. Zgodnie z informacjami otrzymanymi od Podatnika, leasing – zgodnie z postanowieniami zawartymi w umowie spłacany jest w PLN. Finansujący co miesiąc wystawia fakturę, która zawiera kwotę raty kapitałowej oraz odsetkowej wyrażonej w PLN, przeliczonej po kursie z dnia wystawienia faktury. Podatnik księguje powyższe zobowiązanie w PLN. W związku ze znacznym spadkiem kursu CHF/PLN u Podatnika pojawiła się wątpliwość, czy nierozliczona kwota zobowiązania wobec towarzystwa leasingowego będzie stanowiła dla Podatnika przychód podatkowy oraz księgowy, jak również rodzi się wątpliwość czy należy dokonać korekty wartości początkowej środka trwałego oraz odpisów amortyzacyjnych?**

Z przedstawionych przez Podatnika informacji nie wynika jednoznacznie stan faktyczny. W opinii ISP przedstawiona sytuacja może wskazywać, iż Podatnik nie ma obowiązku rozpoznania przychodu z tytułu nierozliczonej kwoty zobowiązania leasingowego powstałej na skutek znacznego spadku kursu CHF/PLN, z powodu prawdopodobnego określenia kwoty należności w PLN. Przy przyjęciu takiego założenia powyższa sytuacja nie powoduje problemu występowania różnic kursowych. Niemniej jednak jednoznaczne wskazanie stanowiska w przedstawionej sprawie nie jest możliwe bez szczegółowej analizy umowy zawartej z towarzystwem leasingowym.

Zgodnie z art. 22g ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, za wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, z uwzględnieniem ust. 2-18, uważa się:

- 1) w razie nabycia w drodze kupna – cenę ich nabycia,
- 2) w razie częściowo odpłatnego nabycia – cenę ich nabycia powiększoną o wartość przychodu, określonego w art. 11 ust. 2b,
- 3) w razie wytworzenia we własnym zakresie – koszt wytworzenia,
- 4) w razie nabycia w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób – wartość rynkową z dnia nabycia, chyba że umowa darowizny albo umowa o nieodpłatnym przekazaniu określa tę wartość w niższej wysokości,
- 5) w razie nabycia w postaci wkładu niepieniężnego (aportu) wniesionego do spółki cywilnej lub osobowej spółki handlowej – ustaloną przez wspólników na dzień wniesienia wkładu lub udziału, wartość poszczególnych środków trwałych oraz war-

tości niematerialnych i prawnych, nie wyższą jednak od ich wartości rynkowej, z dnia wniesienia wkładu,

- 6) w razie otrzymania w związku z likwidacją osoby prawnej, z zastrzeżeniem ust. 14b, ustaloną przez podatnika wartość poszczególnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, nie wyższą jednak od ich wartości rynkowej.

W przypadku, gdy cena nabycia została określona w umowie, to należy uznać, iż wartość początkową środka trwałego stanowi należność wyrażona w umowie. Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że w umowie zawartej między Podatnikiem a towarzystwem leasingowym została wyrażona wartość przedmiotu leasingu, która stanowi wartość początkową środka trwałego, w związku z czym można uznać, iż w przedmiotowym przypadku nie zachodzi potrzeba dokonywania korekty wartości początkowej, a tym samym odpisów amortyzacyjnych.

Przedstawiony stan faktyczny rodzi jednak ryzyko przyjęcia przez organy podatkowe odmiennego stanowiska w sprawie, tzn. polegającego na konieczności rozpoznania kwoty zobowiązania jako przychodu z art. 14 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., zgodnie z którym za przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej uważa się kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont. Z przepisu tego wynika bowiem konieczność uznania za przychód każdego przysporzenia majątkowego o dającej się określić wysokości. W przypadku takiej kwalifikacji, przychód należy rozpoznać na dzień zakończenia obowiązywania umowy.

Opracowała: Urszula Winkowska

# Zadatek bez VAT – artykuł dyskusyjny

Małgorzata Militz

Autorka jest doradcą podatkowym

**W branży turystycznej, samochodowej, budowlanej powszechną praktyką przy zawieraniu umów jest pobieranie zadatków. Zadatek jest potwierdzeniem zawarcia umowy, i jednocześnie ma to znaczenie, że w razie niewykonania umowy przez jedną ze stron, druga strona może od umowy odstąpić i zadatek zatrzymać. W ostatnim czasie, z uwagi na wyrok ETS w sprawie Societe thermale d'Eugenie-les-Bains<sup>1</sup> pojawiły się poglądy, iż zatrzymany zadatek nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług<sup>2</sup>. Wydaje się, że sprawa jest jeszcze poważniejsza – analiza przepisów prawa wspólnotowego oraz wskazanego wyroku ETS uzasadnia bowiem wniosek, że także otrzymanie zadatku nie podlega opodatkowaniu VAT-em.**

## CZYM JEST ZADATEK?

Zgodnie z definicją zawartą w Słowniku języka polskiego **zadatek** „to suma pieniężna dawana przy zawarciu umowy w celu zapewnienia jej wykonania”.<sup>3</sup> Zadatek jest więc potwierdzeniem zawarcia umowy, ale także dyscyplinuje obie strony do jej wykonania<sup>4</sup>. Co ważne, zadatek jest dawany przez jedną ze stron, ale skutki prawne rozciągają się na obie strony umowy. Należy zauważyć, iż zadatek może spełniać jeszcze jedną rolę – rolę odszkodowawczą. Jak wynika z treści art. 394 § 1 Kodeksu cywilnego, w przypadku braku odmiennego zastrzeżenia umownego albo zwyczaju, zadatek dany przy zawarciu umowy ma to znaczenie, że w razie niewykonania umowy przez jedną ze stron druga strona może bez wyznaczenia terminu dodatkowego od umowy odstąpić i otrzymany zadatek zachować, a jeżeli sama go dała, może żądać sumy dwukrotnie wyższej. Skorzystanie z uprawnienia związanego z zadatkiem zwalnia całkowicie osobę, która z niego skorzystała, z konsekwencji związanych z niewykonaniem umowy. Jednak jeśli umowa zostanie wykonana, zadatek podlega zaliczeniu na poczet świadczenia strony, która go dała; jeżeli zaliczenie nie jest możliwe, zadatek ulega zwrotowi. Jak zgodnie przyjmuje się zarówno w orzecznictwie, jak i w doktrynie – zadatek jest szczególną umowną sankcją za niewykonanie umowy, a jego podstawową funkcją jest dyscyplinowanie stron w dotrzymaniu zawartej umowy, potwierdzonej zadatkiem. Funkcji takiej nie spełnia zaliczka, gdyż jest to część należności wpłacana lub wypłacana z góry na poczet tej należności<sup>5</sup>. Zaliczka przynosi jednostronną korzyść sprzedawcy i w istocie jest formą bezpłatnego kredytowania sprzedawcy przez kupującego.

Mając na uwadze funkcję jaką spełnia wręczenie zadatku przy zawarciu umowy, trudno uznać, że stanowi on płatność na poczet dostawy towarów czy też świadczenia usług – jak ma to miejsce w przypadku wręczenia zaliczki.

## POLSKIE PRZEPISY O OPODATKOWANIU ZADATKU

Przepisy w zakresie podatku od towarów i usług nie różnicują skutków podatkowych związanych z otrzymaniem zaliczki czy też zadatku. Zgodnie bowiem z art. 29 ust. 2 ustawy z dnia

11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>6</sup>, w przypadku gdy pobrano zaliczki, zadatki, przedpłaty lub raty, obrotem jest również kwota otrzymanych zaliczek, zadatków, przedpłat lub rat, pomniejszona o przypadającą od nich kwotę podatku. Dotyczy to również otrzymanych zaliczek na dotacje, subwencje i na inne dopłaty o podobnym charakterze. Oznacza to, że opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega zarówno otrzymanie zaliczki na poczet ceny towaru (czy usługi), jak również otrzymanie zadatku.

## PRZEPISY WSPÓLNOTOWE O OPODATKOWANIU ZADATKU

Dokonując analizy przepisów wspólnotowych w zakresie VAT, dochodzimy jednak do wniosku, iż opodatkowaniu powinny podlegać jedynie zaliczki. Zgodnie bowiem z art. 65 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r., obowiązującej od 1 stycznia 2007 r., w przypadku wpłaty zaliczek przed dostawą towarów lub świadczeniem usług, VAT staje się wymagalny w momencie otrzymania wpłaty i naliczany jest od wysokości otrzymanej wpłaty. Oznacza to, że w myśl przepisów wspólnotowych opodatkowaniu podlega jedynie otrzymanie **zaliczki**; Dyrektywa milczy zaś w kwestii opodatkowania VAT-em otrzymanych zadatków. Do analogicznych wniosków prowadzi analiza przepisów nieobowiązującej już Szóstej Dyrektywy. Przepis art. 10 (2) stanowił, iż w przypadku, gdy płatność zostaje dokonana przed dostawą towarów lub wykonaniem usługi, obowiązek podatkowy od kwoty tej płatności powstaje w momencie jej otrzymania<sup>7</sup>. Z treści tego przepisu wynika, iż tylko wtedy, gdy zapłacona kwota ma charakter płatności na poczet dostawy towaru (świadczenia usługi) podlega opodatkowaniu VAT-em.

Skoro zadatku nie można uznać za zaliczkę (z przyczyn wskazanych na wstępie), to należy się zastanowić, czy nie można go potraktować jako wynagrodzenia za usługę.

## STANOWISKO ETS W SPRAWIE ZADATKÓW

Kwestię tę rozpatrywał ostatnio ETS w orzeczeniu powołanym na wstępie Societe thermale d'Eugenie-les-Bains, która

prowadziła ośrodki termalne, otrzymywała kwoty zapłacone zaliczkowo tytułem zadatku w trakcie rezerwacji. Kwoty te były albo odliczane od późniejszej zapłaty albo zatrzymywane przez Spółkę w przypadku późniejszej rezygnacji. Francuska administracja podatkowa uznała, iż w przypadku rezygnacji z pobytu w ośrodku przez kuracjuszy zadatki zatrzymane przez spółkę stanowią bezpośrednie świadczenie wzajemne i wynagrodzenie za świadczenie odrębnych usług, polegających na założeniu akt klienta i zarezerwowaniu na jego rzecz pobytu. W związku z zaistniałym sporem zwrócono się z następującym zapytaniem do ETS: „czy kwoty zapłacone tytułem zadatku w ramach umów sprzedaży dotyczącej usług podlegających podatkowi (VAT) powinny zostać uznane wówczas, gdy nabywca korzysta z przysługującego mu prawa odstąpienia od umowy a kwoty te są zatrzymywane przez sprzedawcę, za wynagrodzenie za usługę rezerwacji i jako takie za podlegające opodatkowaniu podatkiem (VAT), czy też powinny zostać uznane za odszkodowanie za szkody poniesione w wyniku odwołania pobytu przez klienta, niepozostające w bezpośrednim związku z jakąkolwiek odpłatną usługą, i jako takie za niepodlegające temu podatkowi?”.

Udzielając odpowiedzi, Trybunał w uzasadnieniu wyroku wskazał, że pierwsze rozwiązanie zawarte w pytaniu prejudycjalnym można byłoby zaakceptować jedynie wtedy, gdyby istniał bezpośredni związek pomiędzy świadczoną usługą a otrzymanym świadczeniem wzajemnym w ten sposób, że zapłacone kwoty stanowią rzeczywiste wynagrodzenie za wyodrębnioną usługę świadczoną w ramach stosunku prawnego lub gdy dochodzi do wymiany świadczeń wzajemnych. Zdaniem ETS przesłanki te nie zostały jednak spełnione; obowiązek rezerwacji wynikał z samej umowy zakwaterowania, a nie zapłaty zadatku, wobec czego brak jest bezpośredniego związku pomiędzy świadczoną usługą a otrzymanym świadczeniem wzajemnym. ETS podkreślił ponadto, że okoliczność, iż kwota zadatku w przypadku zajęcia zarezerwowanego pokoju odliczana jest od ceny tego pokoju, potwierdza, że zadatek ten nie stanowi wynagrodzenia za niezależne i możliwe do wyodrębnienia świadczenie. Skoro zadatek nie stanowi wynagrodzenia tytułem rzeczywistego świadczenia wzajemnego za niezależną i możliwą do wyodrębnienia usługę świadczoną na rzecz klienta, a z drugiej strony – zatrzymanie zadatku w następstwie odwołania pobytu przez klienta ma na celu naprawienie skutków niewykonania umowy, ETS stwierdził, że „**ani zapłata, ani zatrzymanie zadatku, ani jego zwrot w podwójnej wysokości nie należą do zakresu art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy**”, czyli nie stanowią czynności podlegającej opodatkowaniu VAT. W tym miejscu należy podkreślić, iż przedmiotem rozważań ETS był zadatek w rozumieniu przepisów prawa cywilnego francuskiego. Z uwagi na fakt, iż jego regulacje dotyczące funkcji zadatku są identyczne jak polskie, tezy wskazane w tym wyroku są aktualne również na gruncie przepisów prawa krajowego.

### CO TO OZNACZA DLA POLSKICH PODATNIKÓW?

Rozstrzygnięcie ETS-u daje nowe spojrzenie na kwestię opodatkowania VAT-em otrzymywanych zadatków. Dotychczas bowiem, bez względu na fakt czy wpłacona kwota stanowiła zaliczkę na poczet dostawy towarów (lub świadczenia usługi), czy też była zadatkiem – w obu sytuacjach, w myśl art. 29 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., podatek był naliczany i wykazywany.

W świetle omówionego wyroku stanowisko nakazujące opodatkowanie podatkiem od towarów i usług **każdej kwoty** przyjętej przed dostawą towarów czy wykonaniem usługi należy uznać za nieuprawnione i nieprawidłowe. Jeśli z treści zawartej pomiędzy stronami umowy wynika, że wpłacona kwota spełnia funkcję zadatku, czynność tę należy uznać za pozostającą poza zakresem opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Opodatkowaniu podlegają bowiem jedynie zaliczki (na co wskazuje także Dyrektywa), a przez zaliczkę należy rozumieć wpłatę na poczet dostawy towaru czy też wykonania usługi. Zadatek takiego charakteru nie ma – stanowi w istocie oznakę zawarcia umowy w zakresie w jakim jego zapłata oznacza domniemanie umowy, jest także elementem motywującym strony do wykonania usługi. Zadatek nie stanowi także (o czym przesądził ETS w omówionym wyroku) wynagrodzenia za jakąś odrębną usługę. W związku z tym, w chwili jego uiszczenia nie można go uznać za zaliczkę – nie stanowi bowiem wpłaty na poczet dostawy towaru (wykonania usługi). Oznacza to, że podatnik w momencie otrzymania zadatku nie powinien go opodatkowywać podatkiem od towarów i usług. Dopiero w sytuacji, gdy wpłacony zadatek zostanie zaliczony na poczet ceny towaru lub usługi, możemy go uznać za zaliczkę (jeśli nastąpi to przed wydaniem towaru lub usługi) lub jako część należnego wynagrodzenia za dostawę towaru lub wykonania usługi (w sytuacji gdy zaliczenie zadatku na poczet ceny nastąpi po dokonaniu transakcji).

Podsumowując, należy zauważyć, że takie stanowisko w kwestii opodatkowania zadatków w zasadzie eliminuje istniejące obecnie kłopoty z korygowaniem obrotu i kwot podatku należnego w sytuacji, gdy w związku z niewykonaniem umowy zadatek zostaje zatrzymany. Obowiązujące bowiem w tym zakresie przepisy o podatku od towarów i usług<sup>8</sup> umożliwiają wystawienie faktury korygującej jedynie wtedy, gdy zadatek zostaje zwrócony. Gdy zaś zadatek zostaje zatrzymany – podatnik w zasadzie jest pozbawiony prawa dokonania korekty obrotu i kwoty podatku należnego, co narusza jedną z podstawowych zasad podatku VAT – zasadę proporcjonalności. Gdyby zaś wyciągnąć właściwe wnioski zarówno z przepisów wspólnotowych, jak i orzeczenia ETS, problem braku możliwości korygowania rozwiązałby się sam.

#### Przypisy:

- 1 Wyrok z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-277/05 Société thermale e'Eugénie-les-Bains przeciwko Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie.
- 2 Zob. T. Pabiański, *Nie ma VAT od zatrzymanego podatku*, „Rzeczpospolita – Dobra Firma” z dnia 20 września 2007 r., s. 12 oraz R. Namysłowski, *Konsekwencje zatrzymania zadatku w VAT*, „Prawo i Podatki” Nr 10/2007, s. 32.
- 3 *Słownik języka polskiego*, PWN, 2005.
- 4 Wyrok SN z dnia 11 stycznia 2006 r. sygn. akt III CK 357/05, opubl. LEX 191155.
- 5 *Słownik języka polskiego*, PWN, 2005.
- 6 Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm., zwana dalej „ustawą z dnia 11 marca 2004 r.”.
- 7 VI Dyrektywa VAT. Komentarz pod red. K. Sachsa, C.H. Beck, Warszawa 2003, s. 213.
- 8 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 maja 2005 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2005 r. Nr 95, poz. 798 ze zm.).



# Połączenie spółek kapitałowych przez przejęcie – skutki podatkowe.

## Część II – podatek dochodowy od osób prawnych

Andrzej Łukiańczuk

Autor jest ekonomistą, pracownikiem Instytutu Studiów Podatkowych

Niniejszy artykuł jest ostatnią częścią próby odpowiedzi na kilka praktycznych zagadnień związanych ze skutkami podatkowymi połączenia spółek kapitałowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych.

### ZAGADNIENIE ROZLICZANIA ZALICZEK NA PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB PRAWNYCH PRZEZ SPÓŁKĘ PRZEJMującą ORAZ SPÓŁKĘ PRZEJMOWANĄ

Najmniej wątpliwości prawnych wiąże się z sytuacją, w której zarówno spółka przejmująca oraz spółka przejmowana rozliczają się według zasad ogólnych lub uproszczonego systemu wpłacania zaliczek. Jeżeli jednak przykładowo, spółka przejmująca stosuje uproszczony system wpłacania zaliczek, natomiast spółka przejmowana rozlicza się na zasadach ogólnych, powstaje pytanie prawne odnośnie sposobu prawidłowego rozliczenia się tych spółek w powyższym zakresie. W szczególności, w przypadku połączenia spółek przy wykorzystaniu metody łączenia udziałów, skorzystania z prawa do niezamykania przez spółkę przejmowaną swoich ksiąg oraz związanego z nim braku zakończenia roku podatkowego w tej spółce, istnieją wątpliwości prawne w zakresie sposobu rozliczania zaliczek na podatek dochodowy przez spółkę przejmującą – sukcesora praw i obowiązków, w związku z brakiem zakończenia roku podatkowego w spółce przejmowanej, przy jednoczesnym ustaniu bytu prawnego tej spółki.

W tym zakresie można wskazać na istnienie dwóch odmiennych poglądów. Zgodnie z pierwszym, spółka przejmująca zobowiązana będzie – w zakresie obowiązków wynikających z przejęcia spółki przejmowanej – do wpłacenia zaliczki miesięcznej za spółkę przejmowaną do dnia 20 miesiąca za miesiąc poprzedni (część miesiąca), będący ostatnim miesiącem (częścią miesiąca) przed połączeniem. Właściwy miejscowo będzie w tym zakresie urząd skarbowy ze względu na siedzibę spółki przejmowanej. Poza tym, spółka przejmująca będzie opłacać „za siebie” podatek w uproszczonej formie.

Zasady stosowania uproszczonego systemu opłacania zaliczek na podatek dochodowy od osób prawnych uregulowane zostały w przepisach art. 25 ust 6-10 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Konstrukcja wpłaty miesięcznych zaliczek na podatek dochodowy opiera się o wysokość podatku należnego, wykazanego przez podatnika w zeznaniu podatkowym, złożonym w roku poprzedzającym rok podatkowy lub w roku poprzedzającym rok podatkowy o 2 lata. Ponadto – zgodnie z art. 25 ust. 7 pkt 2 tej ustawy –

podatnicy, którzy wybrali formę wpłacania zaliczek na zasadach określonych w art. 25 ust. 6 i 6a ustawy, są zobowiązani stosować tę formę wpłacania zaliczek w całym roku podatkowym.

Przepisy przewidują możliwość zmiany kwoty wpłacanych zaliczek (zmniejszenie lub zwiększenie) tylko w przypadku zmiany wysokości podstawy obliczenia miesięcznych zaliczek płaconych w formie uproszczonej spowodowanej na skutek złożenia przez podatnika korekty zeznania lub określenia należnego podatku przez organ podatkowy w kwocie innej niż wykazana w zeznaniu (art. 25 ust. 9 i 10 ustawy). Przypadek ten nie dotyczy stanu faktycznego będącego przedmiotem niniejszego artykułu. Z powołanych powyżej przepisów wynika, że podatnik, który nabył prawo do obliczania zaliczek na podatek dochodowy w uproszczonej formie w określonej wysokości, opłaca je w tej samej wysokości do końca roku podatkowego, niezależnie od zdarzeń gospodarczych, jakie w tym okresie wystąpiły. Poza tym ustawodawca nie rozstrzygnął w sposób szczególny (odmienny) kwestii dotyczącej sposobu obliczenia wysokości zaliczek wpłacanych w formie uproszczonej przez podmiot, który przejął inne spółki.

Jednocześnie niektóre organy podatkowe wyrażają pogląd odmienny, zgodnie z którym: „(...) jeśli natomiast rok podatkowy spółki przejętej nie zakończy się; należy przyjąć, iż do końca roku podatkowego spółki przejmującej opłacać ona będzie podatek dochodowy na różnych zasadach za siebie i – jako sukcesor – za spółkę przejętą. Oczywiście od momentu połączenia, zaliczki na podatek dochodowy dla spółki, która opłacała je na zasadach ogólnych będą narastająco obliczane od zsumowanych wielkości, ale z uwzględnieniem zaliczek faktycznie zapłaconych przez tę spółkę. Ostateczne rozliczenie podatku nastąpi w zeznaniu podatkowym o dochodzie (stracie) osiągniętym w roku podatkowym (...)”<sup>1</sup> W opinii autora, wątpliwość prawna dotyczy w tym przypadku sposobu opłacania zaliczek na zasadach ogólnych narastająco na podstawie zsumowanych wielkości przychodów, kosztów, dochodu.

Należy bowiem wspomnieć, że stosownie do metody łączenia udziałów, sumowaniu podlegają odpowiednie pozycje aktywów, pasywów, przychodów i kosztów (po uprzednim dopro-

wadzeniu tych wartości do jednolitych metod wyceny oraz dokonaniu odpowiednich wyłączeń) – w księgach rachunkowych spółki przejmującej, Ponadto z dniem połączenia spółka przejmowana traci byt prawny. W związku z tym z dniem połączenia spółka przejmująca generować będzie przychody oraz koszty, które „sztucznie” nie mogą być dzielone na dotyczące spółki przejmowanej (rozliczającej się na zasadach ogólnych) oraz spółki przejmującej (rozliczającej się według metody uproszczonej). W opinii autora, opłacanie także przez spółkę przejmującą zaliczek za „siebie” w formie uproszczonej oraz zaliczek na zasadach ogólnych za spółkę przejmowaną od całości dochodu osiąganego po dniu połączenia (z uwzględnieniem dotychczas wpłaconych zaliczek) jest wątpliwe. Oznaczałoby to, że w części obciążenie podatkowe byłoby w jakimś stopniu „zdublowane.” Poza tym uproszczony system zaliczek co do zasady „abstrahuje” od wysokości bieżącej wysokości dochodu. Oznacza to, że może on okazać się w przypadku restrukturyzacji podatników, w szczególności ich łączenia oraz podziału, systemem optymalizującym (obniżającym) bieżące obciążenie publicznoprawne lub je zwiększającym.

W przypadku połączenia spółek metodą nabycia udziałów pojawia się wątpliwość prawna odnośnie zasad opłacania zaliczek na podatek dochodowy przez spółkę przejmowaną, w szczególności zaliczki za ostatni miesiąc skróconego roku podatkowego. Obowiązek zamknięcia ksiąg rachunkowych wynikający z ustawy z dnia 29 września 1994 r. oznacza zakończenie roku podatkowego zgodnie z treścią art. 8 ust. 6 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Z dyspozycji art. 25 ust. 1a powołanej ustawy wynika, że zaliczki miesięczne, o których mowa w ust. 1, za okres od pierwszego do przedostatniego miesiąca roku podatkowego podatnik uiszcza w terminie do dnia 20 każdego miesiąca za miesiąc poprzedni, z zastrzeżeniem ust. 2a. Zaliczka za ostatni miesiąc jest uiszczana w wysokości zaliczki za miesiąc poprzedni do 20 dnia ostatniego miesiąca roku podatkowego; ostateczne rozliczenie podatku za rok podatkowy następuje w terminie ustalonym do złożenia zeznania o wysokości dochodu osiągniętego (poniesionej straty) za ten rok.

Przywołane unormowania pozwalają twierdzić, że w art. 25 ust. 1a ustawy ustawodawca wprowadził materialnoprawny termin do spełnienia świadczenia publicznoprawnego w postaci zaliczki na podatek dochodowy od osób prawnych. Taki charakter terminu oznacza, że spółka przejmowana powinna spełnić omawiane świadczenia do 20 każdego miesiąca za miesiąc poprzedni oraz do 20 ostatniego miesiąca za ostatni miesiąc roku podatkowego. Chociaż przepisy podatkowe nie regulują wprost przedstawionego stanu faktycznego, to jednak – w opinii autora – należy w przedmiotowej sprawie wpłacić zaliczkę na podatek za ostatni miesiąc roku podatkowego zgodnie z art. 25 ust. 1a ustawy.

Jednocześnie spółka przejmująca do końca swojego roku podatkowego opłacać będzie uproszczone zaliczki na podatek dochodowy, obliczone na podstawie zeznania podatkowego, które złożyła w roku poprzedzającym rok podatkowy lub w roku poprzedzającym rok podatkowy o 2 lata. Brak jest podstaw prawnych do uznania, że wysokość zaliczek, jakie spółka przejmująca powinna wpłacać po połączeniu, powinna stanowić sumę zaliczek spółki przejmującej i przejmowanej. Brak jest także podstaw do dalszego opłacania zaliczek na podatek dochodowy za spółkę przejmowaną.

## ZAGADNIENIE ROZLICZENIA PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH ORAZ ZŁOŻENIE ZEZNANIA ROCZNEGO

Zasady i terminy dotyczące składania zeznania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych, a także związane z nim obowiązki zapłaty podatku zostały uregulowane w art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. W myśl tego przepisu, podatnicy są obowiązani składać urzędowi skarbowemu zeznanie, według ustalonego wzoru, o wysokości dochodu (straty) osiągniętego w roku podatkowym – do końca trzeciego miesiąca roku następnego i w tym terminie wpłacić podatek należny albo różnicę między podatkiem należnym od dochodu wykazanego w zeznaniu a sumą należnych zaliczek za okres od początku roku. Jednocześnie na podstawie art. 494 § 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. spółka przejmująca wstąpi z dniem połączenia we wszystkie prawa i obowiązki spółki przejmowanej. Przepis ten zawiera zasadę sukcesji generalnej. Zasada ta została wyrażona na gruncie prawa podatkowego w art. 93 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r., Ordynacja podatkowa<sup>2</sup> zgodnie z którym osoba prawna łącząca się przez przejęcie innej osoby prawnej, wstępuje we wszelkie, przewidziane w przepisach prawa podatkowego, prawa i obowiązki każdej z łączących się spółek (tak więc spółce przejmującej przypada również obowiązek złożenia zeznania rocznego).

W przypadku połączenia spółek metodą łączenia udziałów, braku zamknięcia ksiąg rachunkowych w spółce przejmowanej, co oznacza jednocześnie brak zakończenia jej roku podatkowego, spółka przejmująca zobowiązana będzie do złożenia jednego zeznania podatkowego dotyczącego wysokości dochodu osiągniętego w roku podatkowym. Zeznanie to należy złożyć naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu dla siedziby spółki przejmującej – w terminie przewidzianym do składania zeznań o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) przez podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. Ponadto zeznanie to powinno również zawierać przychody i koszty osiągnięte przez spółkę przejmowaną do dnia połączenia (w spółce przejmowanej nie będzie istniał obowiązek dokonania rozliczenia rocznego). Spółka przejmowana oraz spółka przejmująca nie mają obowiązku składania zeznania rocznego CIT-8 za okres od początku roku podatkowego do dnia połączenia spółek. W tym przypadku nie powstaną dwa okresy rozliczeniowe dla tych spółek tj. przed i po dniu połączenia. Ostateczne rozliczenie podatku dochodowego nastąpi w zeznaniu za rok podatkowy, złożonym przez spółkę przejmującą.

Inne zasady związane z rozliczeniem podatku dochodowego od osób prawnych, w tym złożeniem zeznania rocznego, wystąpią w przypadku połączenia spółek metodą nabycia udziałów, co wiąże się z wcześniejszym zakończeniem roku podatkowego w spółce przejmowanej.

Koniec roku podatkowego w spółce przejmowanej rodzi obowiązek złożenia zeznania o wysokości dochodu osiągniętego w roku podatkowym i zapłaty wynikającego z niego podatku (art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.). Obowiązek ten spoczywać będzie na spółce przejmującej, co jest konsekwencją wspomnianej wcześniej – określonej w art. 93 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – zasady sukcesji podatkowej. Spółka przejmowana podlegać będzie odrębnemu od spółki przejmującej rozliczeniu podatkowemu, którego podstawą będzie dochód (strata) osiągnięty przez tę spółkę w roku podatkowym.

Oznacza to, że zobowiązanie podatkowe spółki przejmowanej za rok podatkowy, którego koniec wyznaczy połączenie, zostanie rozliczone. Na następcy prawnym spółki przejmowanej, tj. na spółce przejmującej ciążyć będzie obowiązek złożenia zeznania CIT-8 w imieniu spółki przejmowanej za rok podatkowy kończący się w dniu zamknięcia jej ksiąg rachunkowych w związku z przejściem metodą nabycia, które należy złożyć w urzędzie skarbowym właściwym dla spółki przejmowanej (art. 18 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r.). Spółka przejmowana rozliczy zatem ostatecznie swoje zobowiązanie podatkowe w dacie połączenia.

Spółka przejmująca do końca przyjętego przez siebie roku podatkowego, a zatem również po dacie połączenia, będzie natomiast opłacała zaliczki według zasady przez siebie przyjętej. Ponadto, w tym przypadku nie ma również podstaw do uznania, że spółka przejmująca powinna wpłacać po połączeniu sumę zaliczek na podatek spółek (przejmującej i przejmowanej).

#### ZAGADNIENIA ZWIĄZANE Z AMORTYZACJĄ ŚRODKÓW TRWAŁYCH ORAZ WARTOŚCI NIEMATERIALNYCH I PRAWNYCH

Zgodnie z art. 93 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. osoba prawna zawiązana w wyniku łączenia się osób prawnych wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki każdej z łączących się spółek. Ustawodawca w § 2 tego artykułu wskazuje, że przepis ten stosuje się odpowiednio do osoby łączącej się przez przejście innej osoby prawnej. Jak już wspomniano powyżej, fakt wstąpienia we wszelkie prawa i obowiązki spółki przejmowanej wynika również z art. 494 § 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Podatnicy, którzy powstałi w wyniku połączenia, wstępują więc we wszystkie prawa i obowiązki przedsiębiorcy połączonego, czyli we wszystkie prawa i obowiązki poprzednika prawnego, również w zakresie amortyzacji. Stosownie bowiem do art. 16g ust. 18 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., jeżeli z odrębnych przepisów wynika, że podmiot powstały z przekształcenia, podzia-

łu albo połączenia lub podmiot istniejący, do którego przeniesiono w wyniku wydzielenia część majątku podmiotu dzielonego, wstępuje we wszelkie prawa i obowiązki podmiotu przekształconego, połączonego albo podzielonego, zastosowanie znajduje ust. 9 tego artykułu. Wskazany art. 16g ust. 9 powołanej ustawy stanowi, że w razie połączenia się podmiotów na podstawie odrębnych przepisów, którymi, w rozpatrywanym zakresie, są odpowiednie przepisy ustawy z dnia 15 września 2000 r., wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych ustala się w wysokości wartości początkowej, określonej w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, o której mowa w art. 9 ust. 1 podmiotu połączonego, czyli spółki przejmowanej. W przypadku połączenia spółek kapitałowych mamy zatem do czynienia z zasadą ciągłości amortyzacji podatkowej, realizowanej przed datą połączenia przez łączące się spółki. Wynika to jednoznacznie z art. 16h ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. nakazującego, aby podmioty powstałe z połączenia innych podmiotów, dokonywały odpisów amortyzacyjnych, z uwzględnieniem dotychczasowej wysokości odpisów oraz kontynuowały metodę amortyzacji, przyjętą przez podmiot połączony, stosując odpowiednio art. 16i ust. 2-7 tej ustawy. Reasumując, w wyniku połączenia spółka przejmująca ustali wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych w wysokości wartości początkowej określonej w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych spółki przejmowanej, kontynuując jednocześnie przyjęte przez nią metody i stawki amortyzacyjne. Spółka przejmująca uprawniona jest do dokonywania (kontynuacji) odpisów amortyzacyjnych już w miesiącu połączenia.

Przypisy:

- <sup>1</sup> Informacja Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 8 września 2004 r. (PBB1/423-509/04) o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego.
- <sup>2</sup> Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm., zwana dalej „ustawą z dnia 29 sierpnia 1997 r.”.

## Opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób fizycznych świadczeń ponoszonych za pracownika – wybrane problemy. Część I

**Paweł Greszta**

Autor jest prawnikiem, pracownikiem Instytutu Studiów Podatkowych

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>1</sup> w katalogu źródeł przychodów podlegających opodatkowaniu tym podatkiem wymienia w art. 10 ust. 1 pkt 1 stosunek służbowy, stosunek pracy, w tym spółdzielczy stosunek pracy, członkostwo w rolniczej spółdzielni produkcyjnej lub innej spółdzielni zajmującej się produkcją rolną, pracą nakładczą, emeryturą lub rentą.

Pod tym pojęciem – zgodnie z art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. – należy rozumieć wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszel-

kie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych. Ustawa ponadto w pkt 2 ust. 1 art. 12 stanowi, że wartość pieniężną świadczeń w naturze przysługujących pracownikom na podstawie odrębnych przepisów ustala się według przeciętnych cen stosowanych wobec innych odbiorców – jeżeli przedmiotem świadczenia są rzeczy lub usługi wchodzące w zakres działalności pracodawcy. W pozostałych przypadkach ich wartość należy ustalić na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania.

W praktyce często obok wynagrodzenia podstawowego pracownicy otrzymują od pracodawcy inne świadczenia, do ponoszenia których albo są zobowiązani na podstawie odrębnych przepisów, albo stanowią one element dodatkowego wynagrodzenia. Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie skutków podatkowych najczęściej pojawiających się w obrocie świadczeń. Część z nich podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych, część zaś korzysta z przedmiotowego zwolnienia od podatku.

### DIETY

Przychód pracownika z tytułu przewidzianego przepisami prawa pracy zwrotu podwyższonych kosztów poniesionych przez niego w związku z wykonywaniem pracy poza miejscem określonym w umowie o pracę, należy do świadczeń, które wypłacane są poza wynagrodzeniem zasadniczym określonym w umowie. Przepisy ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. zwalniają diety – do pewnej wysokości – od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a.

Zwolnienie to obejmuje wyłącznie diety i inne należności wypłacane pracownikom za czas podróży służbowej, oraz diety i inne należności z tytułu podróży osoby niebędącej pracownikiem. Dodatkowo limit zwolnienia wyznaczony jest przepisami rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 19 grudnia 2002 r. w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce strefy budżetowej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju oraz rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 19 grudnia 2002 r. w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce strefy budżetowej z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju. Wysokość pełnej diety została określona w wysokości 23 zł dziennie.

Powierzenie pracownikowi pracy w innej miejscowości na dłuższy okres może być traktowane jako przeniesienie pracownika do pracy do innej miejscowości. Taka sytuacja nie wiąże się z odbywaniem przez pracownika podróży służbowej. Należności wypłacane pracownikowi w takim przypadku z tytułu diet nie mogłyby być traktowane jako diety z tytułu odbywania podróży służbowej zwolnione od podatku dochodowego od osób fizycznych.

Zgodnie z art. 77<sup>5</sup> § 1 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy<sup>2</sup> pracownikowi wykonującemu na polecenie pracodawcy zadanie służbowe poza miejscowością, w której znajduje się siedziba pracodawcy, lub poza stałym miejscem pra-

cy, przysługują należności na pokrycie kosztów związanych z podróżą służbową. W orzecznictwie sądowym z zakresu prawa pracy wskazuje się, że wykonywanie podróży służbowej wiąże się z incydentalnym wykonywaniem zadania wskazanego przez pracodawcę w innej miejscowości niż stałe miejsce pracy. W przypadku przeniesienia pracownika do innej pracy zastosowanie znajduje art. 42 § 4 Kodeksu pracy, zgodnie z którym wypowiedzenie dotychczasowych warunków pracy lub płacy nie jest wymagane w razie powierzenia pracownikowi, w przypadkach uzasadnionych potrzebami pracodawcy, innej pracy niż określona w umowie o pracę na okres nieprzekraczający 3 miesięcy w roku kalendarzowym, jeżeli nie powoduje to obniżenia wynagrodzenia i odpowiada kwalifikacjom pracownika. W takim przypadku pracownikowi nie przysługują diety z tytułu podróży służbowej. Pracodawca może przyznać pracownikowi dodatkowe wynagrodzenie związane z przeniesieniem do pracy w innej miejscowości (w postaci diet, zwrotu kosztów dojazdu), nie będą to jednak świadczenia zwolnione z podatku dochodowego od osób fizycznych. Jednocześnie z orzecznictwa Sądu Najwyższego wynika, że prawo pracy nie przewiduje górnego limitu trwania podróży służbowej, co pozwalałoby uznać okres wykonywania pracy w innej miejscowości za odbywanie podróży służbowej.

Ocena prawopodatkowych skutków wypłaty należności związanych z wykonywaniem pracy poza miejscowością wskazaną w umowie o pracę, zależy więc od zapisów konkretnych umów. Decydujące znaczenie powinna mieć zatem treść umowy zawartej przez strony stosunku pracy. W przypadku pracowników, których miejsce pracy zostało określone w umowie o pracę wyłącznie jako siedziba płatnika, można uznać, że wykonywanie przez nich pracy poza miejscowością, w której znajduje się siedziba, odbywa się w ramach podróży służbowej. Zgodnie z powoływanym wyżej art. 77<sup>5</sup> Kp, podróżą służbową jest wykonywanie przez pracownika powierzonych obowiązków poza miejscowością, w której znajduje się stałe miejsce pracy.

### EKWIWALENT ZA NARZĘDZIA

Do świadczeń zwolnionych od podatku dochodowego od osób fizycznych ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. zalicza między innymi ekwiwalenty pieniężne za używane przez pracowników przy wykonywaniu pracy narzędzia, materiały lub sprzęt, stanowiące ich własność. Przedmiotowe zwolnienie wynika z art. 21 ust. 1 pkt 13 tej ustawy. Ze zwolnienia mogą korzystać wyłącznie pracownicy. Przy czym za pracownika uważa się osobę pozostającą w stosunku pracy, stosunku służbowym, stosunku pracy nakładczej lub spółdzielczym stosunku pracy. Zwolnienie, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 13 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., ma także – zgodnie z ust. 1a tego artykułu – zastosowanie do ekwiwalentów wypłacanych pracownikom tymczasowym przez pracodawcę użytkownika.

Możliwość skorzystania ze zwolnienia jest uzależniona od spełnienia poniższych przesłanek:

- 1) narzędzia, materiały lub sprzęt stanowią własność pracownika,
- 2) narzędzia, materiały lub sprzęt są faktycznie wykorzystywane przez pracownika przy wykonywaniu pracy na rzecz pracodawcy,
- 3) ekwiwalent jest wypłacany w pieniądzu,
- 4) kwota ekwiwalentu odpowiada poniesionym przez pracownika wydatkom, tzn. pozostaje w racjonalnym związku z war-



tością używanych przez pracownika narzędzi, materiałów lub sprzętu oraz ze stopniem ich zużycia w trakcie wykonywania pracy na danym stanowisku.

Zatem mając powyższe na uwadze, zwolnienie od podatku nie ma zastosowania w sytuacji, kiedy pracownik do wykonywania pracy używa narzędzi, materiałów lub sprzętu, niebędących jego własnością (np. w przypadku ich użyczenia lub wdzierżawienia) bądź gdy ekwiwalent ma formę rzeczową (np. w towarze). Podstawą do wypłaty ekwiwalentu może być umowa o pracę, regulamin pracy bądź odrębna umowa cywilnoprawna zawarta pomiędzy pracownikiem a pracodawcą. Strony powinny w umowie określić narzędzia, materiały lub sprzęt, których pracownik będzie używał dla potrzeb pracodawcy, okres ich używania, wysokość ekwiwalentu przysługującego pracownikowi oraz termin jego wypłaty. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. nie precyzuje, w jaki sposób pracodawca powinien ustalić kwotę omawianego ekwiwalentu. Należy jednak wskazać, że wysokość ekwiwalentu powinna uwzględniać: rodzaj, wartość i częstotliwość wykorzystywania narzędzi, materiałów lub sprzętu przez pracownika na potrzeby pracodawcy, jak również stopień ich zużycia.

Zastosowanie przedmiotowego zwolnienia jest możliwe musi znajdować również uzasadnienie w odpowiedniej dokumentacji. Płatnik musi dysponować odpowiednimi dowodami potwierdzającymi, że dane świadczenie jest wolne od podatku, a więc spełnione są przesłanki wymienione w przepisie art. 21 ust. 1 pkt 13 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. W zakresie dowodów potwierdzających, że narzędzia, sprzęt lub materiały stanowią własność pracownika, należy zauważyć, iż oświadczenie pracownika, że jest on ich właścicielem, może nie być wystarczającym dowodem i być kwestionowane w ewentualnym sporze. Dlatego też kwestie te najlepiej dokumentować fakturą zakupu, rachunkiem lub np. umową sprzedaży.

### SZKOLENIE PRACOWNIKÓW

Przepisy Kodeksu pracy nakładają na pracodawcę obowiązek podnoszenia kwalifikacji zawodowych pracowników. Zgodnie bowiem z art. 17 powołanej ustawy pracodawca **jest obowiązany** ułatwiać pracownikom podnoszenie kwalifikacji zawodowych. Postulat ten ma być realizowany przez pracodawców również na podstawie art. 103 Kodeksu pracy, w myśl którego – w zakresie i na warunkach ustalonych, w drodze rozporządzenia, przez Ministra Edukacji Narodowej oraz Ministra Pracy i Polityki Socjalnej – pracodawca ma ułatwiać swoim pracownikom podnoszenie kwalifikacji zawodowych. Obecnie obowiązuje w tym zakresie rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej oraz Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 12 października 1993 r.<sup>3</sup>

Przepisy powołanego rozporządzenia rozróżniają dwa rodzaje kształcenia pracowników: kształcenie w formach szkolnych oraz kształcenie w formach pozaszkolnych.

W związku z organizowanym i finansowanym przez pracodawcę szkoleniem pojawia się kwestia powstania przychodu po stronie pracownika, który z takiego szkolenia skorzysta. Zgodnie bowiem z art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. za przychody ze stosunku pracy uznaje nie tylko wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość świadczeń pieniężnych w naturze bądź ich ekwiwalentów, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, lecz także świadczenia

pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych. Trudności przy ustalaniu przychodu po stronie pracownika mogą pojawić się w sytuacji, kiedy brak jest możliwości rozbicia kosztów szkolenia na poszczególnych pracowników. Taka sytuacja pojawia się np. wtedy, kiedy pracodawca organizuje szkolenie, w którym może wziąć udział grupa pracowników (bądź wszyscy pracownicy), nieokreślona ani z imienia i nazwiska, ani np. z tytułu zajmowanego stanowiska. Najczęściej dotyczy to szkoleń nieobowiązkowych; liczba ich uczestników bywa bowiem wielokrotnie nieznana. W takiej sytuacji należy stwierdzić, że nie dochodzi do powstania przychodu po stronie pracownika, gdyż brak jest możliwości przypisania wartości danego świadczenia konkretnemu pracownikowi.

Przepisy prawa podatkowego przewidują zwolnienie od opodatkowania przychodów w postaci świadczenia pieniężnego ponoszonego za pracownika w postaci szkoleń. Zgodnie bowiem z art. 21 ust. 1 pkt 90 ustawy o z dnia 26 lipca 1991 r. wolna od podatku dochodowego jest wartość świadczeń przyznanych zgodnie z odrębnymi przepisami przez pracodawcę na podnoszenie kwalifikacji zawodowych i wykształcenia ogólnego pracownika, z wyjątkiem wynagrodzeń otrzymywanych za czas urlopu szkoleniowego oraz za czas zwolnień z części dnia pracy, przysługujących pracownikom podejmującym naukę w szkołach lub podnoszącym kwalifikacje zawodowe w formach pozaszkolnych.

W tym zakresie należy odnieść się do przepisów szczególnych, jakimi będą wspomniane na wstępie przepisy Kodeksu pracy oraz rozporządzenia z dnia 12 października 1993 r. Ponadto w zakresie podnoszenia wykształcenia ogólnego należy odnieść się także do przepisów ustawy o systemie oświaty<sup>4</sup> oraz do rozporządzenia wykonawczego do niej, tj. do rozporządzenia z dnia 3 lutego 2006 r.<sup>5</sup>

Zgodnie z art. 103 Kodeksu pracy, w zakresie i na warunkach ustalonych w drodze rozporządzenia z dnia 12 października 1993 r., pracodawca winien (tj. ma obowiązek) ułatwić pracownikom podnoszenie kwalifikacji zawodowych. Rozporządzenie to wprowadza dwa rodzaje kształcenia: w formach szkolnych oraz w formach pozaszkolnych. Podział ten dla podatku dochodowego jest o tyle istotny, że w zależności od rodzaju kształcenia uzależnione są warunki formalne, jakie muszą być spełnione, aby przychód korzystał ze zwolnienia przedmiotowego na mocy art. 21 ust. 1 pkt 90 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. W dalszej części artykułu zostaną omówione kwestie związane z opodatkowaniem form pozaszkolnych.

Należy wspomnieć, że rozporządzenie z dnia 12 października 1993 r. odnosi się obecnie do kształcenia w formach pozaszkolnych i jedynie w zakresie podnoszenia kwalifikacji zawodowych. Rozporządzenie to – w ramach kształcenia, do kształcenia i doskonalenia w formach pozaszkolnych – uwzględnia następujące formy: studia podyplomowe, wieczorowe i zaoczne studia podyplomowe, kursy wieczorowe i zaoczne seminaria, samokształcenie kierowane oraz staże zawodowe lub specjalizacyjne odbywane przez pracowników podstawowej działalności służby zdrowia oraz nauczycieli akademickich i pracowników naukowych świadczących usługi w zakresie podstawowej działalności służby zdrowia.

Zgodnie z § 9 ust. 1 rozporządzenia z dnia 12 października 1993 r., pracownikowi podnoszącemu kwalifikacje zawodowe

w formach pozaszkolnych na podstawie skierowania zakładu pracy, przysługuje – o ile umowa zawarta między nim a zakładem pracy nie stanowi inaczej – m.in. zwrot kosztów uczestnictwa, w tym zakwaterowania, wyżywienia i przejazdu. Zatem należy stwierdzić, że świadczenie pracownicze w postaci zwrotu kosztów szkolenia będzie korzystać ze zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 90 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. tylko w przypadku, gdy pracownik został na takie kształcenie skierowany. Zwrócić należy w tym miejscu uwagę, że podobnie jak w przypadku kształcenia w formach szkolnych, tak i w zakresie kształcenia w formach pozaszkolnych zwolniony od opodatkowania będzie nie tylko koszt samego szkolenia, ale także koszt dojazdów, noclegów i wyżywienia. W przeciwieństwie jednak do kształcenia w formach szkolnych, rozporządzenie z dnia 12 października 1993 r. w odniesieniu do omawianej pozaszkolnej formy kształcenia nie wprowadza limitów dotyczących wysokości kosztów dojazdów, wyżywienia i noclegów.

W zakresie zagadnień związanych z kształceniem w formach pozaszkolnych należy wskazać także na przepisy kolejnego rozporządzenia, tj. rozporządzenia z dnia 3 lutego 2006 r., które dotyczy zarówno podnoszenia kwalifikacji zawodowych, jak i wiedzy ogólnej. Zgodnie z jego § 2 ust. 1 uzyskiwanie i uzupełnianie przez osoby dorosłe wiedzy ogólnej, umiejętności i kwalifikacji zawodowych może odbywać się w następujących pozaszkolnych formach kształcenia:

- 1) kurs,
- 2) kurs zawodowy,
- 3) seminarium,
- 4) praktyka zawodowa.

Do dnia 14 marca 2006 r. formy kształcenia pozaszkolnego określało tylko rozporządzenie z dnia 12 października 1993 r. Jednakże zostało ono w części uchylone właśnie przez omawiane rozporządzenie z dnia 3 lutego 2006 r. Zgodnie z nieobowiązującym już § 8 ust. 1 rozporządzenia z dnia 12 października 1993 r. podstawowymi formami kształcenia w ramach pozaszkolnego podnoszenia kwalifikacji zawodowych i wykształcenia ogólnego były studia podyplomowe, kursy oraz seminaria. Zwrócić należy uwagę, że nowy katalog form kształcenia pozaszkolnego nie wymienia studiów podyplomowych, a jednocześnie w rozdziale 3 rozporządzenia z dnia 12 października 1993 r., zatytułowanym „Kształcenie, doksztalcenie i doskonalenie w formach pozaszkolnych”, przepisy odnoszą się m.in. do studiów podyplomowych w zakresie ustalania urlopu szkoleniowego.

Należy zatem stwierdzić, że w obecnym stanie prawnym obowiązują w rezultacie dwa katalogi form kształcenia pozaszkolnego. Przy czym jedynie w zakresie katalogu wymienionego w rozporządzeniu z dnia 3 lutego 2006 r. określono wymogi formalne, które muszą być spełnione, aby dana forma szkolenia mogła być uznana za kształcenie w formach pozaszkolnych.

Zgodnie z definicją legalną organizatora kształcenia, zawartą w tym rozporządzeniu, przez organizatora należy rozumieć publiczną i niepubliczną placówkę kształcenia ustawicznego, placówkę kształcenia praktycznego oraz ośrodek doksztalcenia i doskonalenia zawodowego, prowadzące kształcenie ustawiczne w formach pozaszkolnych, a także osobę prawną i fizyczną prowadzącą działalność oświatową, obejmującą prowadzenie kształcenia ustawicznego w formach pozaszkolnych, dla której uzyskała odpowiednią akredytację.

W ocenie autora taka teza jest jednak nieuzasadniona, tym bardziej, że wciąż jako obowiązujący akt prawny funkcjonuje rozporządzenie z dnia 12 października 1993 r., wydane m.in. na podstawie przepisów Kodeksu pracy, będące prawnym uzasadnieniem dla przepisu art. 21 ust. 1 pkt 90 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. Zwrócić jednak należy uwagę, że zmiany, jakie dokonały się w systemie oświaty od 14 marca 2006 r., wprowadzają bardzo poważne zamieszanie w zakresie stosowania nowych przepisów dla potrzeb podatku dochodowego od osób fizycznych. Prawodawca, uchylając część przepisów Rozdziału 3 rozporządzenia z dnia 12 października 1993 r., dotyczącego kształcenia w formach pozaszkolnych, doprowadził do sytuacji, w której obowiązują dwie grupy przepisów szczególnych, pozostających w bezpośredniej relacji z przepisami podatkowymi. Chociaż przepis § 8 rozporządzenia z dnia 12 października 1993 r., określający katalog pozaszkolnych form kształcenia, został uchylony, to jednakże ten sam rozdział – w pozostałej części – obowiązuje nadal; ponadto pozostawiono w nim przepisy, z których taki sam jak przed zmianą przepisów oświatowych katalog da się określić (§ 10 ust. 2 tego rozporządzenia). W konsekwencji, organizatorzy szkoleń w formach kształcenia pozaszkolnego określonego w rozporządzeniu z dnia 12 października 1993 r. nie muszą korzystać z akredytowania.

Mając na uwadze powyższy stan prawny, jaki obowiązuje w zakresie organizacji kształcenia w formach pozaszkolnych, w ocenie autora zwolnieniu od opodatkowania, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 90 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., będą podlegały świadczenia odnoszące się zarówno do pozaszkolnych form kształcenia, o jakich mowa w rozporządzeniu z dnia 12 października 1993 r., jak i tych wynikających z rozporządzenia z dnia 3 lutego 2006 r. Teza ta jest uzasadniona tym, że przepis określający przesłanki konieczne do zwolnienia przychodu z opodatkowania odnosi się w sposób ogólny do podnoszenia kwalifikacji zawodowych i wykształcenia ogólnego, które jest określone odrębnymi przepisami. Skoro zatem racjonalny ustawodawca pozostawił w rozporządzeniu z dnia 12 października 1993 r. przepisy określające pozaszkolne formy kształcenia, inne niż wymienione w rozporządzeniu z dnia 6 lutego 2006 r., to znaczy, że dla celów podatkowych pozostają one aktualne i pracodawcy występujący w charakterze płatnika nie muszą pobierać i odprowadzać zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych z tytułu przyznanych pracownikom świadczeń.

Przypisy:

- 1 Tekst jednolity Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm. zwana dalej „ustawą z dnia 26 lipca 1991 r.”
- 2 Tekst jednolity Dz.U. z 1998 r. Nr 21, poz. 94 ze zm. zwana dalej „Kodeksem pracy” lub „Kp”.
- 3 Dz.U. Nr 103, poz. 472 ze zm., zwane dalej „rozporządzeniem z dnia 12 października 1993 r.”.
- 4 Ustawa z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (tekst jednolity Dz.U. z 2004 r. Nr 256 poz. 2572 ze zm.), zwana dalej „ustawą o systemie oświaty”.
- 5 Rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 3 lutego 2006 r. w sprawie uzyskiwania i uzupełniania przez osoby dorosłe wiedzy ogólnej, umiejętności i kwalifikacji zawodowych w formach pozaszkolnych (Dz.U. Nr 31, poz. 216), zwane dalej „rozporządzeniem z dnia 3 lutego 2006 r.”.

# Kwalifikacja zwrotu odszkodowania na gruncie przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych

Kinga Baran

Autorka jest prawnikiem, doradcą podatkowym, pracownikiem Instytutu Studiów Podatkowych

**Przedmiotem artykułu jest określenie roku podatkowego, w którym powinien zostać ujęty zwrot przez podatnika zasądzonych wcześniej od pozwanego odszkodowania, a mianowicie ustalenie czy jest to rok, w którym powinno być ujęte pomniejszenie przychodów do opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych (operacja finansowa dotyczy roku, w którym podatnik faktycznie otrzymał odszkodowanie), czy zwrot odszkodowania powinien być ujęty do kosztów następnego roku, jeżeli jest to rok, w którym zwrot został przez podatnika faktycznie dokonany (metoda kasowa). Bardzo często zdarza się bowiem tak, że podatnik otrzymuje zasądzone wyrokiem sądu odszkodowanie od swojego kontrahenta (np. tytułem szkody poniesionej wskutek czynu niedozwolonego), a następnie – w wyniku rozpatrzenia kasacji i uchylenia tego wyroku przez sąd wyższej instancji – otrzymane wcześniej odszkodowanie musi zostać kontrahentowi zwrócone. Jeżeli otrzymanie odszkodowania i jego zwrot następują w odrębnych latach podatkowych, to pojawia się problem, w jaki sposób należy zakwalifikować – na gruncie podatku dochodowego – dokonany zwrot odszkodowania (przy założeniu, że przychód z tytułu otrzymanego poprzednio odszkodowania został przez podatnika opodatkowany w rozliczeniu za rok, w którym odszkodowanie zostało faktycznie otrzymane – zgodnie z metodą kasową).**

Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>1</sup>, przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 13 i 14, są w szczególności otrzymane pieniądze, wartości pieniężne, w tym również różnice kursowe. Oznacza to, że otrzymane odszkodowanie powinno zostać wykazane jako przychód w momencie faktycznego otrzymania tej kwoty. Kwestią budzącą wątpliwości jest natomiast kwalifikacja na gruncie ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. dokonanej przez podatnika zwrotu pozwanemu (kontrahentowi) otrzymanego uprzednio odszkodowania. Przede wszystkim należy rozważyć, czy dokonany zwrot odszkodowania należy potraktować jako zmniejszenie (korektę) uzyskanego wcześniej przychodu, czy jako wydatek stanowiący koszt uzyskania przychodu. W przepisach ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. brak jest bowiem w istocie przepisów, które bezpośrednio odnoszą się do przedmiotowego zagadnienia, tj. odzwierciedlały skutki podatkowe zdarzenia, jakim jest zwrot otrzymanego odszkodowania<sup>2</sup>. Należy przy tym podkreślić, że powstały przychód (odszkodowanie) był wynikiem zasądzenia przez sąd (uwzględniającego roszczenia powoda), natomiast kolejny wyrok w tej sprawie, uchylający przyznane odszkodowanie w wyniku rozpatrzenia kasacji przez sąd wyższej instancji, spowodował zmianę sytuacji prawnej w tym zakresie.

W opinii autorki niniejszego artykułu, mimo braku przepisów dotyczących obowiązku korekty przychodów w przypadku zwrotu uprzednio otrzymanego odszkodowania (zasądzonego wyrokiem sądu), zwrot ten nie jest kosztem uzyskania przychodu. Zgodnie bowiem z art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., kosztami uzyskania przychodów są koszty ponie-

sione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 tej ustawy. Oznacza to, że konstrukcja kosztów oparta jest na klauzuli generalnej, która stanowi, że możliwość zaliczenia konkretnego wydatku do kategorii kosztów uzyskania przychodów uzależniona jest od istnienia bezpośredniego lub nawet tylko potencjalnego związku przyczynowego między wydatkiem a uzyskanym przychodem (co wynika również z utrwalonego orzecznictwa Sądów Administracyjnych). Określony wydatek powinien okazać się dla uzyskania przychodów niezbędny, a przynajmniej pożyteczny w sensie potencjalnej możliwości (wpływu) na wygenerowanie przychodów. Wydatek będzie zatem stanowił dla podatnika koszt uzyskania przychodów, jeżeli będzie łącznie spełniał poniższe warunki:

- zostanie poniesiony przez podatnika,
- jest definitywny (rzeczywisty),
- pozostaje w związku z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą,
- **poniesiony został w celu uzyskania przychodów lub może mieć wpływ na wielkość osiągniętych przychodów**,
- został właściwie udokumentowany<sup>3</sup>.

Podatnik, zwracając pozwanemu otrzymane od niego uprzednio odszkodowanie, ponosi natomiast „wydatek”, ale nie jest to koszt uzyskania przychodów w rozumieniu ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. U podatnika nie powstaje bowiem koszt podatkowy, gdyż dokonuje on tylko czynności polegającej na **zwrocie uprzednio uzyskanego przysporzenia majątkowe-**

go. Można nawet stwierdzić, że – w sensie podatkowym – podatnik nie spełnia nawet pierwszego z powyżej powołanych warunków, tj. nie ponosi wydatku, gdyż za taki nie można uznać zwrotu otrzymanej wcześniej kwoty odszkodowania (na podstawie przepisów cywilnoprawnych o bezpodstawnym wzbogaceniu i nienależnym świadczeniu). Zwrot odszkodowania nie jest również kosztem uzyskania przychodu w sensie bilansowym, tj. nie odzwierciedla uzyskania przez podatnika określonych aktywów lub innych korzyści majątkowych w zamian za poniesiony „wydatek”. Ponadto nie jest związany z uzyskaniem przez podatnika przychodów i nie był poniesiony w celu ich osiągnięcia, co oznacza, że **zwrot otrzymanego przez podatnika odszkodowania nie będzie stanowił dla niego kosztu uzyskania przychodu**.

Jeżeli idzie zaś o uznanie zwrotu zasądzzonego uprzednio odszkodowania jako podstawy do dokonania przez podatnika zmniejszenia przychodów, to obowiązek ten wynika wprost z normatywnej definicji przychodu, ugruntowanej w doktrynie i orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego. Przychód jest bowiem wartością przez podatnika „otrzymaną” w rozumieniu art. 12 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., co oznacza, że musi być przysporzeniem majątkowym powodującym przyrost aktywów podatnika lub zmniejszenie jego zobowiązań. Co do zasady, o zaliczeniu danego przysporzenia majątkowego do przychodów danej osoby prawnej decyduje definitywny charakter tego przysporzenia – w tym sensie, że w sposób ostateczny faktycznie powiększa ono aktywa danego podmiotu. Zgodnie z wyrokiem NSA z dnia 27 listopada 2003 r. „do przychodów zaliczyć można tylko takie wartości, które określają definitywny przyrost majątku podatnika”<sup>4</sup>. W rozpatrywanym przypadku – wskutek uwzględnienia przez sąd wyższej instancji kasacji (od wyroku sądu zasądzającego uprzednio odszkodowanie na rzecz podatnika) – niejako „odpadła” podstawa prawna, na mocy której u podatnika powstał przychód z tytułu

otrzymanego od pozwanego odszkodowania. Tym samym **przychód podatnika z tego tytułu przestał mieć charakter definitywnego przysporzenia** (w sensie cywilnoprawnym stał się świadczeniem nienależnym), a zatem **utracił charakter ostateczny i tym samym „przestał być” przychodem** (co nie oznacza, że zwrot otrzymanego wcześniej przysporzenia stał się kosztem uzyskania przychodu, o czym była mowa powyżej). Z tego względu **zwrot przez podatnika otrzymanej kwoty odszkodowania jest podstawą do zmniejszenia (korekty) przychodów do opodatkowania podatkiem dochodowym w tej samej wysokości**.

W związku z powyższym należy rozstrzygnąć, za jaki okres podatnik powinien dokonać korekty przychodu w związku ze zwrotem zasądzzonego uprzednio odszkodowania, tj. czy zmniejszenie przychodów dotyczyć ma roku, w którym podatnik faktycznie otrzymał od pozwanego odszkodowanie, czy przychodów roku, w którym podatnik dokonał następnie zwrotu odszkodowania na rzecz pozwanego. Wydaje się, że podatnik może dokonać korekty przychodów uwzględniając to w deklaracji składanej za ten okres, w którym dokona zwrotu odszkodowania.

Przypisy:

- <sup>1</sup> Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.; zwana dalej „ustawą z dnia 15 lutego 1992 r.”.
- <sup>2</sup> Do zmniejszenia przychodów bezpośrednio odnosi się np. art. 12 ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., w którym jest mowa o tym, że należne przychody zmniejsza się o wartość zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont – przepis ten nie ma jednak w przedmiotowej sprawie zastosowania, gdyż dotyczy przychodów związanych z działalnością gospodarczą.
- <sup>3</sup> J. Marciniuk (red.), *Podatek dochodowy od osób prawnych, Podatkowe Komentarze Becka*, 2005.
- <sup>4</sup> Sygn. akt III S.A. 3382/02.

## Orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości

15 lipca 2004 r. (C-495/01)

**Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w sprawie Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Finlandii.**

Sentencją wyroku jest stwierdzenie, że art. 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych zmierza do obciążenia podatkiem od wartości dodanej całej wartości towarów lub usług przewidując, iż do podstawy opodatkowania zalicza się wypłaconą podatnikowi subwencję bezpośrednio związaną z ceną danej transakcji. Nie uchybia zobowiązaniom, które na nim ciążyą na mocy tego przepisu, Państwo Członkowskie, które nie obejmuje podatkiem od wartości dodanej pomocy przyznawanej na podstawie rozporządzenia nr 603/95 w sprawie wspólnej organizacji rynku suszu paszowego.

W pojęciu „subwencje związane bezpośrednio z ceną” mieszczą się bowiem jedynie te subwencje, które stanowią całkowicie lub częściowo świadczenie uzyskiwane w zamian za dostawy towarów lub świadczenia usług oraz są przyznawane osobie trzeciej przez sprzedawcę lub świadczącego usługi.

Stąd przesłanki obciążenia rzeczony pomocy podatkiem nie są spełnione w przypadku dokonywanej po suszeniu przez przedsiębiorstwo przetwórcze sprzedaży suszu paszowego nabytego od producentów zielonki, albowiem w tym przypadku pomoc ta nie jest przyznawana w tym konkretnie celu, aby przedsiębiorstwo przetwórcze dostarczało susz paszowy nabywcy za cenę niższą w stosunku do rynku światowego. Przesłanki te nie zostały również spełnione w przypadku umowy specjalnego zamówienia zawartej przez przedsiębiorstwo przetwórcze z producentem zielonki, albowiem pomoc otrzymywana przez przedsiębiorstwo przetwórcze nie jest wypłacana na jego rzecz, a rzeczony przedsiębiorstwo przybiera jedynie rolę pośrednika między agencją płatniczą a producentem suszu.

Opracowała: Marta Dubec



# Problematyka zakazanej pomocy publicznej z uwzględnieniem analizy poszczególnych przesłanek ją statuujących, w kontekście środków podatkowych. Część I

Piotr Sidor

Autor jest prawnikiem, pracownikiem Instytutu Studiów Podatkowych

Powyższy artykuł przedstawia analizę problematyki pomocy publicznej z podziałem na poszczególne przesłanki – ze szczególnym uwzględnieniem zagadnienia środków podatkowych. Artykuł został podzielony na części, w ramach których przedmiotem analizy będą kolejne przesłanki z art. 87 TWE w kontekście problematyki podatkowej.

## POMOC PUBLICZNA – UWAGI OGÓLNE

Pomimo wielokrotnego występowania terminu „pomoc publiczna” w aktach prawa wspólnotowego, jak również prawa krajowego – pojęcie pomocy publicznej nie zostało jednoznacznie zdefiniowane. Należy uznać, iż rozwiązanie takie zaakceptowano celowo, zwracając się w stronę szerokiej i elastycznej interpretacji tego pojęcia przez Komisję Europejską oraz ETS, uniemożliwiającej obchodzenie jego zakresu przedmiotowego przez państwa członkowskie. Prawidłowe ustalenie zakresu tego pojęcia – a w konsekwencji określenie obowiązujących granic prawnych – ma kluczowy wpływ na kształt całego prawa subwencyjnego, będącego częścią polityki konkurencji prowadzonej przez UE. Wspomniany brak definicji legalnej pojęcia pomocy publicznej nie powoduje jednak luki prawnej, gdyż zarówno doktryna, jak i orzecznictwo skutecznie przyczyniają się do precyzowania i wyjaśniania poszczególnych elementów składowych pojęcia. Z kolei praktyka Komisji w stosowaniu przepisów z zakresu pomocy publicznej tworzy podstawy do określania kierunków rozwoju polityki konkurencji i ich implementacji we wtórnym prawie wspólnotowym. W tym kontekście należy również zwrócić uwagę na tzw. *soft law*.

Ochrona konkurencji jest jednym z najważniejszych zadań Wspólnot Europejskich, realizowanych w przepisach prawa wspólnotowego pierwotnego i wtórnego. W pierwszej kolejności należy wskazać na art. 3 TWE – tworzący swoiste podwaliny instytucji ochrony konkurencji w prawie wspólnotowym – stanowiący, iż działalność Wspólnoty obejmuje ustanowienie systemu zapewniającego niezakłóconą konkurencję we wspólnym rynku. Wolna konkurencja jako zasada polityki gospodarczej i podstawa gospodarki rynkowej potwierdzona została również w art. 4 TWE. Postanowienia powyższych artykułów potwierdzone i zrealizowane zostały w dalszych przepisach szczegółowych Traktatu. Największe znaczenie z punktu widzenia problematyki pomocy publicznej mają przepisy Rozdziału 1 (Reguły konkurencji) Tytułu VI TWE, ze szczególnym uwzględnieniem art. 87-89 TWE. Stąd definicję pomocy publicznej należy wywieść z całości materii normatywnej, opierając się

w szczególności na art. 87 TWE oraz na dorobku doktryny i orzecznictwa. Zgodnie z art. 87 ust. 1 TWE wszelka pomoc przyznawana przez Państwo Członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez uprzywilejowanie niektórych przedsiębiorstw lub niektórych gałęzi produkcji, jest niezgodna ze wspólnym rynkiem w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między Państwami Członkowskimi.

Należy podkreślić, iż Traktat nie formułuje bezpośrednio zakazu udzielania takiej pomocy, wskazując tylko, iż jest ona niezgodna, nie do pogodzenia ze wspólnym rynkiem – *incompatible with the common market*.<sup>1</sup> Biorąc jednak pod uwagę treść art. 10 TWE stanowiącego, iż Państwa Członkowskie są obowiązane podejmować wszelkie właściwe środki ogólne lub szczególne w celu zapewnienia wykonania zobowiązań wynikających z Traktatu, a w szczególności obowiązane są powstrzymać się od podejmowania wszelkich środków, które mogłyby zagrozić urzeczywistnieniu celów Traktatu – środki niezgodne ze wspólnym rynkiem i naruszające zasady konkurencji będące celem polityki Wspólnoty należy traktować jako zakazane.<sup>2</sup> Dlatego też w dalszej części artykułu pomoc spełniająca wszystkie przesłanki z art. 87 ust. 1 TWE, nieobjęta zakresem wyłączeń, będzie określana mianem zakazanej pomocy publicznej. Należy równocześnie zwrócić uwagę, iż zakaz ten nie ma charakteru bezwzględniego ani bezwarunkowego<sup>3</sup>. Komisja wyposażona w kompetencje do oceny zgodności poszczególnych środków ze wspólnym rynkiem, może w zakresie przysługującego jej uznania orzec o dopuszczalności zastosowania pomocy spełniającej przesłanki z art. 87 ust. 1 TWE<sup>4</sup>. Pogląd powyższy ETS podkreśla w wielu swoich orzeczeniach<sup>5</sup>. Przysługująca Komisji w tym zakresie władza dyskrecjonalna podlega oczywistym ograniczeniom z art. 88 ust. 2 TWE oraz kontroli ze strony ETS<sup>6</sup>.

W celu rozstrzygnięcia, czy konkretne wsparcie finansowe stanowi pomoc publiczną należy ocenić, czy zostały spełnione łącznie w każdym przypadku wszystkie przesłanki wymienione w art. 87 ust. 1 TWE<sup>7</sup>. W oparciu o przesłanki z powyższego artykułu możliwe jest skonstruowanie definicji pomocy publicz-

nej. Przedstawiciele doktryny formułując powyższą definicję wymieniają różną liczbę przesłanek, poddając je analizie z różnym stopniem szczegółowości, kładąc nacisk na odmienne jej elementy. P. Pelka i M. Stasiak proponują definicję opartą na trzech przesłankach: 1) pomoc zakłóca konkurencję lub grozi zniekształceniem konkurencji, o ile ma to wpływ na wymianę handlową, 2) jest udzielana przez państwo członkowskie lub ze źródeł państwowych, 3) prowadzi do uprzywilejowania niektórych przedsiębiorstw lub niektórych gałęzi produkcji (selektywny charakter pomocy)<sup>8</sup>.

Z kolei I. Postuła i A. Werner proponują definicję opartą na pięciu elementach: 1) dany środek jest pomocą przyznaną przez państwo lub ze źródeł państwowych, 2) przyznanie go powoduje uprzywilejowanie niektórych przedsiębiorstw lub gałęzi produkcji, 3) przyznanie pomocy wpływa lub grozi zakłóceniem konkurencji, 4) udzielenie pomocy wpływa na wymianę handlową pomiędzy państwami członkowskimi, 5) przyznanie pomocy nie jest dozwolone na podstawie przepisów szczególnych zawartych w TWE<sup>9</sup>.

Ciekawą definicję zaproponował również T. Skoczny. Według tego autora na gruncie art. 87 ust. 1 TWE zakazana jest: 1) pomoc państwa, która 2) faworyzuje jej beneficjentów, 3) ma charakter antykonkurencyjny, 4) wpływa na handel wewnątrzspółnotowy. Autor grupuje te przesłanki: dwie pierwsze jako identyfikacyjne, dwie następne jako kwalifikacyjne z punktu widzenia rynku<sup>10</sup>.

Proponowane są również definicje oparte na „grupach przesłanek”. Piotr Marquardt proponuje konstrukcję definicji opartą na trzech grupach przesłanek: 1) środek musi stanowić pomoc, 2) pomoc musi mieć charakter publiczny (tj. pochodzić ze źródeł publicznych), 3) pomoc musi mieć antykonkurencyjny charakter. Poza wymienionymi grupami przesłanek autor umiejscawia grupę przepisów szczególnych z TWE, o których mowa w art. 87 ust. 1 TWE, wyłączających zastosowanie zakazu – traktując je w tym przypadku jako przesłankę pozytywną<sup>11</sup>.

Autor powyższego artykułu przychylił się do zbioru przesłanek zaproponowanego przez S. Dudzika<sup>12</sup>, z uwzględnieniem szczegółowych akcentów wyrażonych przez niego w związku z analizą pojęcia pomocy publicznej. Definicja zaproponowana przez tego przedstawiciela doktryny najdokładniej przedstawia istotę i złożoność problematyki pomocy publicznej. W oparciu o nią można najprecyzyjniej dokonać kwalifikacji danego środka z punktu widzenia art. 87 ust. 1 TWE. Definicja powyższa kładzie nacisk na element samej „pomocy” jako przesłanki konstytuującej pomoc publiczną.

Biorąc pod uwagę definicję zaproponowaną przez S. Dudzika należy wskazać, iż aby art. 87 ust. 1 TWE znalazł zastosowanie muszą zostać spełnione następujące przesłanki:

- 1) dany środek musi stanowić „pomoc” dla przedsiębiorstwa,
- 2) pomoc zostaje udzielona „przez państwo lub ze źródeł państwowych”,
- 3) uprzywilejowuje niektóre przedsiębiorstwa lub niektóre gałęzie produkcji,
- 4) zakłóca konkurencję lub grozi jej zakłóceniem,
- 5) narusza wymianę handlową między państwami członkowskimi,
- 6) pomoc nie jest objęta jednym z wyjątków zawartych w Traktacie.

Analiza wymienionych przesłanek dokonana zostanie poniżej, z podziałem na poszczególne części niniejszego artykułu, ze szczególnym naciskiem położonym na aspekty podatkowe zagadnienia pomocy publicznej. W stosunku do tego ro-

dzaju pomocy najistotniejsza będzie przesłanka uprzywilejowania, gdyż właśnie selektywność rozwiązań podatkowych powoduje poddanie ich rygorom prawa konkurencji. Również przegląd orzecznictwa dokonany w zakresie kolejnych elementów definicji będzie miał na celu odniesienie poszczególnych przesłanek do pomocy publicznej o charakterze podatkowym. Konsekwencją takiej analizy będzie przygotowanie gruntu do rozważań na temat poszczególnych instytucji podatkowej pomocy publicznej w przepisach prawa krajowego – dokonanych w dalszych częściach artykułu.

## **PRZESŁANKI WYSTĄPIENIA POMOCY PUBLICZNEJ, ZE SZCZEGÓLNYM UWZGLĘDNIENIEM ZAGADNIENIA ŚRODKÓW PODATKOWYCH**

### **Przesłanka 1.**

#### **Pojęcie pomocy w definicji art. 87 ust. 1 TWE**

Należy podkreślić, iż termin „pomocy” jest rozumiany w prawie wspólnotowym – w tym przypadku w art. 87 TWE – niezwykle szeroko. Należy równocześnie podkreślić niezwykle istotny systemowy aspekt prawny w tym zakresie – hierarchii źródeł prawa – „Pojęcie pomocy używane w przepisach Traktatu jest pojęciem prawa wspólnotowego i tylko w kontekście przepisów tego porządku prawnego może być interpretowane. Tym samym praktycznie bez znaczenia jest kwalifikacja określonych środków jako pomocowych lub innych dokonywana na podstawie przepisów prawa krajowego.”<sup>13</sup>

W doktrynie zwraca się uwagę, iż zgodnie z powyższym artykułem idzie o „wszelką pomoc” udzielaną „w jakiegokolwiek formie”<sup>14</sup>. Pomocą jest więc korzyść odnoszona przez przedsiębiorstwo z jednej strony, z równoczesnym obciążeniem – szeroko pojętego – budżetu państwa po drugiej stronie. Korzyść po stronie przedsiębiorcy powinna mieć charakter majątkowy, świadczenie powinno mieć nieodpłatny charakter (całkowicie lub częściowo) lub też być odpłatne poniżej wartości rynkowej<sup>15</sup>, a więc musi zachować jednostronny charakter, nie może być świadczeniem wzajemnym. Powinien zatem wystąpić brak ekonomicznej ekwiwalentności analizowanej korzyści<sup>16</sup>. Pomocą będzie więc wszelkie świadczenie na rzecz przedsiębiorstwa pochodzące od państwa lub ze źródeł państwowych – niezależnie od formy prawnej, w której go udzielono – które przynosi temu przedsiębiorstwu korzyść, niemożliwą do uzyskania w ramach normalnej działalności gospodarczej<sup>17</sup>. To właśnie owo przysporzenie otrzymane na warunkach korzystniejszych od oferowanych na rynku stanowi pomoc dla przedsiębiorstwa<sup>18</sup>. Warto podkreślić na gruncie podatkowym, iż pomocą publiczną nie będzie przysporzenie powstałe na skutek zwrotu nienależnie pobranych środków, np. zwrot niesłusznie pobranego podatku, gdyż w tym przypadku nie mamy do czynienia z korzyścią po stronie przedsiębiorcy, a jedynie świadczeniem wyrównawczym, a więc w gruncie rzeczy ekwiwalentnym.

Pomoc udzielona przedsiębiorstwu może mieć charakter bezpośredni, jak i pośredni, tak jak i odpowiadające jej uszczuplenie w zasobach państwowych. Jako przykładowe środki stanowiące pomoc państwa w rozumieniu art. 87 ust. 1 TWE można wymienić: dotacje, wszelkie formy dokapitalizowania, pożyczki, kredyty, poręczenia, gwarancje, preferencyjne stawki oprocentowania, pokrycie strat operacyjnych, a także pomoc publiczną o charakterze podatkowym – zwolnienia podatkowe, ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych: zaniechanie po-

boru, odroczenie płatności lub rozłożenie na raty płatności podatku bądź zaległości podatkowej czy też umorzenie zaległości podatkowej bądź odsetek za zwłokę. Należy jednak podkreślić, iż ten katalog pozostaje otwarty, a w doktrynie pojawiają się różnorodne klasyfikacje i podziały.

Korzyść przyznana przedsiębiorstwu uprzywilejowuje jego pozycję na rynku, w konsekwencji prowadząc do naruszenia konkurencji. W doktrynie powszechnie akceptuje się podział na pomoc w sensie pozytywnym – oznaczającą bezpośrednią korzyść, przysporzenie dla beneficjenta, a więc przepływ środków z budżetu państwa lub jednostek samorządu terytorialnego – traktowaną jako wydatek<sup>19</sup>, oraz pomoc w sensie negatywnym – polegającą na zmniejszaniu ciężarów publicznoprawnych ciążyących na przedsiębiorstwie, zrzeczeniu się przez państwo egzekwowania należnych środków pieniężnych – uszczuplającą wpływy budżetowe<sup>20</sup>.

Pomocą będzie przekazanie przez państwo lub ze źródeł państwowych konkretnych funduszy, dokonanie inwestycji w przedsiębiorstwo lub innego rodzaju zaangażowanie środków publicznych w sytuacji, w której inwestor prywatny stosując standardowe kryteria ekonomiczne – opłacalności i perspektywy osiągnięcia zwrotu – takiej inwestycji by nie dokonał. Owa ocena zaangażowania kapitału oparta o realia rynkowe, zwana *testem inwestora prywatnego*, powinna zawsze znajdować zastosowanie przy kwalifikowaniu konkretnego środka jako pomoc publiczną<sup>21</sup>.

Oprócz wskazanych powyżej kryteriów klasyfikacji pomocy wyróżnia się także podziały opierające się na innych podstawach i założeniach<sup>22</sup>. Należy w tym miejscu powołać również stanowisko ETS w zakresie środków stanowiących pomoc publiczną. Wielokrotnie w swoich wyrokach ETS podkreślał, iż pojęcie pomocy państwa jest bardziej ogólne od pojęcia subwencji, obejmując nie tylko rzeczywiste świadczenia, ale również działania, które w różnych formach zmniejszają normalne obciążenia budżetu przedsiębiorstwa<sup>23</sup>.

Analizując zagadnienie przyznania pomocy należy przywołać równocześnie bardzo interesujący pogląd ETS odnośnie kwalifikowania działań państwa jako pomocy publicznej<sup>24</sup>. Jest on przykładem „rozumowania” zarówno Komisji, jak i ETS uznających, że opieszałość i brak skuteczności w egzekwowaniu należnych państwu wierzytelności – wynikających z zobowiązań przedsiębiorstwa w zakresie podatków i ubezpieczenia społecznego – może stanowić pomoc publiczną. Wskazano w tym przypadku, iż państwo – wierzyciel publiczny – przyjmując taką postawę, nie działało w sposób właściwy dla wierzyciela prywatnego w celu odzyskania przynajmniej części swoich należności. Również traktowanie na specjalnych warunkach przedsiębiorstwa w postępowaniu upadłościowym – z uwzględnieniem pomocy o charakterze podatkowym – będące stosowaniem specjalnych przywilejów w stosunku do obowiązujących procedur, jest zaliczane od szeroko rozumianej pomocy publicznej<sup>25</sup>. Z licznego dorobku orzecznictwa ETS w zakresie pojęcia pomocy warto jeszcze przywołać wyrok z dnia 13 czerwca 2002 r. w sprawie C-382/99 Królestwo Holandii v. Komisja Wspólnot Europejskich, który – oprócz potwierdzenia zastosowania rygoru art. 87 ust. 1 TWE do wszelkich środków zmniejszających obciążenia budżetu przedsiębiorstwa oraz środków o podobnym charakterze – podkreśla, iż w tym zakresie różnienia środków interwencji państwowej nie dokonuje się co do ich podstaw lub celów, lecz w odniesieniu do ich skutków<sup>26</sup>.

Podsumowując należy zwrócić uwagę, iż szeroko rozumiane świadczenie pochodzące od państwa lub ze źródeł państwowych będzie stanowiło pomoc dla przedsiębiorstwa w każdym przypadku, gdy korzyść wyniknie z zakłócenia zasad wolnorynkowych – uprzywilejowując pozycję tego beneficjenta. Stąd uzasadniony wydaje się pogląd, iż wyznacznikiem takiej korzyści będzie jej relacja do wartości rynkowej, którą ze sobą niesie. Jeżeli korzyść uzyskana przez przedsiębiorstwo w efekcie zaangażowania środków publicznych nie przekroczy wyceńny rynkowej takiego przysporzenia – zachowana zostanie ekwiwalentność świadczeń – a więc taka aktywność państwa będzie typowym działaniem zgodnym z przyjętymi miernikami ekonomicznymi wolnego rynku, nie będziemy mieli do czynienia z pomocą państwa w rozumieniu art. 87 ust. 1 TWE. W przypadku jednak, gdy przedsiębiorstwo osiągnie korzyść przewyższającą określony dla danej transakcji wzorzec rynkowy, będzie ona uprzywilejowywać je w stosunku do pozostałych uczestników rynku, czyniąc z tego przedsiębiorstwa beneficjenta pomocy. Najlepszym rozwiązaniem dla zachowania zasad rynkowych działalności państwa jest zatem – tam, gdzie istnieje taka możliwość – procedura przetargu. Zgodnie ze stanowiskiem Komisji oraz poglądami doktryny zarzut preferencji, a w związku z tym występowania pomocy publicznej, zostanie wyłączony przy zastosowaniu odpowiednich procedur przetargowych<sup>27</sup>.

Analiza terminu pomocy w znaczeniu ścisłym stanowi punkt wyjścia do dalszych rozważań odnośnie przesłanek statuujących zakazaną pomoc publiczną. Należy zwrócić uwagę, iż szczególnie z perspektywy instytucji prawa podatkowego dopiero stwierdzenie selektywnego charakteru danego środka przyznającego korzyść – pomoc dla przedsiębiorstwa, może dać podstawy do uznania go za niezgodny ze wspólnym rynkiem, a w konsekwencji niedopuszczalny z punktu widzenia art. 87 ust. 1 TWE. Dlatego tak istotne jest ustalenie, czy uzyskana pomoc ma zastosowanie tylko do wybranych przedsiębiorców lub gałęzi produkcji – stanowiąc przywilej wyłącznie dla nich – w oparciu o subiektywne parametry, czy też powyższa korzyść jest efektem środka nienoszącego cech selektywności, a więc opartego na „kluczu” obiektywnym. W przypadku działań państwa w sferze danin publicznych będą one wymagały wnikliwej oceny w tym zakresie<sup>28</sup>.

#### Przypisy:

- 1 Por. S. Dudzik, *Pomoc państwa dla przedsiębiorstw publicznych w prawie Wspólnoty Europejskiej. Między neutralnością a zaangażowaniem*. Kraków 2002, s. 29.
- 2 Stanowisko takie zajmuje ETS w licznych wyrokach, używając pojęcia pomocy zakazanej – *prohibited aid*, zob. wyrok z dnia 10 grudnia 1969 r. 6/69 Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Francuska ECR 1969/00523.
- 3 Por. wyrok ETS z dnia 8 listopada 2001 r. C-143/99 Adria-Wien Pipeline GmbH i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH v. Finanzlandesdirektion für Kärnten, LEX nr 83468, pkt 3: „Podstawowy zakaz pomocy państwa nie jest ani absolutny, ani bezwarunkowy. Tym samym art. 92 ust. 3 Traktatu (obecnie art. 87 ust. 3 TWE) przyznaje Komisji szeroką swobodę uznania w zakresie stwierdzenia zgodności danej pomocy ze wspólnym rynkiem w drodze wyjątku od ogólnego zakazu ustanowionego w art. 92 ust. 1 Traktatu.”
- 4 Zob. wyrok ETS z dnia 22 marca 1977 r. 78/76 Firma Steinike und Weinlig v. Republika Federalna Niemiec ECR 1977/2/00595, gdzie Trybunał podkreślił kompetencje Komisji w dokonywaniu przeglądu i nadzorze na systemami udzielania pomocy państwa oraz orzekaniu o zgodności ze wspólnym rynkiem. Zob. również wyrok ETS z dnia

- 22 marca 1977 r. 74/76 Iannelli & Volpi S.p.A. v. Ditta Paolo Meroni ECR 1977/2/00557. W określonych przypadkach z kompetencji takiej korzysta również Rada.
- <sup>5</sup> Zob. wyrok ETS z dnia 17 września 1980 r. 730/79 Philip Morris Holland B.V. v. Komisja Wspólnot Europejskich ECR 1980/6/02671: *In the application of article 92 (3) of the eec treaty the commission has a discretion the exercise of which involves economic and social assessments which must be made in a community context. (pkt 2 tezy)*. W procesie stosowania art. 92 (3) TWE Komisja dysponuje swobodnym uznaniem, które obejmuje ocenę ekonomiczną i społeczną, która musi być dokonana w kontekście wspólnotowym (tłumaczenie własne). Tak również wyrok ETS z dnia 24 lutego 1987 r. 310/85 Deufil GmbH & Co. KG v. Komisja Wspólnot Europejskich ECR 1987/2/00901, wyrok ETS z dnia 14 lutego 1990 r. C-301/87 Republika Francuska v. Komisja Wspólnot Europejskich ECR 1990/2/1-00307, wyrok ETS z dnia 14 kwietnia 2005 r. C-110/03 Królestwo Belgii v. Komisja Wspólnot Europejskich LEX nr 220787, pkt 67; Zob również wyrok SPI z dnia 13 czerwca 2000 r. T-204/97 EPAC – Empresa para a Agroalimentação e Cereais, SA v. Komisja Wspólnot Europejskich LEX nr 83161, pkt 7;
- <sup>6</sup> Zob. wyrok ETS z dnia 23 lutego 2006 r. C-346/03 Giuseppe Atzeni, Francesco Atzori, Giuseppe Ignazio Boi v. Regione autonoma della Sardegna, LEX nr 226359, pkt 7; tak również wyrok ETS z dnia 14 kwietnia 2005 r. C-110/03 Królestwo Belgii v. Komisja Wspólnot Europejskich LEX nr 220787, pkt 68.
- <sup>7</sup> Zob. wyrok ETS z dnia 23 marca 2006 r. C-237/04 Enirisorse SpA v. Sotacarbo SpA, Lex nr 226391, pkt 3839; wyrok ETS z dnia 21 marca 1990 r. C-142/87 Belgia v. Komisja Wspólnot Europejskich, tzw. wyrok „Tubemeuse”, Rec. Str. I-959, pkt 25.
- <sup>8</sup> P. Pełka, M. Stasiak, *Pomoc publiczna dla przedsiębiorców w Unii Europejskiej*, Warszawa 2002, s. 18.
- <sup>9</sup> I. Postuła, A. Werner, *Pomoc publiczna*, Warszawa 2006, s. 26-27.
- <sup>10</sup> T. Skoczny, *Zakaz antykonkurencyjnej pomocy państwa (w:) Prawo Unii Europejskiej*, red. J. Barcz, Warszawa 2007, s. II-421.
- <sup>11</sup> P. Marquardt, *Pomoc publiczna dla małych i średnich przedsiębiorców*, Warszawa 2007, s. 36.
- <sup>12</sup> Por. S. Dudzik, *Pomoc państwa...*, s. 33.
- <sup>13</sup> S. Dudzik, *Pomoc państwa...*, s. 61.
- <sup>14</sup> Zob. I. Postuła, A. Werner, *Pomoc publiczna...*, s. 27, tak samo S. Dudzik, *Pomoc państwa...*, s. 61.
- <sup>15</sup> Zob. S. Dudzik, *Pomoc państwa...*, s. 65-67.
- <sup>16</sup> Zob. P. Marquardt, *Pomoc publiczna...*, s. 38.
- <sup>17</sup> Tak S. Dudzik, *Pomoc państwa...*, s. 68;
- <sup>18</sup> Por. Definicję M. Kuleszy (w:) *Pomoc publiczna dla przedsiębiorstw w RP. Rola gminy – uwagi wstępne na tle postanowień Traktatu rzymskiego i Układu o Stowarzyszeniu*, 1996, nr 1, s. 37. Autor wskazuje, iż pomocą jest „każde – w sensie ekonomicznym – przysporzenie, o charakterze nieekwiwalentnym w procesie wymiany, mające charakter przywileju, niezależnie od formy prawnej, w której go udzielono”.
- <sup>19</sup> Pomocą w sensie pozytywnym są: dotacje pieniężne lub rzeczowe, gwarancje, poręczenia, inwestycje kapitałowe ze środków publicznych – wszelkie formy dokapitalizowania przedsiębiorstwa.
- <sup>20</sup> Mamy w tym przypadku do czynienia przede wszystkim z wszelkimi formami zwolnień i ulg podatkowych oraz ulgami w spłacie zobowiązań podatkowych, przyspieszoną amortyzacją, kredytami podatkowymi, zwolnieniami z opłat parapatkatowych (składki na ubezpieczenie społeczne), konwersją wierzytelności przedsiębiorstwa, zrzeczeniem się dywidendy w spółce kapitałowej z udziałem Skarbu Państwa.
- <sup>21</sup> Dokładniejsze omówienie tego zagadnienia dokonane zostanie przy okazji analizy przesłanki uprzywilejowania.
- <sup>22</sup> Por. klasyfikacja ze względu na podstawę przyznania pomocy, źródło pochodzenia pomocy, ryzyko ponoszone przez podmiot przyznający. Należy zwrócić uwagę na klasyfikację stosowaną przez Komisję, wyróżniającą cztery grupy form udzielania pomocy publicznej. Grupa A – formy charakteryzujące się przesunięciem środków publicznych w taki sposób, że wielkość pomocy odpowiada transferowi środków, może być to pomoc w sensie pozytywnym (wydatek A1), bądź w sensie negatywnym (uszczerpienie dochodów A2). Grupa B – formy zaangażowania kapitałowego państwa w kapitale przedsiębiorstw, konwersja wierzytelności. Grupa C – formy transferu środków w postaci udzielanych kredytów, pożyczek (rozłożenia na raty). Grupa D – gwarancje i poręczenia. Powyższy podział stosowany jest również na gruncie prawa polskiego. Podane za: I. Postuła, A. Werner, *Pomoc publiczna...*, s. 36-38.
- <sup>23</sup> Zob. wyrok ETS z dnia 14 kwietnia 2005 r. C-128/03 AEM SpA i AEM Torino SpA v. Autorita per l'energia elettrica e per il gas i inni, LEX nr 220793, pkt 1; wyrok ETS z dnia 10 stycznia 2006 r. C-222/04 Ministero dell'Economia e delle Finanze v. Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato, Cassa di Risparmio di San Miniato SpA, LEX nr 226073, pkt 131; wyrok ETS z dnia 23 lutego 1961 r. 30/59 De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg przeciwko Wysokiej Władzy, Rec. str. 1, pkt 39; wyrok ETS z dnia 17 czerwca 1999 r. C-295/97 Industrie Aeronautiche e Meccaniche Rinaldo Piaggio SpA v. International Factors Italia SpA (Ifitalia) i inni, ECR 1999/6/1-03735; wyrok ETS z dnia 8 maja 2003 r. C-328/99 Republika Włoska i SIM 2 Multimedia SpA v. Komisja Wspólnot Europejskich, LEX nr 155081, pkt 2; wyrok ETS z dnia 14 września 2004 r. C-276/02 Królestwo Hiszpanii v. Komisja Wspólnot Europejskich, ZOT-SiSPI 2004/8-9A/I-08091, pkt 24: „Pojęcie pomocy jest o wiele bardziej ogólne niż pojęcie subwencji, jako że nie tylko zawiera w sobie świadczenia pozytywne, tak jak w przypadku samych subwencji, ale także interwencje, które w różny sposób zmniejszają ciężary, które normalnie obciążają budżet danego przedsiębiorstwa.”
- <sup>24</sup> Zob. powołany powyżej wyrok ETS z dnia 14 września 2004 r. C-276/02 Królestwo Hiszpanii v. Komisja Wspólnot Europejskich, ZOTSiSPI 2004/8-9A/I-08091, pkt 26 i 32.
- <sup>25</sup> Zob. wyrok ETS z dnia 17 czerwca 1999 r. C-295/97 Industrie Aeronautiche e Meccaniche Rinaldo Piaggio SpA v. International Factors Italia SpA (Ifitalia) i inni, ECR 1999/6/1-03735, pkt 2: „Zastosowanie systemu odstępstw od ogólnych przepisów prawa upadłościowego, na korzyść dużych przedsiębiorstw przemysłowych w trudnej sytuacji, będących szczególnie poważnie zadłużonych w stosunku do określonych – głównie publicznych – kategorii wierzycieli, będzie traktowane jako przynoszące korzyść do rozmiarów pomocy państwa, w znaczeniu art. 92 ust. 1 (obecnie 87 ust. 1 P.S.) TWE, w przypadku ustalenia, że to przedsiębiorstwo: 1) dostało zgodę na kontynuowanie handlu w warunkach, w których przy zastosowaniu przepisów ogólnych prawa upadłościowego taka zgoda nie została mu udzielona, lub 2) korzystało z jednego lub więcej przywilejów w postaci: gwarancji państwowej, obniżonej stawki podatkowej, wyjątku od obowiązku do uiszczenia grzywnien oraz innych kar pieniężnych, lub też faktycznego umorzenia długów publicznych w całości lub części, których nie mogłoby żądać inne upadające przedsiębiorstwo przy zastosowaniu przepisów ogólnych prawa upadłościowego.” – tłumaczenie własne.
- <sup>26</sup> Lex nr 112011, pkt 2: „Dla celów art. 92 ust. 1 Traktatu (obecnie, po zmianie, art. 87 ust. 1 TWE) środki, które w różnych formach, zmniejszają obciążenia zazwyczaj zawarte w budżecie przedsiębiorstwa, oraz które, nie będąc subwencjami w ścisłym tego słowa znaczeniu, mają podobny charakter i taki sam skutek, uważane są za stanowiące pomoc. W tym względzie art. 92 ust. 1 nie dokonuje rozróżnienia środków interwencji państwowej co do ich podstaw lub celów, lecz określa je w odniesieniu do ich skutków (...) Pomoc przyznana stacjom paliw w celu zmniejszenia strat ekonomicznych poniesionych w wyniku wzrostu podatku na produkty naftowe stanowi pomoc dla przedsiębiorstw naftowych, jeżeli stacje paliw związane są z przedsiębiorstwami naftowymi klauzulami dotyczącymi systemu regulacji cen, mającymi na celu zapobieżenie uzyskaniu niższego obrotu przez stacje paliw na skutek podwyższonych cen paliwa będących konsekwencją podwyższenia podatku. Pomoc przyznawana tym stacjom paliw skutkuje zmniejszeniem obciążeń, które zazwyczaj miałyby wpływ na budżet przedsiębiorstw pragnących utrzymać swą pozycję rynkową w świetle rozwoju na krajowych i międzynarodowych rynkach. Dlatego też taka pomoc wywołuje skutki ekonomiczne dla zainteresowanych przedsiębiorstw, ponieważ skutkiem tej pomocy jest w każdym przypadku zwolnienie tych przedsiębiorstw z obowiązku ponoszenia całości bądź części kosztów upustów [ang. *forecourt discounts*] oferowanych przez pośredników w celu uniknięcia utraty udziału w rynku”, pkt 60-63, 66. Zob. również wyrok ETS z dnia 12 października 2000 r. C-480/98 Królestwo Hiszpanii v. Komisja Wspólnot Europejskich, LEX nr 83012, pkt 1: „Artykuł 92 ust. 1 Traktatu (obecnie art. 87 ust. 1 TWE) nie różniła pomiędzy środkami interwencji państwa w odniesieniu do ich przyczyn lub celów, lecz określa je w odniesieniu do ich skutków.”
- <sup>27</sup> Zob. I. Postuła, A. Werner, op. cit., s. 29, 39-42.
- <sup>28</sup> Zob. wyrok ETS z dnia 6 września 2006 r. C-88/03 Republika Portugalska v. Komisja Wspólnot Europejskich, LEX nr 226885, pkt 56: „Określenie ram odniesienia nabiera większej wagi w przypadku środków o charakterze podatkowym, ponieważ samo istnienie korzyści może być stwierdzone tylko w porównaniu z tak zwanym opodatkowaniem «normalnym».”

# Podatki w praktyce

**Jacek Budziszewski**

Autor jest prawnikiem, doktorantem w Katedrze Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji UW, pracownikiem Instytutu Studiów Podatkowych

## **NOWE ZASADY W PRAWIE DO ODLICZENIA PODATKU NALICZONEGO**

Od dnia 1 stycznia 2008 r. przestanie obowiązywać zasada, z której wynika, że uregulowanie należności z tzw. faktury pustej upoważnia podatnika do odliczenia podatku w niej naliczonego. Generalnie faktura pusta nie powinna znaleźć się w obrocie i nie powinna wywoływać żadnych skutków podatkowych. W obecnie obowiązującym stanie prawnym od powyższej zasady istnieje jeden wyjątek. A mianowicie, jeżeli faktura pusta została zapłacona, obowiązuje zasada ogólna – podatnik ma prawo obniżyć podatek należny o naliczony.

Z dniem 1 stycznia 2008 r. wejdzie w życie nowelizacja ustawy o podatku od towarów i usług. W art. 88 ust. 3a pkt 2 została skreślona końcowa część przepisu, co spowoduje, że żadna faktura dokumentująca transakcję niepodlegającą opodatkowaniu lub zwolnioną od podatku (nawet zapłacona przez podatnika) nie da mu możliwości obniżenia podatku.

## **FAKTURY ELEKTRONICZNE DLA BANKÓW I USŁUGODAWCÓW**

Od 2008 r. banki i usługodawcy będą mieli możliwość przesyłania kontrahentom faktur w formie elektronicznej. Oznacza to możliwość dostarczenia ich za pomocą Internetu. Realizacja faktury ma zostać uproszczona. Krajowa Izba Rozliczeniowa (podmiot rozliczający transakcje międzybankowe) twierdzi, że do końca 2008 r. usługa ma być dostępna dla połowy klientów bankowości elektronicznej.

Przesyłanie faktur drogą elektroniczną pozwoli na obniżenie kosztów ich wystawiania oraz może przyczynić się do skrócenia terminów płatności.

## **CZY SERWER, NA KTÓRYM UMIESZCZONE SĄ KSIĘGI RACHUNKOWE MOŻE ZNAJDOWAĆ SIĘ POZA TERYTORIUM RP?**

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości nakazuje, aby księgi rachunkowe były prowadzone w siedzibie jednostki (przedstawicielstwa lub oddziału zagranicznej osoby prawnej). Jeżeli spółka posiada oddziały (zakłady), to księgi mogą być prowadzone albo w siedzibie jednostki albo w oddziałach (zakładach).

Ponadto ustawa o rachunkowości dopuszcza możliwość prowadzenia ksiąg rachunkowych poza siedzibą jednostki, jednakże na terytorium RP (art. 11 ust. 3 tej ustawy) tylko wtedy, gdy są one prowadzone przy użyciu komputera oraz w razie powierzenia ich prowadzenia osobie fizycznej, osobie prawnej

lub jednostce nieposiadającej osobowości prawnej, uprawnionej do świadczenia takich usług. Z art. 13 ust. 2 i 3 w/w ustawy wynika, że przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera za równoważne z nimi uważa się odpowiednio zasoby informacyjne rachunkowości, zorganizowane w formie oddzielnych komputerowych zbiorów danych, bazy danych lub wyodrębnionych jej części, bez względu na miejsce ich powstania i przechowywania. Warunkiem utrzymywania zasobów informacyjnych systemu rachunkowości w formie określonej w ust. 2 jest posiadanie przez jednostkę oprogramowania umożliwiającego uzyskiwanie czytelnych informacji w odniesieniu do zapisów dokonanych w księgach rachunkowych poprzez ich wydrukowanie lub przeniesienie na inny komputerowy nośnik danych.

Z powyższych przepisów wynika, że co do zasady księgi rachunkowe należy prowadzić w siedzibie jednostki. Jednakże od powyższej reguły ustawa o rachunkowości przewiduje wyjątki wskazane powyżej. Ponadto zdaniem autora w/w ustawa nie przewiduje możliwości prowadzenia ksiąg rachunkowych poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. A skoro ustawa o rachunkowości wyraźnie wskazuje miejsca prowadzenia ksiąg rachunkowych, to należy uznać, że księgi rachunkowe powinny znajdować się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Jednakże, gdy księgi rachunkowe prowadzone są przy użyciu komputera, a dane księgowo znajdują się na serwerze położonym poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, istnieje możliwość uznania, iż zostały spełnione wymogi określone w art. 11 ustawy o rachunkowości, o tyle, o ile wprowadzanie danych do ksiąg odbywa się w siedzibie jednostki i oryginały dokumentów są dostępne w siedzibie spółki. Ponadto niezbędne jest zapewnienie możliwości powiązania przez system zapisów księgowych z dowodami księgowymi. Konieczne jest także wprowadzenie możliwości drukowania ksiąg za wybrany okres sprawozdawczy w każdym czasie. Jednostka powinna również przechowywać księgi w formie papierowej za okres zamknięty, bądź też zapisywać ich treść na innym nośniku danych.

Jednocześnie wskazuje się na szczególny obowiązek ochrony danych księgowych zapisanych w systemie informatycznym (na serwerze znajdującym się poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej) przed modyfikacją lub zniszczeniem.

W związku z powyższym w przypadku spełniania w/w warunków nie ma przeszkód, aby księgi rachunkowe były przechowywane na serwerach znajdujących się poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Powyższa teza znajduje potwierdzenie w pozycji *Ustawa o rachunkowości z wyjaśnieniami*, wydanej przez Departament Rachunkowości Ministerstwa Finansów w 2005 r.

### W JAKIM MOMENCIE NALEŻY ZALICZYĆ DO KOSZTÓW PODATKOWYCH WYDATEK O CHARAKTERZE POŚREDNIM?

Zgodnie z nową regulacją obowiązującą od dnia 1 stycznia 2007 r. (art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych) kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1.

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych wyróżnia koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami oraz koszty uzyskania przychodów inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami. Koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, poniesione w latach poprzedzających rok podatkowy oraz w roku podatkowym, są potrącane w tym roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody, z zastrzeżeniem ust. 4b i 4c. Z kolei koszty uzyskania przychodów, inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami, są potrącane w dacie ich poniesienia. Jeżeli koszty te dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy, a nie jest możliwe określenie, jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego, w takim przypadku stanowią koszty uzyskania przychodów proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą.

Za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów – zgodnie z ustawą z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – uważa się dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie otrzymanej faktury (rachunku), albo dzień, na który ujęto koszt na podstawie innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku), z wyjątkiem sytuacji gdy dotyczyłoby to ujętych jako koszt rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów.

Jednocześnie art. 9 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. stanowi, iż podatnicy są zobowiązani do prowadzenia ewidencji rachunkowej, zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy, a także do uwzględnienia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych zgodnie z przepisami art. 16a-16m. W tym przypadku za odrębne przepisy rozumie się ustawę o rachunkowości.

Z przepisów w/w ustawy wynika, że podatnicy są zobowiązani ująć w księgach rachunkowych wszelkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty. Ponadto ustawa o rachunkowości wskazuje wyraźnie, iż do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić, w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym. Podstawą zapisów w księgach rachunkowych są dowody księgowo stwierdzające dokonanie operacji gospodarczej (dowody zewnętrzne obce, dowody zewnętrzne własne oraz dowody wewnętrzne). Zapis w księgach rachunkowych musi być dokonany w sposób trwały, bez pozostawiania miejsc pozwalają-

cych na późniejsze dopiski lub zmiany. Jednocześnie trzeba wskazać, iż księgi rachunkowe powinny być prowadzone rzetelnie, bezbłędnie, sprawdzalnie i na bieżąco.

W świetle istniejącego stanu prawnego ujęcie w księgach rachunkowych (zaksięgowanie) kosztu na określony dzień wpływa na datę i sposób jego rozliczenia pod względem podatkowym. Przepisy ustawy o rachunkowości przesądzają tym samym o dacie poniesienia kosztu podatkowego, z zastrzeżeniem rezerw i biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów.

Ponadto trzeba wskazać na stanowisko prezentowane przez organy podatkowe. W decyzji z dnia 5 października 2007 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie stwierdził, że sformułowanie zawarte w art. 15 ust. 4e ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., zgodnie z którym dniem poniesienia kosztu jest dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie otrzymanej faktury (rachunku) lub też innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku) wskazuje, że co do zasady dniem tym jest dzień, na który zaksięgowano koszt w księgach rachunkowych, przy czym dzień ten nie może być wcześniejszy niż dzień otrzymania dowodu będącego podstawą zapisu księgowego.

Jednocześnie należy zwrócić uwagę na pogląd, z którego wynika, że dniem poniesienia kosztu powinien być dzień, w którym wystąpiło pierwsze zdarzenie ekonomiczne powodujące powstanie zobowiązania (długu). Dniem tym może być przykładowo dzień otrzymania lub wystawienia faktury.

### W JAKI SPOSÓB NALEŻY DOKUMENTOWAĆ KOSZTY REMONTU?

Z punktu widzenia zaliczenia wydatku do kategorii kosztów uzyskania przychodów niezbędne jest również posiadanie przez podatników odpowiednich dokumentów źródłowych potwierdzających fakt poniesienia określonych wydatków. Chodzi w tym przypadku o zgromadzenie dowodów obiektywnie potwierdzających te okoliczności. Należy przy tym zwrócić uwagę na fakt, iż przepisy ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. nie wprowadzają żadnych zasad, zgodnie z którymi powinno być udokumentowane poniesienie kosztów. Teza ta znalazła odzwierciedlenie w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, który w wyroku z dnia 13 marca 2001 r. Naczelny Sąd Administracyjny orzekł, że przepisy ustawy w zakresie uzyskania przychodów nie określają zasad, w myśl których powinno być udokumentowane poniesienie kosztów<sup>1</sup>. Skoro zatem brak jest zasad dotyczących dokumentowania poniesionych kosztów, należy przyjąć, iż dopuszczalne jest ich dokumentowanie w każdy dopuszczalny prawem sposób – niebudzący wątpliwości. Ponadto w cytowanym wyżej wyroku Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że podatnik, który wprawdzie poniósł faktycznie koszty, lecz nie posiada dowodów potwierdzających ich poniesienie, nie będzie miał prawa zaliczyć tych wydatków do kosztów uzyskania przychodów.

Z kolei w wyroku z dnia 7 marca 2001 r. Naczelny Sąd Administracyjny przyjął, iż podatnik ma możliwość odliczania dla celów podatkowych wszelkich wydatków, pod warunkiem, że wykaże ich związek z prowadzoną działalnością, a ich poniesienie ma lub może mieć wpływ na wielkość osiągniętego przychodu. Z powyższego wynikają dwie konstatacje, a mianowicie:

a) że to na podatniku spoczywa ciężar ich udowodnienia (można spotkać odmienne tezy),



b) że warunkiem odliczenia wydatków od przychodu jest udokumentowanie faktu ponoszenia wydatków w sposób niebudzący wątpliwości<sup>2</sup>.

W takim przypadku najlepiej mieć pisemne dokumenty<sup>3</sup>.

Ocena prawidłowego udokumentowania wydatków zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów należy do organów podatkowych, które mają jej dokonać w granicach swobodnej oceny dowodów<sup>4</sup>.

Trzeba wskazać również na stanowiska prezentowane przez organy podatkowe w tym zakresie. Co do zasady organy podatkowe twierdzą, że faktury nie są jedynymi dopuszczalnymi dowodami potwierdzającymi poniesienie wydatku. W piśmie z dnia 8 października 2004 r. Urząd Skarbowy w Bochni uznał, iż faktury nie są jedynymi dopuszczalnymi dowodami. Udokumentowaniem wydatków mogą być rachunek oraz inne dowody stwierdzające fakt dokonania operacji gospodarczej zgodnie z jej rzeczywistym przebiegiem i zawierające co najmniej:

- a) wiarygodne określenie wystawcy lub wskazanie stron (nazwę i adresy) uczestniczących w operacji gospodarczej, której dowód dotyczy,
- b) datę wystawienia dowodu oraz datę lub okres dokonania operacji gospodarczej, której dowód dotyczy, z tym że jeżeli data dokonania operacji gospodarczej odpowiada dacie wystawienia dowodu, wystarczy podanie jednej daty,
- c) przedmiot operacji i jego wartość oraz ilościowe określenie, jeżeli przedmiot operacji jest wymierny w jednostkach naturalnych, podpisy osób uprawnionych do prawidłowego udokumentowania operacji gospodarczych<sup>5</sup>.

W oparciu o przedstawione powyżej stanowisko, w opinii autora, uprawniony jest pogląd, zgodnie z którym podstawą do zaliczenia konkretnego wydatku do kosztów uzyskania może być zarówno faktura, jak i inne dokumenty źródłowe, które obiektywnie potwierdzają fakt poniesienia wydatku. W praktyce skarbowej z reguły przyjmuje się, że tego rodzaju wiarygodnym dowodem jest dokument potwierdzony przez inne niż podatnik osoby.

W związku z powyższym trzeba wskazać, iż koszty remontu, rozbudowy i modernizacji powinny być dokumentowane stosownymi fakturami zawierającymi właściwe opisy. Ponadto dowodem pomocniczym, choć niezmiernie istotnym, potwierdzającym poniesienie tych wydatków, jest umowa, której przedmiotem jest wykonanie tych prac oraz protokołu odbioru wykonanych prac, kosztorys itp.

#### **CZY WYDATKI PONIESIONE NA ZAKUP PRENUMERATY CZASOPISM NA NASTĘPNY ROK STANOWIĆ BĘDĄ KOSZT PODATKOWY W ROKU ZAPŁATY, CZY W ROKU KTÓREGO DOTYCZA?**

Zgodnie z art. 15 ust. 4d ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. koszty uzyskania przychodu, inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami, są potrącalne w dacie ich poniesienia. Jeżeli koszty te dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy, a nie jest możliwe określenie, jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego, w takim przypadku stanowią koszty uzyskania przychodów proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą. Z kolei w myśl art. 15 ust. 4e ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów uważa się dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie otrzymanej faktury

(rachunku) albo dzień, na który ujęto koszt na podstawie innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku), z wyjątkiem sytuacji gdy dotyczyłoby to ujętych jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów.

W tym zakresie istotne są także zasady wyrażone w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości – zasada memoriału oraz zasada współmierności. Pierwsza zasada wyrażona w art. 6 ust. 1 w/w ustawy stanowi, iż w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty. Z kolei druga zasada mówi, że dla zapewnienia współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego zaliczane będą koszty lub przychody dotyczące przyszłych okresów oraz przypadające na ten okres sprawozdawczy koszty, które jeszcze nie zostały poniesione.

Analiza powyższych przepisów prowadzi do wniosku, iż podatnicy powinni wydatki poniesione np. w 2007 r. na prenumeratę czasopism na 2008 r. (koszt pośredni) traktować na gruncie przepisów prawa podatkowego jako poniesione w 2008 r. (w poszczególnych miesiącach – w tych okresach powinny być ujmowane jako koszty uzyskania przychodów).

#### **CZY WYDATEK NA IMPREZĘ INTEGRACYJNĄ STANOWI KOSZT PODATKOWY PODATNIKA?**

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1.

Powyższy przepis oznacza, że podatnik ma możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wszelkich kosztów, po wyłączeniu zastrzeżonych w ustawie, zarówno bezpośrednio, jak i pośrednio związanych z uzyskiwanymi przychodami, pod tym jednak warunkiem, że wykaże ich związek z prowadzoną działalnością gospodarczą, a ich poniesienie ma lub może mieć wpływ na wielkość osiągniętego przychodu lub wiąże się z zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła przychodów. Warunkiem uznania danego wydatku za koszt uzyskania przychodu jest istnienie między nim a osiągnięciem przychodu związku przyczynowo-skutkowego, czyli wykazanie, że poniesienie wydatku ma lub może mieć wpływ na powstanie lub zwiększenie przychodu.

W związku z powyższym wydatki poniesione na organizację imprezy integracyjnej dla swoich pracowników ze środków obrotowych podatnika, mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów jako koszty pracownicze na warunkach określonych w art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

Na podstawie powyższego przepisu, wszelkie wydatki, poza wymienionymi w art. 16 ust. 1 tej ustawy, są kosztami uzyskania przychodu podatnika, jeżeli zostały poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródeł przychodów oraz mają związek z prowadzoną przez niego działalnością.

W ocenie autora wydatki ponoszone na pracowników ze środków obrotowych, w związku z organizacją dla nich imprez integracyjnych, są związane pośrednio z prowadzoną przez

podatników działalnością oraz mają na celu poprawę atmosfery pracy. Ułatwienie ułożenia wzajemnych relacji pomiędzy pracownikami i zintegrowanie ich z pracodawcą wpływa na zwiększenie efektywności ich pracy, co przekłada się wprost na przychody podatnika.

Ponadto trzeba wskazać, iż związek przyczynowo-skutkowy pomiędzy poniesionym wydatkiem a osiągniętym przychodem może uwidaczniać także szkolenie odbywające się w trakcie wyjazdów integracyjnych mające na celu podniesienie kwalifikacji zawodowych pracowników.

Powyższa teza znajduje potwierdzenie w licznych interpretacjach prawa podatkowego wydawanych przez organy podatkowe. Przykładowo należy wskazać na postanowienie z dnia 17 kwietnia 2007 r. wydane przez Naczelnika Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie<sup>6</sup>.

### ZALICZENIE DO KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW WYDATKÓW NA USŁUGĘ CATERINGOWĄ

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródeł przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1. Natomiast w myśl art. 16 ust. 1 pkt 28 nie uważa się za koszty uzyskania przychodów kosztów reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych.

Z powyższych przepisów wnika, iż do kosztów uzyskania przychodów – od dnia 1 stycznia 2007 r. – nie zalicza się wydatków ponoszonych na cele reprezentacji, w szczególności na zakup usług gastronomicznych, zakup żywności, napojów, w tym alkoholowych.

Odnosząc się do powyższego należy stwierdzić, że co do zasady istnieje możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatku na zakup usługi cateringowej o tyle, o ile nie ma on charakteru reprezentacyjnego i będzie możliwe wykazanie przez podatnika związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy poniesionym wydatkiem a osiągnięciem przychodu. W przeciwnym przypadku podatnik będzie zobowiązany do wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów wydatków na zakup usługi cateringowej (de facto usługi gastronomicznej połączonej z obsługą).

### NIEODPŁATNE UDOSTĘPNIENIE NIERUCHOMOŚCI – PRZYCHÓD PO OBU STRONACH TRANSAKCJI

Zgodnie z art. 13 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. za przychód z nieruchomości udostępnionych nieodpłatnie w całości lub w części do używania innym osobom prawnym i fizycznym oraz jednostkom organizacyjnym niemającym osobowości prawnej, z zastrzeżeniem ust. 3, uważa się równowartość czynszu, jaki przysługiwałby w razie zawarcia umowy najmu lub dzierżawy nieruchomości, ustaloną na podstawie przeciętnej wysokości czynszów stosowanych w danej miejscowości przy najmie lub dzierżawie nieruchomości tego samego rodzaju. Przepisu tego nie stosuje się do:

- lokali mieszkalnych udostępnionych osobom pozostającym z podatnikiem w stosunku pracy, dla których stanowi to nieodpłatne świadczenie w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych,

- nieruchomości lub jej części do użytku na cele działalności naukowej, naukowo-technicznej, oświatowej, oświatowo-wychowawczej, kulturalnej w zakresie kultury fizycznej i sportu, ochrony środowiska, dobroczynności, ochrony zdrowia i pomocy społecznej, rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów, kultu religijnego oraz związkom zawodowym,
- nieruchomości lub ich części przekazanych do używania przez podmiot publiczny partnerowi prywatnemu lub spółce, o której mowa w art. 19 ust. 1 ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym, jeżeli jest to przedmiotem wkładu własnego, o którym mowa w art. 4 pkt 6 tej ustawy.

Powołany wyżej przepis ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. określa sposób ustalania przychodu uzyskiwanego z tytułu nieodpłatnego udostępnienia innym podmiotom nieruchomości lub ich części. Z przepisu tego wynika, iż przychodem z udostępnienia nieodpłatnie nieruchomości w całości lub w części do używania innym podmiotom jest równowartość czynszu jaki przysługiwałby w razie zawarcia umowy najmu lub dzierżawy nieruchomości, ustalona na podstawie przeciętnej wysokości czynszów stosowanych w danej miejscowości przy najmie lub dzierżawie nieruchomości tego rodzaju za wyjątkami określonymi w ust. 2 tego przepisu.

W związku z powyższym należy zaznaczyć, że przy udostępnianiu nieruchomości nieodpłatnie przychód do opodatkowania powstanie po obu stronach tej transakcji, tzn. po stronie użyczającej i po stronie korzystającej z tej nieruchomości. W przypadku podmiotu użyczającego przychód powstanie na podstawie art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Z kolei po stronie podmiotu korzystającego podstawę do wykazania przychodu będzie stanowił art. 12 ust. 1 pkt 2 powołanej ustawy.

### OPODATKOWANIEM PODATKIEM DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH TZW. ZAKUPU NA PRACOWNIKA

W praktyce podatnicy spotykają się z problemem, czy wartość rabatu udzielonego pracownikowi przy zakupie towarów od pracodawcy stanowi dla pracownika przychód ze stosunku pracy. W tym zakresie organy podatkowe twierdzą, iż pracodawca (płatnik) jest obowiązany do wykazania po stronie pracownika przychodu ze stosunku pracy.

Zgodnie z art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych.

Wartość pieniężną innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych ustala się według zasad określonych w art. 11 ust. 2-2b.

Z kolei w myśl art. 11 ust. 2b, jeżeli świadczenia są częściowo odpłatne, przychodem podatnika jest różnica pomiędzy wartością tych świadczeń, ustaloną według zasad okre-

ślonych w ust. 2 lub 2a, a odpłatnością ponoszona przez podatnika.

Analiza w/w przepisów prowadzi do wniosku, że istnieje potencjalne ryzyko uznania przez organy podatkowe, iż płatnicy są zobowiązani zaliczyć do przychodów ze stosunku pracy poszczególnych pracowników różnicę między rzeczywistą wartością sprzedawanych towarów (ceną stosowaną wobec innych odbiorców; ceną rynkową) a kwotą ponoszona przez podatnika.

Powyższe potwierdzają organy podatkowe w wydawanych interpretacjach przepisów prawa podatkowego. Przykładowo należy wskazać na postanowienie Naczelnika Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie z dnia 30 sierpnia 2006 r., z którego wynika, iż organ podatkowy uznał za prawidłowe stanowisko podatnika, że przychody z tytułu nabywania przez pracowników towarów po obniżonych cenach należy traktować jako przychody ze stosunku pracy i opodatkować je wraz z innymi składnikami wynagrodzeń<sup>7</sup>.

### **CZY FAKT OBJĘCIA PRACOWNIKÓW PRZEZ PRACODAWCĘ OPIEKĄ MEDYCZNĄ RODZI OBOWIĄZEK ROZPOZNANIA PRZYCHODU ZE STOSUNKU PRACY?**

Problem ten dotyka wielu podatników. Bardzo często wartość przyznanych przez pracodawcę pakietów medycznych dla pracowników nie jest wliczana do przychodów ze stosunku pracy. Jednakże organy podatkowe mają w tym zakresie odmienne zdanie (od 1 stycznia 2007 r. widoczna jest jednolita linia interpretacyjna).

Zgodnie z art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych.

Niniejszym trzeba wskazać, iż nieodpłatnym świadczeniem pracodawcy (płatnika) na rzecz pracowników nie jest korzystanie przez nich z konkretnych usług medycznych, lecz fakt objęcia pracowników opieką medyczną. W związku z powyższym, przychodem nie będzie tutaj wartość rzeczywiście konsumowanych usług medycznych, lecz wartość świadczenia uzyskiwanego przez pracownika, jakim jest możliwość skorzystania z określonych usług.

W tym miejscu trzeba stwierdzić, iż usługa objęcia opieką medyczną finansowana pracownikom jest bardzo powszechna. Odpłatność z jej tytułu wynika z faktu objęcia opieką medyczną, a nie z faktu korzystania z konkretnych świadczeń.

Tego typu umowy polegają zarówno na przekazaniu świadczenia pieniężnego, jak i zarazem na przyrzeczeniu zapewnienia opieki medycznej w razie takiej potrzeby. W związku z tym pracownik, gdyby nie otrzymał przedmiotowego świadczenia od pracodawcy, mógłby indywidualnie zawrzeć taką umowę, ponosząc z tego tytułu wydatki.

Mając na uwadze powyższe należy uznać, iż w takich przypadkach u pracowników powstaje opodatkowany przychód ze stosunku pracy w postaci świadczenia w naturze. Zgodnie z art. 11 ust. 2a pkt 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., wartość pieniężną świadczeń, jeżeli przedmiotem świadczeń są usługi zakupione, ustala się według cen zakupu. Z tego wynika, iż przychodem każdego z pracowników będzie cena zakupu usługi objęcia go opieką medyczną.

Konkludując należy stwierdzić, że cena zakupu usługi objęcia danego pracownika opieką medyczną stanowi przychód tego pracownika w rozumieniu art. 11 w związku z art. 12 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., a wobec tego na pracodawcy z tytułu zakupu w/w usługi ciąży obowiązek płatnika określone w powołanej ustawie. Powyższe uwagi nie dotyczą świadczeń, które przysługują pracownikom na podstawie przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy, jeżeli zasady ich przyznawania wynikają z odrębnych ustaw lub przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw. Świadczenia te korzystają ze zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 11 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.

Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie w interpretacjach przepisów prawa podatkowego (co do zasady jednolitych) wydawanych przez organy podatkowe. Jako przykład należy podać postanowienia Naczelnika Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie z dnia 16 kwietnia 2007 r.<sup>8</sup> oraz z dnia 23 listopada 2006 r.<sup>9</sup>

#### Przypisy:

- <sup>1</sup> Wyrok NSA z dnia 13 marca 2001 r., sygn. III SA 68/00.
- <sup>2</sup> Wyrok NSA z dnia 7 marca 2001 r., sygn. III S. 64/200.
- <sup>3</sup> Wyrok SN z dnia 8 grudnia 2005 r., sygn. III FSK 618/2005.
- <sup>4</sup> Wyrok NSA z dnia 30 czerwca 1997 r., sygn. I SA 195/96.
- <sup>5</sup> Pismo Naczelnika Urzędu Skarbowego w Bochni z dnia 8 października 2004 r., sygn. PD/415-30/04.
- <sup>6</sup> Postanowienie Naczelnika Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie z dnia 17 kwietnia 2007 r., sygn. 1471/DPR/1423/9/07/MK.
- <sup>7</sup> Postanowienie Naczelnika Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie z dnia 30 sierpnia 2006 r., sygn. 1471/DPF/415-60/06/TM.
- <sup>8</sup> Postanowienie Naczelnika Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie z dnia 16 kwietnia 2007 r., sygn. 1471/DPF/415/6/2007/PP.
- <sup>9</sup> Postanowienie Naczelnika Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie z dnia 23 listopada 2006 r., sygn. 1471/DPF/415-84/06/ML.

# Odliczanie podatku naliczonego wynikającego z faktur dokumentujących czynności zwolnione i niepodlegające opodatkowaniu po dniu 1 stycznia 2008 r.

Krystian Łatka

Autor jest prawnikiem, doradcą podatkowym, pracownikiem Instytutu Studiów Podatkowych

Od dnia 1 stycznia 2008 r. na mocy ustawy z dnia 19 września 2007 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o zwrocie osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym, zmianie ulegnie art. 83 ust. 3a pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>1</sup>. W sposób oczywisty zwiększy to ryzyko podatkowe zarówno wystawcy faktury, jak i odbiorcy.

Zgodnie z nowym brzmieniem tego przepisu nie jest istotne uregulowanie należności wynikającej z faktury. Faktura dokumentująca transakcję, która nie podlega opodatkowaniu lub jest zwolniona od podatku nie stanowi podstawy odliczenia podatku naliczonego z niej wynikającego. Jest to zgodne z orzecznictwem ETS, ale niekorzystne dla podatników. Jak podkreślił ETS w sprawie C-35/05: „Na wstępie należy przypomnieć, że w pkt 13 ww. wyroku w sprawie Genius Holding Trybunał stwierdził, iż wykonywanie prawa do odliczenia podatku VAT jest ograniczone jedynie do podatków należnych, czyli podatków związanych z czynnością podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT lub zapłaconych, **o ile były należne**”. Trybunał uznał zatem, że prawo do odliczenia nie obejmuje podatku VAT należnego zgodnie z art. 21 ust. 1 lit. c) Szóstej dyrektywy wyłącznie dlatego, że został on wykazany w fakturze. Trybunał potwierdził ostatecznie tę linię orzeczniczą w wyrokach z dnia 19 września 2000 r. w sprawie C-454/98 Schmeink & Cofreth i Strobel (Rec. str. I-6973, pkt 53) i z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawach połączonych od C-78/02 do C-80/02 Karageorgou i in. (Rec. str. I-13295, pkt 50). Zatem podatnik korzystający z prawa do odliczenia podatku naliczonego, mimo że zapłaci podatek wynikający z faktury, nie będzie uprawniony do odliczenia podatku z niej wynikającego. Wystawca faktury ma natomiast obowiązek rozliczyć podatek należny z niej wynikający.

Dotychczasowe przepisy – choć sprzeczne z orzecznictwem ETS – były korzystne dla podatników. Nowa regulacja zmusza do bardzo wnikliwej analizy faktur otrzymywanych od kontrahentów, bowiem ryzyko wadliwego rozliczenia podatku ponoszą obie strony. Błąd w zakwalifikowaniu czynności zwolnionej jako opodatkowanej albo niewłaściwe określenie miejsca świadczenia może spowodować wadliwość rozliczenia podatku przez kontrahenta. W przypadku wątpliwości co do prawidłowości faktury nabywca powinien wezwać kontrahenta do wystawienia faktury korygującej. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 31 lipca 2003 r. podkreślił, że: „W sytuacji, gdy

podatnik nie zgadza się z kwotami określonymi w otrzymywanych od kontrahentów fakturach nie powinien im tych faktur odsyłać. Podatnik powinien odliczyć podatek naliczony wynikający z otrzymanych faktur, a następnie żądać od kontrahentów wystawienia faktur korygujących, które będą podstawą do skorygowania zobowiązania podatkowego”. Z uwagi na zmianę stanu prawnego odliczenie podatku wynikającego z wadliwej faktury nie powinno mieć miejsca, konieczne jest uprzednie uzyskanie faktury korygującej (nie jest możliwe anulowanie faktury wprowadzonej do obrotu). Prawidłowa korekta pozwoli na wyeliminowanie błędnie naliczonego podatku przez wystawcę i prawidłowe rozliczenie podatku przez nabywcę (odbiorcę faktury).

Pozostaje jeszcze kwestia faktur wewnętrznych. Jaki skutek spowoduje błędne naliczenie podatku na fakturze wewnętrznej, np. z powodu błędnego rozpoznania importu usług? Zgodnie z art. 106 ust. 7 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. w przypadku czynności wymienionych w art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca, oraz importu usług wystawiane są faktury wewnętrzne; za dany okres rozliczeniowy podatnik może wystawić jedną fakturę dokumentującą te czynności dokonane w tym okresie.

W przypadku czynności takich jak import usług, dostawa towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca oraz wewnątrzwspólnotowe nabycie, faktura wewnętrzna nie jest źródłem prawa do odliczenia podatku naliczonego, a jedynie dokumentuje rozliczenie podatku należnego z tego tytułu. Jeśli podatnik sam zweryfikuje swoje rozliczenie i stwierdzi błędne opodatkowanie danej czynności w fakturze wewnętrznej, wystawi wewnętrzną fakturę korygującą i dokona korekty deklaracji. Stwierdzenie przez organy podatkowe, że podatnik w rozliczeniu wykazał podatek należny z tytułu czynności błędnie zakwalifikowanej jako import usług czy wewnątrzwspólnotowe nabycie towaru, powinno spowodować pominięcie tych kwot w decyzji dotyczącej takiego rozliczenia. Wynika to z faktu, iż zarówno kwota podatku naliczonego, jak i należnego z tytułu importu usług są niezależne od dokumentujących te czynności faktur wewnętrznych. Faktury te jedynie dokumentują rozliczenie podatku od towarów i usług i nie stanowią warunku skorzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego ani podstawy rozliczenia podatku należnego<sup>2</sup>.

Biorąc jednak pod uwagę art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – w związku z nowelizacją – istnieje ryzyko uznania przez organy podatkowe, że w przypadku bezzasadnego opodatkowania np. danej usługi jako importu usług, podatnik byłby obowiązany do zapłaty lub rozliczenia podatku należnego wynikającego z faktury wewnętrznej. Zgodnie z art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. w przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio, w przypadku, gdy podatnik wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku wyższą od kwoty podatku należnego. Przepis ten odwołuje się do pojęcia faktury, bez rozgraniczenia na faktury VAT i faktury VAT wewnętrzne. Należy także wskazać, że ustawa z dnia 11 marca 2004 r. oraz rozporządzenie wykonawcze dotyczące faktur, nakazują odpowiednie stosowanie do faktur wewnętrznych przepisów dotyczących faktur VAT, a jedynie w niektórych przypadkach wprowadzają uregulowania wyłącznie dla faktur wewnętrznych. Literalna wykładnia tych przepisów prowadzi do wniosku, że pojęcie „faktury” jest pojęciem szerszym w stosunku do pojęcia „faktura wewnętrzna” (natomiast każda faktura wewnętrzna jest fakturą). Przemawiałoby to za traktowaniem w tym kontekście faktur wewnętrznych tak jak zwykłych faktur<sup>3</sup>, co oznacza, że art. 108 ust. 1 i 2 może odnosić się także do przypadków bezzasadnego wykazania kwoty podatku należnego na fakturze wewnętrznej.

Przyjęcie takiej interpretacji art. 108 ust. 1 i 2 w związku z art. 106 ust. 7 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. prowadziłoby do konieczności rozliczenia kwoty podatku wykazanego na fakturze wewnętrznej. W zakresie sposobu tego rozliczenia ustawa z dnia 11 marca 2004 r. (tak jak poprzednia ustawa o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym) nie jest precyzyjna. W doktrynie i orzecznictwie pojawiały się w tym zakresie odmienne opinie. W przypadku podatników podatku od towarów i usług, którzy w wystawionej fakturze błędnie wykazali kwotę podatku, rozliczenie tej faktury mogłoby następować w składanym rozliczeniu<sup>4</sup>. Z sankcyjnego charakteru art. 108 ust. 1 i 2 oraz jego adresatów („każdy” – niezależnie od statusu podatnika) można jednak wywodzić, że obowiązek zapłaty podatku wynikającego z wadliwie wystawionej faktury wewnętrznej jest niezależny od ewentualnego bieżącego rozliczenia podatnika. Taka teza pozwalałaby organom podatkowym określać kwotę podatku należnego z tytułu wystawionej faktury niezależnie od weryfikacji rozliczenia podatnika.

W orzecznictwie dopuszcza się korektę wadliwie wystawionej faktury<sup>5</sup>, co można odnieść także do faktur wewnętrznych wystawionych bezzasadnie. Uprawnienie takie może być jednak realizowane – co do zasady – wyłącznie poza przypadkami kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego. Z uwagi

na treść art. 81b Ordynacji podatkowej, skuteczne skorygowanie takiej błędnie wystawionej faktury (w konsekwencji dokonanie korekty deklaracji podatkowej) w trakcie sporu z organem podatkowym lub po jego zakończeniu może być niedopuszczalne.

Z orzecznictwa ETS wynika, że prawo wspólnotowe nie wyklucza korekty podatku błędnie wykazanego na fakturze, jednak kompetencję do określenia zasad korekty w tym zakresie mają państwa członkowskie. Jednocześnie, zważywszy że w przypadku importu usług kwotę podatku naliczonego stanowi kwota podatku należnego z tytułu importu usług, z podatkiem należnym wynikającym z wadliwej faktury wewnętrznej nie będzie związany żaden podatek naliczony. Podatek wynikający z wadliwie wystawionej faktury wewnętrznej nie jest podatkiem należnym z tytułu importu usług (innej czynności opodatkowanej na tych samych zasadach), a samo opodatkowanie w wystawionej fakturze czynności niepodlegającej opodatkowaniu, nie czyni samo przez się tej czynności opodatkowaną, gdyż „czynnością” jest tu wystawienie faktury, a nie import usług.

Reasumując, ustawodawca dokonał zmiany prawa krajowego tak, iż jest ono zgodne z prawem wspólnotowym – przynajmniej w tym zakresie. Zmiana ta jest jednak bardzo niekorzystna i łatwo w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. wskazać dużo poważniejsze sprzeczności z prawem wspólnotowym. Zwykle jednak odstępstwa od systemu dyrektyw są korzystne dla fiskusa.

#### Przypisy:

- <sup>1</sup> Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm., zwana dalej „ustawą z dnia 11 marca 2004 r.”.
- <sup>2</sup> Por. wyrok NSA z dnia 28 sierpnia 2007 r. sygn. akt I FSK 1119/06.
- <sup>3</sup> Podobnie J. Boberski, *Faktura wewnętrzna – termin wystawienia, moment powstania obowiązku podatkowego*, MP nr 9 z 2006 r., s. 53.
- <sup>4</sup> Wyrok NSA z dnia 5 października 1995 r. sygn. SA/Kr 195/95: „Art. 33 ust. 1 ustawy z 1993 r. o VAT nie określa sposobu i terminu zapłaty podatku, który przez podatnika zwolnionego podmiotowo od podatku został wykazany w rachunkach (fakturach) lub rachunkach uproszczonych. Określenie to było bowiem zbędne, gdyż według art. 26 tej ustawy podatnicy są obowiązani bez wezwania przez urząd skarbowy do obliczania i wpłacania podatku za okresy miesięczne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek zapłaty podatku, chyba że podatek ten jest pobierany za pośrednictwem urzędu celnego”.
- <sup>5</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 marca 2004 r. sygn. III SA 3238/02: „Brak jest podstaw by twierdzić, że podatnik, który jest uprawniony do wystawienia faktury VAT udokumentuje daną sprzedaż, w przypadku gdy sprzedaż ta nie była objęta obowiązkiem podatkowym lub była zwolniona od podatku, i ma obowiązek zapłaty podatku z tej faktury na podstawie art. 33 ust. 1 ustawy, nie ma również prawa skorygowania tego podatku przez wystawienie faktury korygującej”.

# Zwolnienie od podatku od nieruchomości budowli oraz gruntów będących we władaniu zarządzającego specjalną strefą ekonomiczną

Mariusz Unisk

Autor jest prawnikiem, doradcą podatkowym, pracownikiem Instytutu Studiów Podatkowych

Przedmiotem niniejszej publikacji jest analiza możliwości uchwalenia przez Radę Gminy uchwały zwalniającej z podatku od nieruchomości grunty, budynki i budowle zlokalizowane na terenie specjalnych stref ekonomicznych i będące własnością zarządzającego strefą lub też ustanowienie dla zarządzającego strefą preferencyjnej stawki podatkowej ze szczególnym uwzględnieniem zgodności uchwały z obowiązującymi przepisami prawa podatkowego oraz przepisami dotyczącymi ochrony konkurencji (pomocy publicznej).

## ZWOLNIENIE PRZEDMIOTOWE

Zgodnie z art. 1b ust. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych<sup>1</sup> zwolnienia z podatku od nieruchomości przyznane z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej na terenie specjalnych stref ekonomicznych regulują przepisy ustawy z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw<sup>2</sup>.

Zgodnie z art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 2 października 2003 r., zwalnia się z podatku od nieruchomości grunty, budowle i budynki, które są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie strefy na podstawie zezwolenia, zmienionego stosownie do przepisów art. 6, przez przedsiębiorcę, do którego stosuje się art. 5 ust. 2, w okresie ważności tego zezwolenia. Zwolnienia, o których mowa, stanowią regionalną pomoc publiczną na wspieranie nowych inwestycji.

Powyższe zwolnienie znajduje zastosowanie w przypadku przedsiębiorców, do których stosuje się art. 5 ust. 2 ustawy z dnia 2 października 2003 r., a więc do przedsiębiorców działających w strefie na podstawie zezwolenia wydanego przed dniem 1 stycznia 2001 r. Zwolnienie powyższe nie dotyczy więc zarządzającego strefą.

Zgodnie jednak z art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r., rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić **inne zwolnienia przedmiotowe** niż określone w ust. 1 art. 7 oraz w art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 2 października 2003 r.

Przepis powyższy stanowi o uprawnieniu rady gminy, jako organu stanowiącego prawo powszechnie obowiązujące na terytorium danej gminy, do wprowadzenia innych zwolnień przedmiotowych niż wynikające z ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. Przepis art. 7 powołanej ustawy obejmuje dwa rodzaje zwolnień przedmiotowych – zwolnienia powszechne (ustawowe), wymienione taksatywnie w ust. 1 oraz lokalne – wprowadzone na mocy uchwały rady gminy. Art. 7 nie stanowi zamkniętego katalogu zwolnień przedmiotowych. W ust. 1 zawarte jest tak-

satywne wyliczenie przypadków, w których nie powstaje obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości, **jednakże lista przypadków objętych zwolnieniem może w każdym czasie zostać rozszerzona w drodze uchwały rady gminy – w zakresie jej właściwości miejscowej.**

Uchwała rady gminy ma charakter aktu prawa miejscowego i stosownie do art. 87 ust. 2 Konstytucji stanowi na obszarze działania gminy źródło powszechnie obowiązującego prawa.

Należy zwrócić uwagę, iż w przepisie art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. **brak jest kryteriów, na podstawie których rada gminy ma lub może udzielać zwolnienia przedmiotowego.** Przyznanie jej takiego uprawnienia jest spowodowane m.in. faktem, że wpływy z podatku od nieruchomości zasilają jej budżet, **stąd pozostawiono gminie możliwość oceny, które jeszcze kategorie nieruchomości (obiektów) w danej gminie zasługują na objęcie ich zwolnieniem.**

Pozostawienie radzie gminy dużej swobody przy określaniu zwolnień jest uzasadnione tym, że wpływy z podatku od nieruchomości w całości stanowią dochód budżetu gminy, a rada gminy – jako organ władzy lokalnej – jest organem najbardziej właściwym do decydowania o potrzebie stosowania i rodzajach zwolnień podatkowych na danym terenie. Jak podnosi się w literaturze przedmiotu, narzucanie radom jakichkolwiek ograniczeń w komentowanej ustawie niepotrzebnie „usztynniałoby” system podatków i opłat lokalnych<sup>3</sup>. Twierdzenie powyższe nie oznacza, że rada ma pełną swobodę przy wprowadzaniu zwolnień. Na gruncie ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. ograniczenia tej kompetencji rady wynikają nie tyle z brzmienia art. 7 ust. 3, co z jego wykładni systemowej. Rada gminy nie może **wprowadzać zwolnień generalnych**, tzn. takich, które zwalniają od podatku wszystkich ustawowych podatników. Zwolnienia generalne, jako naruszające zasadę powszechności opodatkowania i prowadzące do zniesienia obo-



wiązku ustawowego w drodze uchwały, nie mogą być przez radę uchwalone.<sup>4</sup>

Rada gminy posiada uprawnienie do wprowadzania na swoim terenie innych niż ustawowe zwolnień przedmiotowych od podatku. Mogą to być jednak, co należy podkreślić, **jedynie zwolnienia przedmiotowe**. Zgodnie bowiem z art. 217 Konstytucji RP, nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz **kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy**.

Przepis Ustawy Zasadniczej wskazuje, że tylko „określanie kategorii podmiotów zwolnionych od podatku następuje w drodze ustawy”. Biorąc pod uwagę brzmienie art. 217 Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r. i art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r., należy stwierdzić, że rada gminy nie może wprowadzać zwolnień określonych podmiotów. Jak przykładowo wskazuje się w literaturze przedmiotu, rada gminy nie może więc np. zwolnić od podatku jednostek służby zdrowia czy rencistów i emerytów<sup>5</sup>. Rada może natomiast wprowadzać zwolnienia określonych przedmiotów opodatkowania takich jak np. budynek, grunt, budowla. „Jeżeli zwolnienie dotyczy tak określonego przedmiotu, to dalsze jego sprecyzowanie przez wskazanie określonych cech tego przedmiotu np. przez kogo jest wykorzystywany lub jakim celem służy, nie zmienia jego zasadniczego charakteru. Jest to zwolnienie przedmiotowe”<sup>6</sup>. Każde zwolnienie przedmiotu odnosi się – następnie – w praktyce do konkretnego podmiotu (podmiotów), który z niego korzysta. W tym przypadku **to nie osoba podatnika decyduje jednak o zwolnieniu, ale przede wszystkim rodzaj przedmiotu opodatkowania**. Jako przykład takiego zwolnienia podaje się w literaturze np. zwolnienie budynków mieszkalnych będących we władaniu rencistów i emerytów, którzy przekazali gospodarstwa za rentę lub emeryturę. Zwolnienie to dotyczy określonego wyrażnie przedmiotu – budynków mieszkalnych, o określonych cechach, przy czym cechy te dotyczą podmiotu (przedmioty opodatkowania znajdujące się we władaniu rencistów i emerytów)<sup>7</sup>.

Reasumując – z punktu widzenia regulacji ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. – nie ma przeszkód prawnych do wprowadzenia uchwałą rady gminy zwolnienia przedmiotowego dotyczącego budowli, gruntów czy budynków, znajdujących się na terenie specjalnej strefy ekonomicznej. Z przyczyn wskazanych powyżej zwolnienie to musi mieć jednak charakter **zwolnienia przedmiotowego (odnoszącego się do cech przedmiotów opodatkowania)** – tj. cech gruntów, budynków, budowli), a nie podmiotowego, tj. odnoszącego się do konkretnego podmiotu opodatkowania. Uchwała rady gminy może odnosić się do gruntów, budynków i budowli zlokalizowanych na terenie specjalnej strefy ekonomicznej i wykorzystywanych w określony sposób (np. budowli dróg zlokalizowanych na terenie strefy i wykorzystywanych zarówno przez przedsiębiorców i mieszkańców czy budowli sieci wodociągowej, kanalizacyjnej, sanitarnej zlokalizowanych na terenie strefy i wykorzystywanych zarówno przez przedsiębiorców, jak i mieszkańców).

Opis przedmiotu opodatkowania zwolnionego od podatku na podstawie uchwały rady gminy nie może odnosić się jednak do cechy takiej jak osoba (podmiot władający), poprzez wskazanie jego nazwy tj., np. zwolnienie „budowli będących we wła-

daniu XXX”. Powyższe zwolnienie miałyby bowiem charakter zwolnienia podmiotowego.

W opinii autora, popartej wskazanymi powyżej stanowiskami doktryny prawa podatkowego, dopuszczalne jest natomiast i zgodne z prawem wprowadzenie zwolnienia dla „budowli będących we władaniu podmiotu zarządzającego specjalną strefą ekonomiczną”. W tym zakresie odwołujemy się bowiem do cechy przedmiotu opodatkowania, jaką jest osoba władającego, ale teoretycznie możliwa jest sytuacja, gdy na terenie danej gminy zwolnienie tak zdefiniowane (poprzez przedmiot opodatkowania) może dotyczyć więcej niż jednego podmiotu.

Należy jednak wskazać, iż powyższy zapis (zwolnienie przedmiotu opodatkowania znajdującego się we władaniu podmiotu zarządzającego specjalną strefą ekonomiczną) może jednak spowodować **ryzyko uznania powyższego zwolnienia za zwolnienie podmiotowe**, a więc takie, które nie może być wprowadzone aktem prawa miejscowego (uchwałą rady gminy). Jak bowiem zauważa się w doktrynie prawa finansowego: „w praktyce występują zwolnienia o charakterze podmiotowo-przedmiotowym, na co chyba nie zwrócił uwagi ustawodawca formułując art. 217 Konstytucji RP”<sup>8</sup>. Powyższe oznacza, iż z punktu widzenia interpretacji ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r., mamy do czynienia z podziałem dychotomicznym, a więc jedynie ze zwolnieniami podmiotowymi (które wynikają z samej ustawy) oraz przedmiotowymi (ustawowymi oraz tymi, które mogą być wprowadzone uchwałą rady gminy).

W opinii autora – celem uniknięcia w omawianym zakresie ewentualnego zarzutu wprowadzenia uchwałą rady gminy zwolnienia podmiotowego – bezpieczniej **byłoby więc wprowadzenie zwolnienia przedmiotowego poprzez opis dodatkowych, generalnych cech przedmiotu opodatkowania** (np. sposób jego wykorzystania), a **nie tylko odniesienie się do podmiotu „zarządzającego specjalną strefą ekonomiczną”**. Z punktu widzenia prawnego nie ma przeszkód, by tak sformułowane zwolnienie przedmiotowe w praktyce miało zastosowanie tylko do jednego podmiotu opodatkowania na terenie gminy.

Jeżeli idzie o zgodność wprowadzenia opisanego powyżej zwolnienia z przepisami dotyczącymi pomocy publicznej, to wskazać należy na regulację art. 20d ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r., zgodnie z którym Rada Ministrów określi, w drodze rozporządzeń, warunki udzielania zwolnień, o których mowa w art. 7 ust. 3, stanowiących pomoc publiczną, mając na uwadze zapewnienie zgodności udzielania pomocy z warunkami dopuszczalności tej pomocy określonymi w przepisach Unii Europejskiej.

W wykonaniu tego upoważnienia ustawowego wydane zostało rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 23 lipca 2007 r. w sprawie udzielania przez gminy zwolnień od podatku od nieruchomości, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną<sup>9</sup>.

Zgodnie z § 1 ust. 1 powołanego rozporządzenia, określa ono warunki ramowe udzielania regionalnej pomocy inwestycyjnej, do której mają zastosowanie przepisy rozporządzenia Komisji (WE) nr 1628/2006 z dnia 24 października 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu w odniesieniu do regionalnej pomocy inwestycyjnej<sup>10</sup>, w formie zwolnienia od podatku od nieruchomości, wprowadzanego w drodze uchwał rad gmin podejmowanych na podstawie art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r.

Zgodnie z ust. 2 § 1 uchwały rad gmin podejmowane na podstawie art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r., prze-

widujące udzielanie pomocy zgodnie z warunkami określonymi w rozporządzeniu, z zastrzeżeniem § 3, **nie podlegają notyfikacji Komisji Europejskiej, jak również nie wymagają uzyskania opinii Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów**<sup>11</sup>.

Projekt uchwały rady gminy przewidujący udzielanie pomocy publicznej, który nie uwzględnia warunków określonych w powołanym wyżej rozporządzeniu, podlega natomiast notyfikacji Komisji Europejskiej, chyba że projekt ten przewiduje:

- 1) udzielanie pomocy w ramach wyłączeń grupowych;
- 2) udzielanie pomocy de minimis.

#### STAWKA PODATKU

Jeżeli idzie o zagadnienie obniżenia stawki podatkowej, to zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. rada

gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym że stawki nie mogą przekroczyć rocznie maksymalnej stawki wynikającej z ustawy (corocznie waloryzowanej).

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r., stawka od **gruntów** nie może przekroczyć maksymalnej wartości określonej dla poszczególnych rodzajów gruntów wymienionych w tym przepisie.

Na mocy art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r., stawka od **budynków** nie może przekroczyć maksymalnej wartości określonej dla poszczególnych rodzajów budynków wymienionych w tym przepisie.

Natomiast według art. 5 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r., stawka od **budowli** nie może przekroczyć 2% ich wartości określonej na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 3 i ust. 3-7.

## Konferencje i Seminaria ISP – odpowiedzi na pytania Uczestników

**Osoba fizyczna – rolnik posiada grunty rolne, które stosownie do gminnego planu zagospodarowania przestrzennego zostały zakwalifikowane jako działki budowlane. Osoba ta prowadzi działalność gospodarczą w zakresie krawiectwa.**

**Czy z tytułu sprzedaży działek budowlanych wskazana osoba stanie się podatnikiem podatku od towarów i usług?**

Problemem, który budzi poważne wątpliwości od początku obowiązywania ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm., dalej zwana „ustawą z dnia 11 marca 2004 r.”), jest sprzedaż działek budowlanych przez osoby fizyczne.

W celu wyjaśnienia istniejących wątpliwości należy sięgnąć do Dyrektywy Rady z dnia 28 listopada 2006 r. Nr 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. W myśl art. 9 tej dyrektywy podatnikiem jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Należy pamiętać, iż art. 12 Dyrektywy 112 upoważnia państwa członkowskie Unii Europejskiej do uznania za podatnika każdego, kto okazjonalnie dokonuje jednej z następujących transakcji:

- dostawy budynku lub części budynku oraz związanego z nim gruntu, przed pierwszym zasiedleniem,
- dostawy terenu budowlanego.

Za teren budowlany należy zgodnie z omawianą dyrektywą rozumieć każdy grunt nieuzbrojony lub uzbrojony, uznawany za teren budowlany przez państwa członkowskie.

Tak więc państwa członkowskie mają prawo wprowadzić opodatkowanie dostawy dokonywanej przez podmioty nie będące podatnikami, której przedmiotem są budynki lub grunty budowlane. W tym kontekście należy wskazać, iż wbrew twierdzeniom niektórych organów podatkowych, przepis art. 12 Dyrektywy 112 nie daje państwom członkowskim prawa do uznania za działalność gospodarczą wskazanych tam czynności. Przewiduje jedynie prawo do **zrównania** tych czynności z działalnością gospodarczą. Jednakże polski ustawodawca z takiego uprawnienia nie skorzystał. Na ten fakt wskazywał również Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w wyroku z dnia 6 września 2006 r.: „Polski ustawodawca nie wprowadził takiego rozwiązania i nie rozszerzył kręgu podatników o podmioty dokonujące sporadycznych transakcji nie będących działalnością gospodarczą dotyczących ww. nieruchomości.” (I SA/Wr 1254/05)

Należy wskazać również na zarysowy w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości pogląd, iż działalność gospodarcza powinna być nacechowana stałością, powtarzalnością oraz niezależnością, gdyż związana jest z profesjonalnym obrotem (wyrok w sprawie C-230/94 Renate Enkler a Finanzamt Hamburg).

Mimo że czynność sprzedaży wydzielonych działek ma pewien przymiot powtarzalności (w określonym przedziale – liczba działek jest skończona) to uznanie osoby fizycznej z tytułu tych sprzedaży za podatnika jest nieuzasadnione ze względu na fakt, iż podatnikiem jest podmiot będący „*handlowcem*”. Nie ma żadnego uzasadnienia argument, że w omawianym stanie faktycznym osoba fizyczna występuje w charakterze handlowca – osoba fizyczna dokonuje jedynie wyzbycia majątku prywatnego (jest to wykonywanie przysługującego prawa własności).

Stanowisko korzystne dla podatników zaprezentowały również m.in. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w wyroku z dnia 17 kwietnia 2007 r. (I SA/Wr 123/07) oraz Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 24 kwietnia 2007 r. (I FSK 603/06). W najnowszym wyroku z dnia 29 października 2007 r. Naczelny Sąd Administracyjny w poszerzonym składzie siedmiu sędziów wskazał, że częstotliwość dokonywania transakcji nie decyduje o statusie podatnika podatku od towarów i usług, mając na względzie przede wszystkim fakt, że Dyrektywa 112 takiego pojęcia w ogóle nie zawiera. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego istotne jest tylko to, czy dana osoba działa jak przedsiębiorca, a wyprzedającym własny majątek nie sposób przypisać takiej intencji (I FPS 3/07). Mimo że problem sprzedaży działek przez osoby fizyczne rodzi liczne wątpliwości, Naczelny Sąd Administracyjny nie zdecydował się jednak na wydanie w tej sprawie uchwały.

Z pytania nie wynika w jaki sposób osoba fizyczna nabyła przedmiotową nieruchomość, ani czy grunty te były wykorzystywane do prowadzonej działalności gospodarczej, jak również brak jest informacji czy tereny te były przedmiotem umów dzierżawy, czy też najmu.

Generalnie należy wskazać na tle orzecznictwa sądów administracyjnych, jak również ostatnich interpretacji urzędowych, że podatnikami podatku od towarów i usług z tytułu sprzedaży działek nie są osoby fizyczne dokonujące zbycia majątku prywatnego, który to majątek nie został nabyty w celu prowadzenia działalności gospodarczej (np. nabycie miało miejsce w drodze spadku). Natomiast jeżeli majątek został nabyty w celu dalszej odprzedaży, możemy mówić o zamiarze prowadzenia działalności gospodarczej, a co za tym idzie osoby dokonujące takiego zbycia stają się podatnikami podatku od towarów i usług z tytułu tych zbyć.

Opracował: Krzysztof Kłoskowski

Zgodnie z powszechnym stanowiskiem doktryny stawka podatku uchwalana przez radę gminy **na podstawie przepisu art. 5, oprócz zakazu przekroczenia ustawowej stawki maksymalnej, nie może wynosić także 0% lub 0 zł, gdyż równoważne byłoby to wprowadzeniu zwolnienia od podatku.**

Powszechnie przyjmuje się, iż rada gminy ma prawo różnicować wysokość stawek dla poszczególnych gruntów, budynków, budowli, w większym zakresie niż kategorie wymienione w art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. Od dnia 1 stycznia 2003 r. zasada ta została wyrażona wprost w przepisach ust. 2-4 art. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. Zgodnie z nimi:

- przy określaniu wysokości stawek **dla gruntów** rada gminy może różnicować ich wysokość dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania, uwzględniając w szczególności lokalizację, rodzaj prowadzonej działalności, rodzaj zabudowy, przeznaczenie i sposób wykorzystywania gruntu;
- przy określaniu wysokości stawek **dla budynków** rada gminy może różnicować ich wysokość dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania, uwzględniając w szczególności lokalizację, sposób wykorzystywania, rodzaj zabudowy, stan techniczny oraz wiek budynków;
- przy określaniu wysokości stawek dla **budynków zajętych lub związanych z działalnością gospodarczą** oraz dla **budowli**, rada gminy może różnicować wysokość stawek dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania, uwzględniając w szczególności rodzaj prowadzonej działalności.

Użyte w przepisie sformułowanie „w szczególności” **dopuszcza także różnicowanie stawek na podstawie innych kryteriów, niż tylko te wynikające z samej ustawy.**

Podobnie jednak jak w przypadku zwolnienia przedmiotowego **zróżnicowanie stawek musi zostać uzależnione wyłącznie od cech przedmiotu opodatkowania**, a nie odnoszone do konkretnego podmiotu. Uwagi powyższe, poczynione w zakresie wprowadzenia zwolnienia przedmiotowego, mają tu więc odpowiednie zastosowanie.

Różnicowanie stawek podatku od nieruchomości na podstawie art. 5 ust. 2-4 uznawane jest za pomoc publiczną. Zgodnie z art. 20b ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r., w przypadkach, o których mowa w art. 5 ust. 2-4, jeżeli uchwała rady gminy przewiduje udzielanie pomocy publicznej, uchwała ta powinna być podjęta z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej. Przy tym, na mocy art. 20c ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r., w tym przypadku, jeżeli uchwała rady gminy przewiduje udzielanie takiej pomocy publicznej, pomoc ta jest udzielana jako pomoc *de minimis*<sup>12</sup>.

## KONKLUZJE

Z punktu widzenia regulacji ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. nie ma przeszkód prawnych do wprowadzenia uchwałą rady gminy zwolnienia przedmiotowego dotyczącego budowli, gruntów czy budynków, znajdujących się we władaniu podmiotu zarządzającego specjalną strefą ekonomiczną. W tym zakresie odwołujemy się bowiem do cechy przedmiotu opodatkowania, jaką jest osoba władającego, ale teoretycznie możliwa jest sytuacja, gdy na terenie danej gminy zwolnienie tak zdefinio-

wane (poprzez przedmiot opodatkowania) może dotyczyć więcej niż jednego podmiotu.

Zwolnienie przedmiotu opodatkowania znajdującego się we władaniu podmiotu zarządzającego specjalną strefą ekonomiczną może jednak rodzić pewne **ryzyko uznania powyższego zwolnienia za zwolnienie podmiotowe**, a więc takie, które nie może być wprowadzone aktem prawa miejscowego (uchwałą rady gminy).

Celem uniknięcia tego ryzyka – w opinii autora – wskazane **jest więc wprowadzenie zwolnienia przedmiotowego poprzez opis dodatkowych, generalnych cech przedmiotu opodatkowania** (np. sposób jego wykorzystania), a **nie tylko odniesienie się do podmiotu „zarządzającego specjalną strefą ekonomiczną”**.

Jeżeli idzie o zgodność wprowadzenia opisanego powyżej zwolnienia z przepisami dotyczącymi pomocy publicznej, to wskazać należy na regulację art. 20d ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. oraz rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 23 lipca 2007 r. Uchwała przewidująca udzielanie pomocy publicznej zgodnie z warunkami określonymi w rozporządzeniu, nie będzie podlegała notyfikacji Komisji Europejskiej, jak również nie wymaga uzyskania opinii Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów.

Podobnie jak w przypadku zwolnienia przedmiotowego **zróżnicowanie stawek podatku uchwałą rady gminy jest dopuszczalne na podstawie art. 5 ust. 2-4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r., musi zostać jednak uzależnione wyłącznie od cech przedmiotu opodatkowania**, a nie odnoszone do konkretnego podmiotu. Uwagi powyższe, poczynione w zakresie wprowadzenia zwolnienia przedmiotowego, mają tu więc odpowiednie zastosowanie.

## Przypisy:

- <sup>1</sup> Dz.U z 2006 r. Nr 121, poz. 844, zwana dalej: „ustawą z dnia 12 stycznia 1991 r.”.
- <sup>2</sup> Dz.U. Nr 188, poz. 1840.
- <sup>3</sup> L. Etel, S. Presnarowicz, *Podatki i opłaty samorządowe – komentarz*, Dom Wydawniczy ABC, 2003, s. 263.
- <sup>4</sup> Ibidem.
- <sup>5</sup> Ibidem, s. 267.
- <sup>6</sup> Ibidem, s. 267.
- <sup>7</sup> Ibidem, s. 268.
- <sup>8</sup> E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe tom 2*, s. 20, wyd. KiK, 2000.
- <sup>9</sup> Dz.U. z 2007 r. Nr 138, poz. 969, zwane dalej „rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 23 lipca 2007 r.
- <sup>10</sup> Dz.Urz. UE L 302 z 1.11.2006, s. 29.
- <sup>11</sup> Notyfikacji Komisji Europejskiej podlegają jednak:
  - 1) uchwały, o których mowa w § 1 ust. 1, przewidujące udzielanie pomocy dla konkretnych sektorów, z wyjątkiem sektora turystyki, innych niż wymienione w § 2;
  - 2) pomoc przyznawana na podstawie uchwał, o których mowa w § 1 ust. 1, dotycząca dużych projektów inwestycyjnych, gdy całkowita kwota pomocy ze wszystkich źródeł przekracza 75% maksymalnej kwoty pomocy, jaką można przeznaczyć na inwestycję o kosztach kwalifikujących się do objęcia pomocą w wysokości równoważności 100 mln euro przy zastosowaniu intensywności pomocy określonej w § 8 ust. 1.
- <sup>12</sup> Zasady udzielania pomocy *de minimis* reguluje Rozporządzenie Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu do pomocy *de minimis* (Dz.U.UE.L.06.379.5).

# Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług

(Dz.U. z dnia 5 kwietnia 2004 r. Nr 54, poz. 535)

## ZMIANY:

- <1> Dz.U. z 2005 r. Nr 14, poz. 113  
<2> Dz.U. z 2005 r. Nr 90, poz. 756

- <3> Dz.U. z 2005 r. Nr 143, poz. 1199  
<4> Dz.U. z 2005 r. Nr 179, poz. 1484

- <5> Dz.U. z 2006 r. Nr 143, poz. 1028  
<6> Dz.U. z 2006 r. Nr 143, poz. 1029  
<7> Dz.U. z 2007 r. Nr 192, poz. 1382

## OBJAŚNIENIA:

- <1a> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 lutego 2005 r. na mocy ustawy z dnia 16 grudnia 2004 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz.U. z dnia 25 stycznia 2005 r. Nr 14, poz. 113).  
<1b> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 marca 2005 r. na mocy ustawy z dnia 16 grudnia 2004 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz.U. z dnia 25 stycznia 2005 r. Nr 14, poz. 113).  
<2a> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 czerwca 2005 r. na mocy ustawy z dnia 21 kwietnia 2005 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 23 maja 2005 r. Nr 90, poz. 756).  
<2b> W brzmieniu obowiązującym od dnia 22 sierpnia 2005 r. na mocy ustawy z dnia 21 kwietnia 2005 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 23 maja 2005 r. Nr 90, poz. 756).

- <3a> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2006 r. na mocy art. 16 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 2 sierpnia 2005 r. Nr 143, poz. 1199).  
<3b> W brzmieniu obowiązującym od dnia 16 sierpnia 2006 r. na mocy art. 16 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 2 sierpnia 2005 r. Nr 143, poz. 1199).  
<4> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2006 r. na mocy art. 27 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (Dz.U. z dnia 19 września 2005 r. Nr 179, poz. 1484).  
<5> W brzmieniu obowiązującym od dnia 10 sierpnia 2006 r. na mocy ustawy z dnia 13 lipca 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. z dnia 10 sierpnia 2006 r. Nr 143, poz. 1028).

- <6> W brzmieniu obowiązującym od dnia 10 sierpnia 2006 r. na mocy ustawy z dnia 13 lipca 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. z dnia 10 sierpnia 2006 r. Nr 143, poz. 1029).  
<7a> W brzmieniu obowiązującym od dnia 19 października 2007 r. na mocy ustawy z dnia 19 września 2007 r. o zwrocie osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym (Dz.U. z dnia 19 października 2007 r. Nr 192, poz. 1382).  
<7b> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2008 r. na mocy ustawy z dnia 19 września 2007 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o zwrocie osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym (Dz.U. z dnia 19 października 2007 r. Nr 192, poz. 1382). **Zmiany te zaznaczono w tekście pogrubioną czcionką.**

## Uwaga:

Art. 109 ust. 5 i 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług w zakresie, w jakim dopuszcza stosowanie wobec tej samej osoby, za ten sam czyn, sankcji administracyjnej określonej przez powołaną ustawę jako „dodatkové zobowiązanie podatkowe” i odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe albo przestępstwa skarbowe, **jest niezgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej** (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 września 2007 r., sygn. akt P 43/06, Dz.U. z dnia 18 września 2007 r. Nr 168, poz. 1187).

## Dział I Przepisy ogólne

### Art. 1

1. Ustawa reguluje opodatkowanie podatkiem od towarów i usług.
2. Podatek od towarów i usług stanowi dochód budżetu państwa.

### Art. 2

Ilekroć w dalszych przepisach jest mowa o:

- 1) terytorium kraju – rozumie się przez to terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) państwie członkowskim – rozumie się przez to państwo członkowskie Wspólnoty Europejskiej;
- 3) terytorium Wspólnoty – rozumie się przez to terytoria państw członkowskich Wspólnoty Europejskiej, z tym że na potrzeby stosowania tej ustawy:
  - a) Księstwo Monako traktuje się jako terytorium Republiki Francuskiej, wyspę Man traktuje się jako terytorium Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej,

- a)<sup><7b></sup> Księstwo Monako traktuje się jako terytorium Republiki Francuskiej, wyspę Man traktuje się jako terytorium Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, suwerenne strefy Akrotiri i Dhekelia traktuje się jako terytorium Republiki Cypru,
- b) następujące terytoria poszczególnych państw członkowskich traktuje się jako wyłączone z terytorium Wspólnoty Europejskiej:
  - wyspę Helgoland, terytorium Buesingen – z Republiki Federalnej Niemiec,
  - Ceutę, Melillę, Wyspy Kanaryjskie – z Królestwa Hiszpanii,
  - Livigno, Campione d'Italia, włoską część jeziora Lugano – z Republiki Włoskiej,
  - departamenty zamorskie Republiki Francuskiej – z Republiki Francuskiej,
  - Górę Athos – z Republiki Greckiej,

- Wyspy Alandzkie – z Republiki Finlandii,
  - <sup><7b></sup> Wyspy Normandzkie – ze Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej,
  - c)<sup><7b></sup> Gibraltar traktuje się jako wyłączone z terytorium Wspólnoty Europejskiej;
- 4) terytorium państwa członkowskiego – rozumie się przez to terytorium państwa wchodzące w skład terytorium Wspólnoty;
  - 5) terytorium państwa trzeciego – rozumie się przez to terytorium państwa nie-wchodzące w skład terytorium Wspólnoty;
  - 6) towarach – rozumie się przez to rzeczy ruchome, jak również wszelkie postacie energii, budynki i budowle lub ich części, będące przedmiotem czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, które są wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, a także grunty;

- 7) imporcie towarów – rozumie się przez to przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju;
- 8)<sup>65</sup> eksporcie towarów – rozumie się przez to potwierdzony przez urząd celný określony w przepisach celnych wywóz towarów z terytorium kraju poza terytorium Wspólnoty w wykonaniu czynności określonych w art. 7 ust. 1 pkt 1-4, jeżeli wywóz jest dokonany przez:
- dostawcę lub na jego rzecz, lub
  - nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju, lub na jego rzecz, z wyłączeniem towarów wywożonych przez samego nabywcę dla celów wyposażenia lub zaopatrzenia łodzi rekreacyjnych oraz prywatnych statków powietrznych lub innych prywatnych środków transportu, w tym środków transportu, o których mowa w art. 16 rozporządzenia Rady (WE) nr 1777/2005 z dnia 17 października 2005 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 77/388/EWG w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 288 z 29.10.2005, str. 1), zwanego dalej „rozporządzeniem nr 1777/2005”;
- 9) imporcie usług – rozumie się przez to świadczenie usług, z tytułu wykonania których podatnikiem jest usługobiorca, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4;
- 10) nowych środkach transportu – rozumie się przez to przeznaczzone do transportu osób lub towarów:
- pojazdy lądowe wymienione w poz. 1-4, 9, 10 i 15-20 załącznika nr 1 do ustawy, napędzane silnikiem o pojemności skokowej większej niż 48 centymetrów sześciennych lub o mocy większej niż 7,2 kilowatów, jeżeli przejechały nie więcej niż 6000 kilometrów lub od momentu dopuszczenia ich do użytku upłynęło nie więcej niż 6 miesięcy; za moment dopuszczenia do użytku pojazdu lądowego uznaje się dzień, w którym został on pierwszy raz zarejestrowany w celu dopuszczenia do ruchu drogowego lub w którym po raz pierwszy podlegał on obowiązkowi rejestracji w celu dopuszczenia do ruchu drogowego w zależności od tego, która z tych dat jest wcześniejsza; jeżeli nie można ustalić dnia pierwszej rejestracji pojazdu lądowego lub dnia, w którym podlegał on pierwszej rejestracji, za moment dopuszczenia do użytku tego pojazdu uznaje się dzień, w którym został on wydany przez producenta pierwszemu nabywcy, lub dzień, w którym został po raz pierwszy użyty dla celów demonstracyjnych przez producenta,
  - pojazdy wodne wymienione w poz. 5-8 załącznika nr 1 do ustawy, o długości większej niż 7,5 metra, jeżeli były używane nie dłużej niż 100 godzin roboczych na wodzie lub od momentu ich dopuszczenia do użytku upłynęło nie więcej niż 3 miesiące, z wyjątkiem statków morskich, o których mowa w art. 83 ust. 1 pkt 1; za moment dopuszczenia do użytku pojazdu wodnego uznaje się dzień, w którym został on wydany przez producenta pierwszemu nabywcy, lub dzień, w którym został po raz pierwszy użyty dla celów demonstracyjnych przez producenta,
  - statki powietrzne wymienione w poz. 11-14 załącznika nr 1 do ustawy, o maksymalnej masie startowej większej niż 1550 kilogramów, jeżeli były używane nie dłużej niż 40 godzin roboczych lub od momentu ich dopuszczenia do użytku upłynęło nie więcej niż 3 miesiące, z wyjątkiem statków powietrznych, o których mowa w art. 83 ust. 1 pkt 6; za moment dopuszczenia do użytku statku powietrznego uznaje się dzień, w którym został on wydany przez producenta pierwszemu nabywcy, lub dzień, w którym został po raz pierwszy użyty dla celów demonstracyjnych przez producenta;
- 11) podatku od wartości dodanej – rozumie się przez to podatek od wartości dodanej nakładany na terytorium państwa członkowskiego, z wyjątkiem podatku od towarów i usług nakładanego tą ustawą;
- 12) obiektach budownictwa mieszkaniowego – rozumie się przez to budynki mieszkalne rodzinne stałego zamieszkania, sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych: 111 – Budynki mieszkalne jednorodzinne, 112 – Budynki o dwóch mieszkaniach i wielomieszkaniowe, ex 113 – Budynki zbiorowego zamieszkania – wyłącznie: budynki kościołów i innych związków wyznaniowych, klasztory, domy zakonne, plebanie, kurie, rezydencje biskupie oraz rezydencje Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej;
- 12)<sup>67b</sup>  **obiektach budownictwa mieszkaniowego – rozumie się przez to budynki mieszkalne stałego zamieszkania sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 11;**
- 13) urzędzie skarbowym – rozumie się przez to urząd skarbowy, którym kieruje właściwy dla podatnika naczelnik urzędu skarbowego;
- 14) pierwszym zasiedleniu – rozumie się przez to wydanie pierwszemu nabywcy lub pierwszemu użytkownikowi obiektów budownictwa mieszkaniowego lub ich części do użytkowania w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu;
- 15) działalności rolniczej – rozumie się przez to produkcję roślinną i zwierzęcą, w tym również produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcję warzywniczą, gruntową, szklarniową i pod folią, produkcję roślin ozdobnych, grzybów uprawnych i sadowniczą, chów, hodowlę i produkcję materiału zarodkowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcję zwierzęcą typu przemysłowego lub fermowego oraz chów i hodowlę ryb i innych organizmów żyjących w wodzie, a także uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzybni, uprawy roślin „in vitro”, fermową hodowlę i chów drobiu rzeźnego i nieśnego, wylęgarnie drobiu, hodowlę i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, chów i hodowlę dżdżownic, entomofagów i jedwabników, prowadzenie pasiek oraz chów i hodowlę innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym oraz sprzedaż produktów gospodarki leśnej i łowieckiej, z wyjątkiem drewna okrągłego z drzew tropikalnych (PKWiU 02.01.13) oraz bambusa (PKWiU 02.01.42-00.11), a także świadczenie usług rolniczych;
- 16) gospodarstwie rolnym – rozumie się przez to gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym;
- 17) gospodarstwie leśnym – rozumie się przez to gospodarstwo prowadzone przez podatnika, na którym ciąży obowiązek podatkowy w podatku leśnym;
- 18) gospodarstwie rybackim – rozumie się przez to prowadzenie działalności w zakresie chowu i hodowli ryb oraz innych organizmów żyjących w wodzie;
- 19) rolniku ryczałtowym – rozumie się przez to rolnika dokonującego dostawy produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej lub świadczącego usługi rolnicze, korzystającego ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3, z wyjątkiem rolnika obowiązującego na podstawie odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg rachunkowych;
- 20)<sup>62a</sup> produktach rolnych – rozumie się przez to towary wymienione w załączniku nr 2 do ustawy oraz towary wytworzone z nich przez rolnika ryczałtowego z produktów pochodzących z jego własnej działalności rolniczej przy użyciu środków zwykle używanych w gospodarstwie rolnym, leśnym i rybackim;
- 21) usługach rolniczych – rozumie się przez to usługi wymienione w załączniku nr 2 do ustawy;
- 22) sprzedaży – rozumie się przez to odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju,

- eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów;
- 23) sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju – rozumie się przez to dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych przez podatnika podatku od towarów i usług lub na jego rzecz z terytorium kraju na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, które jest państwem przeznaczenia dla wysyłanego lub transportowanego towaru, pod warunkiem że dostawa dokonywana jest na rzecz:
- podatnika podatku od wartości dodanej lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem podatku od wartości dodanej, którzy nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 9, lub
  - innego niż wymieniony w lit. a podmiotu niebędącego podatnikiem podatku od wartości dodanej;
- 24) sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju – rozumie się przez to dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych przez podatnika podatku od wartości dodanej lub na jego rzecz z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju na terytorium kraju, które jest państwem przeznaczenia dla wysyłanego lub transportowanego towaru, pod warunkiem że dostawa jest dokonywana na rzecz:
- podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem w rozumieniu art. 15, którzy nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 9, lub
  - innego niż wymieniony w lit. a podmiotu, niebędącego podatnikiem w rozumieniu art. 15 i niemającego obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 9;
- 25) małym podatniku – rozumie się przez to podatnika podatku od towarów i usług:
- u którego wartość sprzedaży (wraz z kwotą podatku) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 800 000 euro,
  - prowadzącego przedsiębiorstwo maklerskie, zarządzającego funduszami powierniczymi, będącego agentem, zleceniobiorcą lub inną osobą świadczącą usługi o podobnym charakterze, z wyjątkiem komisu – jeżeli kwota prowizji lub innych postaci wynagrodzenia za wykonane usługi (wraz z kwotą podatku) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 30 000 euro
- przy czym przeliczenia kwot wyrażonych w euro dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł;
- 26)<sup><5></sup> usługach elektronicznych – rozumie się przez to usługi, o których mowa w art. 11 rozporządzenia nr 1777/2005, z uwzględnieniem art. 12 tego rozporządzenia;
- 27) wyrobach akcyzowych zharmonizowanych – rozumie się przez to wyroby akcyzowe zharmonizowane w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym;
- 27)<sup><7b></sup> **wyrobach akcyzowych zharmonizowanych – rozumie się przez to wyroby akcyzowe zharmonizowane w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym, z wyłączeniem gazu dostarczanego w systemie gazowym oraz energii elektrycznej dostarczanej w systemie elektroenergetycznym;**
- 27a)<sup><1a></sup> systemie gazowym albo systemie elektroenergetycznym – rozumie się przez to system gazowy albo system elektroenergetyczny w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (Dz.U. z 2003 r. Nr 153, poz. 1504, z późn. zm.);
- 27b)<sup><7b></sup> **wartości rynkowej – rozumie się przez to całkowitą kwotę, jaką, w celu uzyskania w danym momencie danych towarów lub usług, nabywca lub usługobiorca na takim samym etapie sprzedaży jak ten, na którym dokonywana jest dostawa towarów lub świadczenie usług, musiałby, w warunkach uczciwej konkurencji, zapłacić niezależnemu dostawcy lub usługodawcy na terytorium kraju; w przypadku gdy nie można ustalić porównywalnej dostawy towarów lub świadczenia usług, przez wartość rynkową rozumie się:**
- w odniesieniu do towarów – kwotę nie mniejszą niż cena nabycia towarów lub towarów podobnych, a w przypadku braku ceny nabycia, koszt wytworzenia, określone w momencie dostawy,
  - w odniesieniu do usług – kwotę nie mniejszą niż całkowity koszt poniesiony przez podatnika na wykonanie tych usług;
- 28) Ordynacji podatkowej – rozumie się przez to ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926, z późn. zm.);
- 29)<sup><2a></sup> (uchylony).
- Art. 3**
- Właściwym dla podatnika organem podatkowym jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy ze względu na miejsce wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, z zastrzeżeniem ust. 2-5.
  - Jeżeli czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług są wykonywane na terenie objętym zakresem działania dwóch lub więcej urzędów skarbowych, właściwość miejscową ustala się dla:
    - osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej – ze względu na adres siedziby;
    - osób fizycznych – ze względu na miejsce zamieszkania.
  - W przypadku podatników:
    - o których mowa w art. 16 i w art. 17, niebędących podatnikami w rozumieniu art. 15, właściwym organem podatkowym jest:
      - dla osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej – naczelnik urzędu skarbowego właściwy ze względu na adres siedziby,
      - dla osób fizycznych – naczelnik urzędu skarbowego właściwy ze względu na miejsce zamieszkania;
    - <sup><2a></sup> nieposiadających stałego miejsca zamieszkania lub siedziby albo stałego miejsca prowadzenia działalności na terytorium kraju – właściwym organem podatkowym jest Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście.
  - <sup><2a></sup> Przepisy ust. 1-3 nie naruszają przepisów ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (Dz.U. z 2004 r. Nr 121, poz. 1267 i Nr 273, poz. 2703).
  - <sup><2a></sup> Jeżeli nie można ustalić właściwości miejscowej w sposób określony w ust. 1-3a, właściwym organem podatkowym jest Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście.
  - Przepisy ust. 1-4 nie mają zastosowania w przypadkach, o których mowa w art. 33, 34, 37 ust. 1 i 3 oraz w art. 38.
- Art. 4**
- Ulgi i zwolnienia podatkowe udzielone na podstawie odrębnych ustaw nie mają zastosowania do podatku od towarów i usług.
- Dział II**
- Zakres opodatkowania**
- Rozdział 1**
- Przepisy ogólne**
- Art. 5**
- Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zwanym dalej „podatkiem”, podlegają:
    - odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju;



- 2) eksport towarów;
  - 3) import towarów;
  - 4) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju;
  - 5) wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.
2. Czynności określone w ust. 1 podlegają opodatkowaniu niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa.
3. Przepisy ust. 1 stosuje się również do towarów, o których mowa w art. 14. Przepis ust. 2 stosuje się odpowiednio.

#### Art. 6

Przepisów ustawy nie stosuje się do:

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

### Rozdział 2

#### Dostawa towarów i świadczenie usług

#### Art. 7

1. Przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, w tym również:
  - 1) przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie;
  - 2) wydanie towarów na podstawie umowy dzierżawy, najmu, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze zawartej na czas określony lub umowy sprzedaży na warunkach odroczonej płatności, jeżeli umowa przewiduje, że w następstwie normalnych zdarzeń przewidzianych tą umową lub z chwilą zapłaty ostatniej raty prawo własności zostanie przeniesione;
  - 3) wydanie towarów na podstawie umowy komisji: między komitentem a komisantem, jak również wydanie towarów przez komisarza osobie trzeciej;
  - 4) wydanie towarów komitentowi przez komisarza na podstawie umowy komisji, jeżeli komisant zobowiązany był do nabycia rzeczy na rachunek komitenta;
  - 5) ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego, ustanowienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu oraz przekształcenie spółdzielczego lokatorskiego

go prawa do lokalu mieszkalnego na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, a także ustanowienie na rzecz członka spółdzielni mieszkaniowej odrębnej własności lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu oraz przeniesienie na rzecz członka spółdzielni własności lokalu lub własności domu jednorodzinnego.

2. Przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się również przekazanie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa na cele inne niż związane z prowadzonym przez niego przedsiębiorstwem, w szczególności:

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

3.<sup><2a></sup> Przepisu ust. 2 nie stosuje się do przekazywanych drukowanych materiałów reklamowych i informacyjnych, prezentów o małej wartości i próbek.

4.<sup><2a></sup> Przez prezenty o małej wartości, o których mowa w ust. 3, rozumie się przekazywane przez podatnika jednej osobie towary:

- 1) o łącznej wartości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 68a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, z późn. zm.), jeżeli podatnik prowadzi ewidencję pozwalającą na ustalenie tożsamości tych osób;
  - 2) których przekazania nie ujęto w ewidencji, o której mowa w pkt 1, jeżeli jednostkowa cena nabycia lub jednostkowy koszt wytworzenia przekazanego towaru nie przekracza 5 zł.
- 2)<sup><7b></sup> **których przekazania nie ujęto w ewidencji, o której mowa w pkt 1, jeżeli wartość rynkowa przekazanego towaru nie przekracza 5 zł.**

5.<sup><2a></sup> (uchylony).

6.<sup><2a></sup> (uchylony).

7.<sup><2a></sup> Przez próbkę, o której mowa w ust. 3, rozumie się niewielką ilość towaru reprezentującą określony rodzaj lub kategorię towarów, która zachowuje skład oraz wszystkie właściwości fizyczne, fizykochemiczne i chemiczne lub biologiczne towaru, przy czym ilość lub wartość przekazywanych (wręczanych) przez podatnika

próbek nie wskazuje na działanie mające charakter handlowy.

8. W przypadku gdy kilka podmiotów dokonuje dostawy tego samego towaru w ten sposób, że pierwszy z nich wydaje ten towar bezpośrednio ostatniemu w kolejności nabywcy, uznaje się, że dostawy towarów dokonał każdy z podmiotów biorących udział w tych czynnościach.
9. Przez umowy dzierżawy, najmu, leasingu lub inne umowy o podobnym charakterze, o których mowa w ust. 1 pkt 2, rozumie się umowy w wyniku których, zgodnie z przepisami o podatku dochodowym, odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający oraz umowy leasingu w rozumieniu tych przepisów, których przedmiotami są grunty.

#### Art. 8

1. Przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7, w tym również:

- 1) przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej;
- 2) zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji;
- 3) świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa.

2. Nieodpłatne świadczenie usług niebędące dostawą towarów na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, oraz wszelkie inne nieodpłatne świadczenie usług, jeżeli nie są one związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa, a podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług związanych z tymi usługami, w całości lub w części, traktuje się jak odpłatne świadczenie usług.
3. Usługi wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej są identyfikowane za pomocą tych klasyfikacji, z wyjątkiem usług elektronicznych.
- 3.<sup><7b></sup> **Usługi wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej są identyfikowane za pomocą tych klasyfikacji, z wyjątkiem usług elektronicznych i usług turystyki, o których mowa w art. 119.**

## Rozdział 3

**Wewnątrzwspólnotowe  
nabycie towarów  
i wewnątrzwspólnotowa  
dostawa towarów**

## Art. 9

1. Przez wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 4, rozumie się nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu przez dokonującego dostawy, nabywcę towarów lub na ich rzecz.
2. Przepis ust. 1 stosuje się pod warunkiem, że:
  - 1) nabywcą towarów jest:
    - a) podatnik, o którym mowa w art. 15, lub podatnik podatku od wartości dodanej, a nabywane towary mają służyć czynnościom wykonywanym przez niego jako podatnika,
    - b) osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w lit. a
  - z zastrzeżeniem art. 10;
  - 2) dokonujący dostawy towarów jest podatnikiem, o którym mowa w pkt 1 lit. a.
3. Przepis ust. 1 stosuje się również w przypadku, gdy:
  - 1) nabywcą jest podmiot inny niż wymieniony w ust. 2 pkt 1;
  - 2) dokonującym dostawy towarów jest podmiot inny niż wymieniony w ust. 2 pkt 2
  - jeżeli przedmiotem nabycia są nowe środki transportu.

## Art. 10

- 1.<sup><2a></sup> Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, o którym mowa w art. 9, nie występuje w przypadku, gdy:
  - 1) dotyczy towarów, do których miałyby odpowiednio zastosowanie przepisy art. 45 ust. 1 pkt 9, art. 80, art. 83 ust. 1 pkt 1, 3, 6, 10 i 18, z uwzględnieniem warunków określonych w tych przepisach;
  - 2) dotyczy towarów innych niż wymienione w pkt 1 nabywanych przez:
    - a) rolników ryczałtowych dla prowadzonej przez nich działalności rolniczej,
    - b) podatników, którzy wykonują jedynie czynności inne niż opodatkowane podatkiem i którym nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług,
    - c) podatników zwolnionych od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9,
    - d) osoby prawne, które nie są podatnikami

- jeżeli całkowita wartość wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów na terytorium kraju nie przekroczyła w trakcie roku podatkowego kwoty wyrażonej w złotych odpowiadającej równowartości 10 000 euro;
  - <sup><7b></sup> jeżeli całkowita wartość wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów na terytorium kraju nie przekroczyła w trakcie roku podatkowego kwoty 50 000 zł;
- 3) dostawa towarów, w wyniku której ma miejsce wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów na terytorium kraju:
    - a) nie stanowiła u podatnika, o którym mowa w art. 15, albo nie stanowiłaby u podatnika podatku od wartości dodanej dostawy towarów, o której mowa w art. 7, lub stanowiła albo stanowiłaby taką dostawę towarów, ale dokonywaną przez podatnika, o którym mowa w art. 113 ust. 1 i 9, albo podatnika podatku od wartości dodanej, do którego miałyby zastosowanie podobne zwolnienia, z wyjątkiem, gdy przedmiotem dostawy są nowe środki transportu, lub
    - b) stanowiłaby dostawę towarów, o której mowa w art. 22 ust. 1 pkt 2;
  - 4)<sup><2a></sup> dostawa towarów, o których mowa w art. 120 ust. 1, w wyniku której ma miejsce wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów na terytorium kraju, jest opodatkowana podatkiem od wartości dodanej na terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów na zasadach odpowiadających regulacjom zawartym w art. 120 ust. 4 i 5, a nabywca posiada dokumenty jednoznacznie potwierdzające nabycie towarów na tych zasadach;
  - 5) dostawa towarów, o których mowa w art. 120 ust. 1, w wyniku której ma miejsce wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów na terytorium kraju, jest dokonywana przez organizatora aukcji (licytacji) oraz do dostawy tej zastosowano szczególne zasady opodatkowania podatkiem od wartości dodanej obowiązujące w państwie członkowskim rozpoczęcia transportu lub wysyłki, stosowane do dostaw towarów dokonywanych przez organizatora aukcji (licytacji), wyłączające uznanie dostawy towarów za czynność odpowiadającą wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów, pod warunkiem posiadania przez nabywcę dokumentów jednoznacznie potwierdzających nabycie towarów na tych szczególnych zasadach.
  2. Przepis ust. 1 pkt 2 stosuje się, jeżeli całkowita wartość wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów na terytorium kraju nie

- przekroczyła w poprzednim roku podatkowym kwoty wyrażonej w złotych odpowiadającej równowartości 10 000 euro, obliczonej na ten poprzedni rok zgodnie z ust. 9.
- 2.<sup><7b></sup> Przepis ust. 1 pkt 2 stosuje się, jeżeli całkowita wartość wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów na terytorium kraju nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym kwoty 50 000 zł.
  3. Przepisów ust. 1 pkt 2 i ust. 2 nie stosuje się, jeżeli przedmiotem nabycia są:
    - 1) nowe środki transportu;
    - 2) wyroby akcyzowe zharmonizowane.
  4. Przy ustalaniu wartości, o których mowa w ust. 1 pkt 2 i ust. 2, nie wlicza się kwoty podatku od wartości dodanej należnego lub zapłaconego na terytorium państwa członkowskiego, z którego towary te są wysyłane lub transportowane. Do wartości, o których mowa w zdaniu pierwszym, nie wlicza się wartości z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o których mowa w ust. 3.
  5. W przypadku gdy u podmiotów, u których zgodnie z ust. 1 pkt 2 nie występuje wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, zostaje przekroczona kwota, o której mowa w ust. 1 pkt 2, uznaje się, że wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów ma miejsce od momentu przekroczenia tej kwoty.
  6. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów może mieć zastosowanie w przypadkach, o których mowa w ust. 1 pkt 2, do podatników oraz osób prawnych niebędących podatnikami, pod warunkiem złożenia przez te podmioty naczelnikowi urzędu skarbowego pisemnego oświadczenia o wyborze opodatkowania tych czynności.
  7. Oświadczenie składa się przed dokonaniem wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, od którego nabycia te mają być rozliczane przez te podmioty na terytorium kraju, i obowiązuje ono przez 2 kolejne lata, licząc od końca miesiąca, w którym zostało złożone.
  8. Podatnicy, o których mowa w ust. 6, mogą ponownie skorzystać z wyłączenia, o którym mowa w ust. 1, jeżeli zawiadomią pisemnie naczelnika urzędu skarbowego o rezygnacji z opodatkowania przed początkiem miesiąca, w którym rezygnują z opodatkowania, nie wcześniej jednak niż po upływie terminu określonego w ust. 7.
  - 9.<sup><7a></sup> (uchylony)

## Art. 11

1. Przez wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 4, rozumie się również przemieszczenie towarów przez podatnika podatku od wartości dodanej lub na jego rzecz, należących do tego podatnika, z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju na terytorium kraju, jeżeli towary te zostały przez tego podatnika na terytorium tego innego państwa członkowskiego w ramach prowadzonego

przez niego przedsiębiorstwa wytworzone, wydobyte, nabyte, w tym również w ramach wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, albo zaimportowane, i towary te mają służyć czynnościom wykonywanym przez niego jako podatnika na terytorium kraju.

2. Wewnątrzspółnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 4, ma zastosowanie również do przemieszczenia towarów przez siły zbrojne Państw-Stron Traktatu Północnoatlantyckiego lub przez towarzyszący im personel cywilny z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju na terytorium kraju, w przypadku gdy towary nie zostały przez nich nabyte zgodnie ze szczególnymi zasadami regulującymi opodatkowanie podatkiem od wartości dodanej na krajowym rynku jednego z państw członkowskich dla sił zbrojnych Państw-Stron Traktatu Północnoatlantyckiego, jeżeli import tych towarów nie mógłby korzystać ze zwolnienia, o którym mowa w art. 45 ust. 1 pkt 9.

#### Art. 12

1. Przemieszczenia towarów, o którym mowa w art. 11 ust. 1, przez podatnika podatku od wartości dodanej lub na jego rzecz nie uznaje się za wewnątrzspółnotowe nabycie towarów, w przypadku gdy:
- 1) towary są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, dla których miejscem dostawy zgodnie z art. 22 ust. 1 pkt 2 jest terytorium kraju, jeżeli towary te są przemieszczane przez tego podatnika dokonującego ich dostawy lub na jego rzecz;
  - 2) przemieszczenie towarów następuje w ramach sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju;
  - 3) towary są przemieszczane na pokładach statków, samolotów lub pociągów w trakcie części transportu pasażerów, o której mowa w art. 22 ust. 5, z przeznaczeniem dokonania ich dostawy przez tego podatnika lub na jego rzecz na pokładach tych pojazdów;
  - 4) towary mają być przedmiotem czynności odpowiadającej eksportowi towarów dokonanej przez tego podatnika na terytorium państwa członkowskiego, z którego są przemieszczane na terytorium kraju, pod warunkiem że:
    - a) od momentu, w którym towary przemieszczono na terytorium kraju, do momentu opuszczenia przez te towary terytorium Wspólnoty, w wykonaniu czynności odpowiadającej eksportowi towarów, upłynęło nie więcej niż 90 dni,
    - b) towary na terytorium państwa członkowskiego, z którego są przemieszczane, zostały, w związku z czynnością odpowiadającą eksportowi towarów, objęte procedurą

wywozu na podstawie przepisów celnych;

- 5) towary mają być przedmiotem czynności odpowiadającej wewnątrzspółnotowej dostawie towarów dokonanej przez tego podatnika na terytorium państwa członkowskiego, z którego są przemieszczane na terytorium kraju, pod warunkiem że od momentu, w którym towary przemieszczono na terytorium kraju, do momentu opuszczenia przez te towary terytorium kraju, w wykonaniu czynności odpowiadającej wewnątrzspółnotowej dostawie towarów, nie upłynęło więcej niż 90 dni;
  - 6) na towarach mają zostać na terytorium kraju wykonane usługi na rzecz tego podatnika, pod warunkiem że towary po wykonaniu tych usług zostaną niezwłocznie, nie później jednak niż w terminie 30 dni od dnia wykonania usługi, z powrotem przemieszczone na terytorium państwa członkowskiego, z którego zostały pierwotnie wywiezione;
  - 7) towary mają być czasowo używane na terytorium kraju, nie dłużej jednak niż przez 24 miesiące, dla świadczenia usług przez tego podatnika posiadającego siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania na terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu;
  - 8) towary mają być czasowo używane przez tego podatnika na terytorium kraju, nie dłużej jednak niż przez 24 miesiące, pod warunkiem że import takich towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju z uwagi na ich przywóz czasowy byłby zwolniony od cła;
  - 9)<sup>1a</sup> przemieszczeniu podlega gaz w systemie gazowym lub energia elektryczna w systemie elektroenergetycznym.
2. W przypadku gdy ustaną okoliczności, o których mowa w ust. 1, przemieszczenie towarów uznaje się za wewnątrzspółnotowe nabycie towarów.

#### Art. 13

1. Przez wewnątrzspółnotową dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 5, rozumie się wywóz towarów z terytorium kraju w wykonaniu czynności określonych w art. 7 na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, z zastrzeżeniem ust. 2-8.
2. Przepis ust. 1 stosuje się pod warunkiem, że nabywca towarów jest:
  - 1) podatnikiem podatku od wartości dodanej zidentyfikowanym na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych na terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju;
  - 2) osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, która jest zidentyfikowana na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych na tery-

torium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju;

- 3) podatnikiem podatku od wartości dodanej lub osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, działającymi w takim charakterze na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, niewymienionymi w pkt 1 i 2, jeżeli przedmiotem dostawy są wyroby akcyzowe zharmonizowane, które, zgodnie z przepisami o podatku akcyzowym, są objęte procedurą zawieszenia poboru akcyzy lub procedurą przemieszczenia wyrobów akcyzowych z zapłaconą akcyzą;
  - 4) podmiotem innym niż wymienione w pkt 1 i 2, działającym (zamieszkującym) w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim, jeżeli przedmiotem dostawy są nowe środki transportu.
3. Za wewnątrzspółnotową dostawę towarów uznaje się również przemieszczenie przez podatnika, o którym mowa w art. 15, lub na jego rzecz towarów należących do jego przedsiębiorstwa z terytorium kraju na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, które zostały przez tego podatnika na terytorium kraju w ramach prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa wytworzone, wydobyte, nabyte, w tym również w ramach wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, albo sprowadzone na terytorium kraju w ramach importu towarów, jeżeli mają służyć czynnościom wykonywanym przez niego jako podatnika na terytorium tego innego państwa członkowskiego.
4. Przemieszczenia towarów, o którym mowa w ust. 3, przez podatnika, o którym mowa w art. 15, lub na jego rzecz nie uznaje się za wewnątrzspółnotową dostawę towarów, w przypadku gdy:
- 1) towary są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, dla których miejscem dostawy zgodnie z art. 22 ust. 1 pkt 2 jest terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, jeżeli towary te są przemieszczane przez tego podatnika dokonującego ich dostawy lub na jego rzecz;
  - 2) przemieszczenie towarów następuje w ramach sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju;
  - 3) towary są przemieszczane na pokładach statków, samolotów lub pociągów w trakcie transportu pasażerskiego wykonywanego na terytorium Wspólnoty z przeznaczeniem dokonania ich dostawy przez tego podatnika na pokładach tych pojazdów;
  - 4)<sup>2a</sup> towary mają być przedmiotem eksportu towarów przez tego podatnika, pod warunkiem że podatnik posiada dokument celny potwierdzający rozpoczęcie procedury wywozu na terytorium kraju, jeżeli wywóz z terytorium Wspólnoty jest potwierdzany przez

- urząd celny określony w przepisach celnych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju;
- 5) towary mają być przedmiotem wewnątrzspółnotowej dostawy towarów, o której mowa w ust. 1 i 2, dokonanej przez tego podatnika, jeżeli przemieszczenie towarów następuje na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego, do którego dokonywana jest ta wewnątrzspółnotowa dostawa towarów;
  - 6) na towarach mają zostać wykonane usługi na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, na rzecz tego podatnika, pod warunkiem że towary po wykonaniu tych usług zostaną z powrotem przemieszczone na terytorium kraju;
  - 7) towary mają być czasowo używane na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, nie dłużej jednak niż przez 24 miesiące, w celu świadczenia usług przez tego podatnika;
  - 8) towary mają być czasowo używane przez tego podatnika na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, nie dłużej jednak niż przez 24 miesiące, pod warunkiem że import takich towarów z terytorium państwa trzeciego z uwagi na ich przywóz czasowy byłby zwolniony od cła;
  - 9)<sup>1a></sup> przemieszczeniu podlega gaz w systemie gazowym lub energia elektryczna w systemie elektroenergetycznym.
5. W przypadku gdy ustana okoliczności, o których mowa w ust. 4, przemieszczenie towarów uznaje się za wewnątrzspółnotową dostawę towarów.
  6. Wewnątrzspółnotowa dostawa towarów występuje, jeżeli dokonującym dostawy jest podatnik, o którym mowa w art. 15, który zgłosił zamiar dokonywania wewnątrzspółnotowych dostaw towarów i został zarejestrowany jako podatnik VAT UE zgodnie z art. 97, z zastrzeżeniem ust. 7.
  7. Wewnątrzspółnotowa dostawa towarów występuje również wówczas, gdy dokonującymi dostawy towarów są inne niż wymienione w ust. 6 podmioty, jeżeli przedmiotem dostawy są nowe środki transportu.
  - 8.<sup>2a></sup> Za wewnątrzspółnotową dostawę towarów nie uznaje się dostawy towarów, o których mowa w art. 83 ust. 1 pkt 1, 3, 6, 10 i 18 oraz towarów opodatkowanych według zasad określonych w art. 120 ust. 4 i 5.

## Rozdział 4

### Opodatkowanie przy likwidacji działalności spółki i zaprzestaniu działalności przez osobę fizyczną

#### Art. 14

1. Opodatkowaniu podatkiem podlegają towary własnej produkcji i towary, które po na-

byciu nie były przedmiotem dostawy towarów, w przypadku:

- 1) rozwiązania spółki cywilnej lub handlowej niemającej osobowości prawnej;
  - 2) zaprzestania przez podatnika, o którym mowa w art. 15, będącego osobą fizyczną wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu, obowiązującego, na podstawie art. 96 ust. 6, do zgłoszenia zaprzestania działalności naczelnikowi urzędu skarbowego.
2. Przepisu ust. 1 nie stosuje się do podatników zwolnionych od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9.
  3. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio, w przypadku gdy podatnik, o którym mowa w art. 15, będący osobą fizyczną nie wykonywał czynności podlegających opodatkowaniu co najmniej przez 10 miesięcy.
  4. Przepisy ust. 1 i 3 stosuje się do towarów, w stosunku do których przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.
  5. W przypadkach, o których mowa w ust. 1 i 3, podatnicy są obowiązani sporządzić spis z natury towarów na dzień rozwiązania spółki lub zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu, zwany dalej „spisem z natury”. Podatnicy są obowiązani:
    - 1) sporządzić spis z natury w terminie 14 dni, licząc od dnia rozwiązania spółki lub zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu, oraz
    - 2) zawiadomić o dokonanych spisie z natury, o ustalonej wartości i o kwocie podatku należnego naczelnika urzędu skarbowego w terminie 7 dni, licząc od dnia zakończenia tego spisu.
  6. Obowiązek podatkowy w przypadku, o którym mowa w ust. 1, powstaje w dniu, w którym powinien być sporządzony spis z natury, nie później jednak niż 14 dni, licząc od dnia rozwiązania spółki lub zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu.
  7. Dostawa towarów dokonywana przez byłych wspólników spółek, o których mowa w ust. 1 pkt 1, której przedmiotem są towary objęte spisem z natury, podlega zwolnieniu od podatku przez okres 12 miesięcy od dnia, o którym mowa w ust. 6, pod warunkiem rozliczenia podatku od towarów objętych spisem z natury.
  8. Podstawą opodatkowania jest wartość towarów podlegających spisowi z natury, ustalona zgodnie z art. 29 ust. 10.
  9. W przypadku gdy w rozliczeniu podatku za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy, o którym mowa w ust. 6, kwota podatku naliczonego jest wyższa od kwoty podatku należnego, podatnikowi przysługuje prawo zwrotu z urzędu skarbowego różnicy podatku. Przepisy art. 87 ust. 2 stosuje się odpowiednio.
  10. Do rozliczenia podatku od towarów objętych spisem z natury przepisy art. 99 stosuje się odpowiednio.

## Dział III Podatnicy i płatnicy

### Art. 15

1. Podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.
2. Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.
3. Za wykonywaną samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 1, nie uznaje się czynności:
  - 1) z tytułu których przychody zostały wymienione w art. 12 ust. 1-6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, z późn. zm.);
  - 2)<sup>2a></sup> (uchylony)
  - 3)<sup>2a></sup> z tytułu których przychody zostały wymienione w art. 13 pkt 2-9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, jeżeli z tytułu wykonania tych czynności osoby te są związane ze zlecającym wykonanie tych czynności prawnymi więzami tworzącymi stosunek prawny pomiędzy zlecającym wykonanie czynności i wykonującym zlecane czynności co do warunków wykonywania tych czynności, wynagrodzenia i odpowiedzialności zlecającego wykonanie tych czynności wobec osób trzecich.
- 3a.<sup>2a></sup> Przepis ust. 3 pkt 3 stosuje się odpowiednio do usług twórców i artystów wykonawców w rozumieniu przepisów o prawie autorskim i prawach pokrewnych, wynagradzanych w formie honorariów za przekazanie lub udzielenie licencji do praw autorskich lub praw artystycznego wykonania albo ich wykonanie, w tym również wynagradzanych za pośrednictwem organizacji zbiorowego zarządzania prawami autorskimi lub prawami pokrewnymi.
- 3b.<sup>2a></sup> Za zgodą naczelnika urzędu skarbowego, właściwego dla osoby prawnej podatnikami mogą być również jednostki organizacyjne osoby prawnej, będącej organizacją pożytku publicznego w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz.U. Nr 96, poz. 873 oraz z 2004 r.

Nr 64, poz. 593, Nr 116, poz. 1203 i Nr 210, poz. 2135) prowadzące działalność gospodarczą, jeżeli samodzielnie sporządzają sprawozdanie finansowe.

- 3c.<sup><2a></sup> Sprzedażą dokonywaną przez podatników, o których mowa w ust. 3b, jest także odpłatne przekazywanie towarów oraz świadczenie usług pomiędzy jednostkami organizacyjnymi wchodzącymi w skład osoby prawnej.
4. W przypadku osób fizycznych prowadzących wyłącznie gospodarstwo rolne, leśne lub rybactwie za podatnika uważa się osobę, która złoży zgłoszenie rejestracyjne, o którym mowa w art. 96 ust. 1.
5. Przepis ust. 4 stosuje się odpowiednio do osób fizycznych prowadzących wyłącznie działalność rolniczą w innych niż wymienione w ust. 4 przypadkach.
6. Nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.
7. Podatnicy, o których mowa w ust. 1, nieposiadający siedziby, stałego miejsca prowadzenia działalności lub stałego miejsca zamieszkania na terytorium kraju, podlegający obowiązkowi zarejestrowania się jako podatnicy VAT czynni, o których mowa w art. 96 ust. 4, są obowiązani ustanowić przedstawiciela podatkowego.
8. Przedstawicielem podatkowym może być osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, posiadająca siedzibę na terytorium kraju, lub osoba fizyczna posiadająca stałe miejsce zamieszkania na terytorium kraju.
9. Przedstawiciel podatkowy odpowiada solidarnie z podatnikiem za zobowiązanie podatkowe podatnika, którego reprezentuje.
10. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w drodze rozporządzenia:
- 1) określi dodatkowe warunki, jakie musi spełniać podmiot, który może być ustanowiony przedstawicielem podatkowym, tryb ustanawiania przedstawiciela podatkowego, a także czynności, jakie może on wykonywać;
  - 2) może określić przypadki, w których nie ma konieczności ustanawiania przedstawiciela podatkowego
- uwzględniając konieczność zapewnienia prawidłowego rozliczenia podatku przez podmioty nieposiadające siedziby, stałego miejsca prowadzenia działalności lub stałego miejsca zamieszkania na terytorium kraju.

#### Art. 16

Podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, niebędące podatnikami, o których mowa w art. 15, jeżeli dokonują

wewnątrzspółnotowej dostawy nowych środków transportu, w przypadku gdy okoliczności nie wskazują na zamiar wykonywania tej czynności w sposób częstotliwy.

#### Art. 17

1. Podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne:
  - 1) na których ciąży obowiązek uiszczenia cła, również w przypadku, gdy na podstawie przepisów celnych importowany towar jest zwolniony od cła albo cło na towar zostało zawieszona, w części lub w całości, albo zastosowano preferencyjną, obniżoną lub zerową stawkę celną;
  - 2) uprawnione do korzystania z procedury celnej obejmującej uszlachetnianie czynne, odprawę czasową, przetwarzanie pod kontrolą celną, w tym również osoby, na które, zgodnie z odrębnymi przepisami, zostały przeniesione prawa i obowiązki związane z tymi procedurami;
  - 3) dokonujące wewnątrzspółnotowego nabycia towarów;
  - 4) będące usługobiorcami usług świadczonych przez podatników posiadających siedzibę lub miejsce zamieszkania albo pobytu poza terytorium kraju;
  - 5) nabywające towary, jeżeli dokonującym ich dostawy na terytorium kraju jest podatnik nieposiadający siedziby, stałego miejsca prowadzenia działalności lub stałego miejsca zamieszkania na terytorium kraju, z zastrzeżeniem art. 135-138;
  - 6) obowiązane do zapłaty podatku na podstawie art. 42 ust. 8 lub ust. 10.
- 2.<sup><1a></sup> Przepisów ust. 1 pkt 4 i 5 nie stosuje się w przypadku świadczenia usług i dostawy towarów, od których podatek należny został rozliczony przez usługodawcę lub dokonującego dostawy towarów na terytorium kraju, z wyłączeniem świadczenia usług określonych w art. 27 ust. 3 lub art. 28 ust. 3, 4, 6 i 7 oraz dostawy gazu w systemie gazowym lub energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym, dla których w każdym przypadku podatnikiem jest usługobiorca lub nabywca towarów.
3. W przypadkach wymienionych w art. 27 ust. 3 przepis ust. 1 pkt 4 stosuje się, jeżeli usługobiorcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15, posiadający siedzibę, stałe miejsce prowadzenia działalności lub stałe miejsce zamieszkania na terytorium kraju.
4. W przypadkach wymienionych w art. 28 ust. 3, 4, 6 i 7 przepis ust. 1 pkt 4 stosuje się, jeżeli usługobiorcą jest podmiot zarejestrowany jako podatnik VAT UE, zgodnie z art. 97.
- 5.<sup><1a></sup> Przepis ust. 1 pkt 5 stosuje się:
  - 1) jeżeli nabywcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15, posiadający siedzibę, stałe miejsce prowadzenia działalności

lub stałe miejsce zamieszkania na terytorium kraju, albo osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15, posiadająca siedzibę na terytorium kraju, z zastrzeżeniem ust. 6;

- 2) do dostawy gazu w systemie gazowym lub energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym, jeżeli nabywcą jest podmiot zarejestrowany zgodnie z art. 96 ust. 4 lub art. 97 ust. 4.
6. Przepisu ust. 1 pkt 5 nie stosuje się, jeżeli dostawa towarów dokonywana jest w ramach sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju.

#### Art. 18

Organy egzekucyjne określone w ustawie z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2002 r. Nr 110, poz. 968, z późn. zm.) oraz komornicy sądowi wykonujący czynności egzekucyjne w rozumieniu przepisów Kodeksu postępowania cywilnego są płatnikami podatku od dostawy, dokonywanej w trybie egzekucji, towarów będących własnością dłużnika lub posiadanych przez niego z naruszeniem obowiązujących przepisów.

#### Dział IV

#### Obowiązek podatkowy

#### Rozdział 1

#### Zasady ogólne

#### Art. 19

1. Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wydania towaru lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem ust. 2-21, art. 14 ust. 6, art. 20 i art. 21 ust. 1.
2. Jeżeli podatnik wysyła towar nabywcy lub wskazanej przez niego osobie trzeciej, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wydania towaru jednej z tych osób.
3. Jeżeli podatnik wydaje towar podmiotowi, o którym mowa w art. 30 ust. 1 pkt 4, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania przez podatnika zapłaty za wydany towar, nie później jednak niż w terminie 30 dni, licząc od dnia wykonania usługi przez ten podmiot.
4. Jeżeli dostawa towaru lub wykonanie usługi powinny być potwierdzone fakturą, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury, nie później jednak niż w 7. dniu, licząc od dnia wydania towaru lub wykonania usługi.
5. Przepis ust. 4 stosuje się odpowiednio do faktur za częściowe wykonanie usługi.
- 6.<sup><2a></sup> W eksporcie towarów obowiązek podatkowy powstaje z chwilą potwierdzenia przez urząd celny określony w przepisach celnych wywozu towaru poza terytorium Wspólnoty.
7. Obowiązek podatkowy w imporcie towarów powstaje z chwilą powstania długu celnego, z zastrzeżeniem ust. 8 i 9.

8. W przypadku objęcia towarów procedurą celną: uszlachetnienia czynnego w systemie ceł zwrotnych, odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem od należności celnych przywozowych, przetwarzania pod kontrolą celną – obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów powstaje z chwilą objęcia towarów tą procedurą.
9. Jeżeli import towarów objęty jest procedurą celną: składu celnego, odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem od należności celnych przywozowych, uszlachetnienia czynnego w systemie zawieszzeń, tranzytu, a od towarów tych pobierane są opłaty wyrównawcze lub opłaty o podobnym charakterze i nie powstaje jednocześnie dług celny – obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wymagalności tych opłat.
10. W przypadku dostawy towarów, której przedmiotem są lokale i budynki, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty, nie później jednak niż 30. dnia, licząc od dnia wydania, z zastrzeżeniem ust. 13 pkt 10 i 11.
11. Jeżeli przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi otrzymano część należności, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadek, ratę, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w tej części.
- 12.<sup><2a></sup> Przepis ust. 11 stosuje się odpowiednio w przypadku eksportu towarów, jeżeli wywóz towarów nastąpi w ciągu 6 miesięcy, licząc od dnia otrzymania części należności.
13. Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą:
- 1) upływu terminu płatności, jeżeli został on określony w umowie właściwej dla rozliczeń z tytułu:
    - a) dostaw energii elektrycznej i ciepłej oraz gazu przewodowego,
    - b) świadczenia usług telekomunikacyjnych i radiokomunikacyjnych, z zastrzeżeniem ust. 18,
    - c) świadczenia usług wymienionych w poz. 138 i poz. 153 załącznika nr 3 do ustawy;
  - 2) otrzymania całości lub części zapłaty, nie później jednak niż 30. dnia, licząc od dnia wykonania usług:
    - a) transportu osób i ładunków kolejami, taborem samochodowym, statkami pełnomorskimi, środkami transportu żegluga śródlądowej i przybrzeżnej, promami, samolotami i śmigłowcami,
    - b) spedycyjnych i przeładunkowych,
    - c) w portach morskich i handlowych,
    - d) budowlanych lub budowlano-montażowych;
  - 3)<sup><2a></sup> wystawienia faktury lub otrzymania całości lub części zapłaty z tytułu dostawy gazet, magazynów, czasopism (PKWiU 22.12 i 22.13) oraz książek (PKWiU ex 22.11) – z wyłączeniem książek adresowych o zasięgu krajowym, regionalnym i lokalnym, książek telefonicznych, teleksów i telefaksów (PKWiU 22.11.20-60.10), nut, map i ulotek, nie później jednak niż 60. dnia, licząc od dnia wydania tych towarów; jeżeli umowa przewiduje rozliczenie zwrotów wydawnictw, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury dokumentującej faktyczną dostawę, nie później jednak niż po upływie 120 dni, licząc od pierwszego dnia wydania tych wydawnictw;
  - 4) otrzymania całości lub części zapłaty, nie później jednak niż z upływem terminu płatności określonego w umowie lub fakturze – z tytułu świadczenia na terytorium kraju usług najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze, a także usług ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia, usług w zakresie pośrednictwa ubezpieczeniowego oraz usług stałej obsługi prawnej i biurowej;
  - 5) otrzymania całości lub części zapłaty – z tytułu dostawy złomu stalowego i żeliwnego, złomu metali nieżelaznych, z wyłączeniem złomu metali szlachetnych:
    - a) newsadowego, nie później jednak niż 20. dnia, licząc od dnia wysyłki złomu do jednostki, która zgodnie z umową dokonuje kwalifikacji jakości,
    - b) wsadowego, nie później jednak niż 30. dnia, licząc od dnia wysyłki złomu;
  - 6) otrzymania zapłaty – w przypadku dostawy wysyłkowej dokonywanej za zaliczeniem pocztowym;
  - 7) otrzymania całości lub części zapłaty, nie później jednak niż z dniem wystawienia faktury – z tytułu usług komunikacji miejskiej;
  - 8) otrzymania całości lub części zapłaty – z tytułu usług polegających na drukowaniu gazet, magazynów, czasopism (PKWiU 22.12 i 22.13) oraz książek (PKWiU ex 22.11) – z wyłączeniem książek adresowych o zasięgu krajowym, regionalnym i lokalnym, książek telefonicznych, teleksów i telefaksów (PKWiU 22.11.20-60.10), nut, map i ulotek, oznaczonych stosowanymi na podstawie odrębnych przepisów symbolami ISBN i ISSN, nie później jednak niż 90. dnia, licząc od dnia wykonania usługi;
  - 9) otrzymania całości lub części zapłaty, nie później jednak niż z upływem terminu płatności określonego w umowie lub fakturze – z tytułu świadczenia na terytorium kraju usług, o których mowa w art. 27 ust. 4 pkt 1;
  - 10) otrzymania całości lub części wkładu budowlanego lub mieszkaniowego, nie później jednak niż z chwilą ustanowienia spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego lub ustanowienia spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu, lub przekształcenia spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, lub ustanowienia odrębnej własności lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu, lub wydania albo przeniesienia własności lokalu lub własności domów jednorodzinnych w przypadku czynności:
    - a) ustanowienia na rzecz członka spółdzielni mieszkaniowej spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego lub ustanowienia na rzecz członka spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu, lub ustanowienia na rzecz członka odrębnej własności lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu, lub przeniesienia własności lokalu w rozumieniu przepisów o spółdzielniach mieszkaniowych,
    - b) przeniesienia na rzecz członka spółdzielni mieszkaniowej własności domu jednorodzinnego w rozumieniu przepisów o spółdzielniach mieszkaniowych;
  - 11)<sup><2a></sup> upływu terminu płatności – z tytułu czynności wykonywanych na rzecz członków spółdzielni, którym przysługują spółdzielcze prawa do lokali, członków spółdzielni będących właścicielami lokali, osób niebędących członkami spółdzielni, którym przysługują spółdzielcze własnościowe prawa do lokali, lub na rzecz właścicieli lokali, niebędących członkami spółdzielni, za które są pobierane opłaty, zgodnie z art. 4 ust. 1-2, 4 i 5 ustawy z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych (Dz.U. z 2003 r. Nr 119, poz. 1116 oraz z 2004 r. Nr 19, poz. 177 i Nr 63, poz. 591).
  14. Przepis ust. 13 pkt 2 lit. d stosuje się również do usług przyjmowanych częściowo, których odbiór jest dokonywany na podstawie protokołów zdawczo-odbiorczych.
  - 15.<sup><2a></sup> W przypadkach określonych w ust. 10, 13 pkt 2-5 i 7-10 otrzymanie części zapłaty (ceny) lub części wkładu budowlanego i mieszkaniowego powoduje powstanie obowiązku podatkowego w tej części.
  16. W przypadku czynności, o których mowa w art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2, obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z ust. 1-5.
  - 16a.<sup><2a></sup> W przypadku wydania towarów przez komitenta na rzecz komisanta, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 3, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania przez komitenta zapłaty za wydany towar, nie później jednak niż w ciągu 30 dni od dostawy towarów dokonanej przez komisanta.
  17. W przypadku dokonywania dostawy towarów za pośrednictwem automatów obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wyjęcia pieniędzy lub żetonów z automatów, nie później jednak niż w ostatnim dniu miesiąca.

18. Przy świadczeniu usług telekomunikacyjnych obowiązek podatkowy powstaje z chwilą sprzedaży żetonów, kart telefonicznych lub innych jednostek uprawniających do korzystania z usług telekomunikacyjnych w systemie przedpłaconym, w przypadku gdy usługa jest realizowana przy użyciu odpowiednio żetonów, kart lub innych jednostek.
19. Przepisy ust. 1, 4, 5, 11, 13 pkt 1 lit. b i c, pkt 2, 4 i 7-9 oraz ust. 14-16 stosuje się odpowiednio do importu usług.
20. <sup><2a></sup> Przepisy ust. 1-4, 11, 13 pkt 1 lit. a, pkt 3 i 5 oraz ust. 16-17 stosuje się odpowiednio do dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca.
21. Obowiązek podatkowy z tytułu należnych na podstawie odrębnych przepisów dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze powstaje z chwilą uznania rachunku bankowego podatnika. W przypadku uznania rachunku bankowego podatnika zaliczką z tytułu dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze obowiązek podatkowy powstaje w tej części.
22. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, późniejsze niż wymienione w ust. 1-21 oraz w art. 20 i art. 21 terminy powstania obowiązku podatkowego, uwzględniając specyfikę wykonywania niektórych czynności, uwarunkowania obrotu gospodarczego niektórymi towarami oraz przepisy Wspólnoty Europejskiej.

## Rozdział 2

### Obowiązek podatkowy w wewnątrzspółnotowej dostawie towarów i w wewnątrzspółnotowym nabyciu towarów

#### Art. 20

1. W wewnątrzspółnotowej dostawie towarów obowiązek podatkowy powstaje 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towarów, z zastrzeżeniem ust. 2-4.
2. W przypadku gdy przed upływem terminu, o którym mowa w ust. 1, podatnik wystawił fakturę, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury.
3. <sup><2a></sup> Jeżeli przed dokonaniem dostawy, o której mowa w ust. 1, otrzymano całość lub część ceny, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury potwierdzającej otrzymanie całości lub części ceny.
4. W przypadku, o którym mowa w art. 13 ust. 5, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą ustania okoliczności, o których mowa w art. 13 ust. 4.
5. W wewnątrzspółnotowym nabyciu towarów obowiązek podatkowy powstaje 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru będącego przedmiotem wewnątrzspółnotowego nabycia, z zastrzeżeniem ust. 6-9.

6. W przypadku gdy przed terminem, o którym mowa w ust. 5, podatnik podatku od wartości dodanej wystawił fakturę, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury.
7. Przepis ust. 6 stosuje się odpowiednio do faktur wystawianych przez podatnika podatku od wartości dodanej potwierdzających otrzymanie przez niego od podatnika całości lub części należności przed dokonaniem dostawy towaru będącego przedmiotem wewnątrzspółnotowego nabycia towarów na terytorium kraju.
8. W przypadku, o którym mowa w art. 12 ust. 2, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą ustania okoliczności, o których mowa w art. 12 ust. 1.
9. W przypadku wewnątrzspółnotowego nabycia nowych środków transportu obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania tych towarów, nie później jednak niż z chwilą wystawienia faktury przez podatnika podatku od wartości dodanej.

## Rozdział 3

### Obowiązek podatkowy u małych podatników

#### Art. 21

1. Mały podatnik może wybrać metodę rozliczeń polegającą na tym, że obowiązek podatkowy powstaje z dniem uregulowania całości lub części należności, nie później niż 90 dnia, licząc od dnia wydania towaru lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem ust. 2, 5 i 6, po uprzednim pisemnym zawiadomieniu naczelnika urzędu skarbowego w terminie do końca miesiąca poprzedzającego okres, za który będzie stosował tę metodę, zwaną dalej „metodą kasową”. Uregulowanie należności w części powoduje powstanie obowiązku podatkowego w tej części.
2. W zakresie czynności, w stosunku do których obowiązek podatkowy powstał przed okresem, za który podatnik rozlicza się metodą kasową, obowiązek podatkowy nie powstaje w terminie określonym na podstawie ust. 1.
3. Mały podatnik może zrezygnować z metody kasowej, nie wcześniej jednak niż po upływie 12 miesięcy, w trakcie których rozliczał się tą metodą, po uprzednim pisemnym zawiadomieniu naczelnika urzędu skarbowego, w terminie do końca kwartału, w którym stosował tę metodę.
4. Mały podatnik traci prawo do rozliczania podatku metodą kasową, począwszy od rozliczenia za miesiąc następujący po kwartale, w którym przekroczył kwotę określoną w art. 2 pkt 25.
5. W przypadku podatnika, który zrezygnował z metody kasowej lub utracił prawo do stosowania tej metody, obowiązek podatkowy w stosunku do czynności wykonanych w okresie, kiedy podatnik stosował

tę metodę, powstaje w terminie określonym w ust. 1.

6. Przepis ust. 1 nie narusza przepisów art. 14 ust. 6, art. 19 ust. 6-9, 12 i 17-21 oraz art. 20.

## Dział V

### Miejsce świadczenia

#### Rozdział 1

### Miejsce świadczenia przy dostawie towarów

#### Art. 22

1. Miejscem dostawy towarów jest w przypadku:
  - 1) towarów wysyłanych lub transportowanych przez dokonującego ich dostawy, ich nabywcę lub przez osobę trzecią – miejsce, w którym towary znajdują się w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu do nabywcy;
  - 2) towarów, które są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, przez dokonującego ich dostawy lub przez podmiot działający na jego rzecz – miejsce, w którym towary są instalowane lub montowane; nie uznaje się za instalację lub montaż prostych czynności umożliwiających funkcjonowanie montowanego lub instalowanego towaru zgodnie z jego przeznaczeniem;
  - 3) towarów niewysyłanych ani nietransportowanych – miejsce, w którym towary znajdują się w momencie dostawy;
  - 4) dostawy towarów na pokładach statków, samolotów lub pociągów w trakcie części transportu pasażerów wykonywanej na terytorium Wspólnoty – miejsce rozpoczęcia transportu pasażerów;
  - 5) <sup><1a></sup> dostawy gazu w systemie gazowym lub energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym do podmiotu będącego podatnikiem, o którym mowa w art. 15, podatnikiem podatku od wartości dodanej lub podatnikiem podatku o podobnym charakterze, którego głównym celem nabywania gazu i energii elektrycznej jest odprzedaż tych towarów w takich systemach i u którego własne zużycie takich towarów jest nieznaczne – miejsce, gdzie podmiot taki posiada siedzibę, a w przypadku posiadania stałego miejsca prowadzenia działalności, do którego dostarczane są te towary – miejsce, gdzie podmiot ten posiada stałe miejsce prowadzenia działalności, a w przypadku braku siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności – miejsce stałego zamieszkania;
  - 6) <sup><1a></sup> dostawy gazu w systemie gazowym lub energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym, jeżeli taka dostawa



- jest dokonywana do podmiotu innego niż podmiot, o którym mowa w pkt 5 – miejsce, w którym nabywca korzysta z tych towarów i je zużywa; jeżeli wszystkie te towary lub ich część nie są w rzeczywistości zużyte przez tego nabywcę, towary niezużyte uważa się za wykorzystane i zużyte w miejscu, w którym nabywca posiada siedzibę, a w przypadku posiadania stałego miejsca prowadzenia działalności, do którego dostarczane są te towary – miejsce, gdzie nabywca posiada stałe miejsce prowadzenia działalności, a w przypadku braku siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności – miejsce stałego zamieszkania.
2. W przypadku gdy kilka podmiotów dokonuje dostawy tego samego towaru w ten sposób, że pierwszy z nich wydaje ten towar bezpośrednio ostatniemu w kolejności nabywcy, przy czym towar ten jest wysyłany lub transportowany, to wysyłka lub transport tego towaru jest przyporządkowana tylko jednej dostawie; jeżeli towar jest wysyłany lub transportowany przez nabywcę, który dokonuje również jego dostawy, przyjmuje się, że wysyłka lub transport jest przyporządkowana dostawie dokonanej dla tego nabywcy, chyba że nabywca ten udowodni, że wysyłkę lub transport towaru należy zgodnie z zawartymi przez niego warunkami dostawy przyporządkować jego dostawie.
  3. W przypadku, o którym mowa w ust. 2, dostawę towarów, która:
    - 1) poprzedza wysyłkę lub transport towarów, uznaje się za dokonaną w miejscu rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów;
    - 2) następuje po wysyłce lub transporcie towarów, uznaje się za dokonaną w miejscu zakończenia wysyłki lub transportu towarów.
  4. W przypadku gdy miejscem rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów jest terytorium państwa trzeciego, dostawę towarów dokonywaną przez podatnika, który również jest podatnikiem z tytułu importu tych towarów, uważa się za dokonaną na terytorium kraju.
  5. Na potrzeby określenia miejsca świadczenia, o którym mowa w ust. 1 pkt 4:
    - 1) przez część transportu pasażerów wykonaną na terytorium Wspólnoty rozumie się część transportu zrealizowanego bez zatrzymania na terytorium państwa trzeciego, od miejsca rozpoczęcia transportu pasażerów do miejsca zakończenia transportu pasażerów;
    - 2) przez miejsce rozpoczęcia transportu pasażerów rozumie się przewidziane pierwsze na terytorium Wspólnoty miejsce przyjęcia pasażerów na pokład, w tym również po odcinku podróży poza terytorium Wspólnoty;
    - 3) przez miejsce zakończenia transportu pasażerów rozumie się przewidziane ostatnie na terytorium Wspólnoty miejsce zejścia z pokładu pasażerów, którzy zostali na niego przyjęci na terytorium Wspólnoty, w tym również przed odcinkiem podróży poza terytorium Wspólnoty;
    - 4) w przypadku podróży w obie strony, odcinek powrotny transportu uznaje się za transport oddzielny.
  6. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w drodze rozporządzenia, może określić rodzaje dokumentów lub wzór dokumentu, na podstawie których wysyłkę lub transport towarów przyporządkowuje się zgodnie z ust. 2 danej dostawie towarów, uwzględniając:
    - 1) specyfikę dokumentowania określonego rodzaju wysyłki lub transportu towarów;
    - 2) potrzebę zapewnienia kontroli prawidłowości rozliczania podatku;
    - 3) stosowane techniki rozliczeń.
- Art. 23**
1. W przypadku sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju dostawę towarów uznaje się za dokonaną na terytorium państwa członkowskiego przeznaczenia dla wysyłanych lub transportowanych towarów, z zastrzeżeniem ust. 2.
  2. W przypadku sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju dostawę towarów uznaje się za dokonaną na terytorium kraju, jeżeli całkowita wartość towarów innych niż wyroby akcyzowe zharmonizowane wysyłanych lub transportowanych od tego samego państwa członkowskiego w ramach sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju, pomniejszona o kwotę podatku, jest mniejsza lub równa w danym roku od kwoty wyrażonej w złotych, odpowiadającej kwocie ustalonej przez państwo członkowskie przeznaczenia dla wysyłanych lub transportowanych towarów.
  3. Przepis ust. 2 stosuje się pod warunkiem, że całkowita wartość towarów innych niż wyroby akcyzowe zharmonizowane wysyłanych lub transportowanych do tego samego państwa członkowskiego w ramach sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju, pomniejszona o kwotę podatku, nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym kwoty wyrażonej w złotych odpowiadającej kwocie ustalonej przez państwo członkowskie przeznaczenia dla wysyłanych lub transportowanych towarów.
  - 4.<sup><5></sup> W przypadku przekroczenia kwoty, o której mowa w ust. 2, miejsce opodatkowania na terytorium państwa członkowskiego przeznaczenia dla wysyłanych lub transportowanych towarów obowiązuje, począwszy od dostawy, którą przekroczono tę kwotę.
  5. Podatnicy, do których ma zastosowanie ust. 2, mogą wybrać miejsce opodatkowania określone w ust. 1 pod warunkiem pisemnego zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego o skorzystaniu z tego wyboru (opcji), z zaznaczeniem nazwy państwa członkowskiego lub nazw państw członkowskich, których zawiadomienie to dotyczy.
  6. Zawiadomienie, o którym mowa w ust. 5, składa się co najmniej na 30 dni przed datą dostawy, począwszy od której podatnik chce korzystać z opcji, o której mowa w ust. 5.
  7. W terminie 30 dni od pierwszej dostawy towarów po skorzystaniu z opcji, o której mowa w ust. 5, podatnik jest obowiązany przedstawić naczelnikowi urzędu skarbowego dokument potwierdzający o zawiadomieniu właściwego organu podatkowego w innym państwie członkowskim o zamiarze rozliczania w tym państwie członkowskim podatku od wartości dodanej od sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju.
  8. Opcja, o której mowa w ust. 5, obowiązuje co najmniej przez 2 lata od daty pierwszej dostawy dokonanej w trybie przewidzianym tą opcją.
  9. W przypadku gdy po upływie okresu, o którym mowa w ust. 8, podatnik rezygnuje z korzystania z opcji, o której mowa w ust. 5, dla jednego lub więcej państw członkowskich, jest on obowiązany przed datą dostawy, począwszy od której rezygnuje z korzystania z tej opcji, zawiadomić na piśmie naczelnika urzędu skarbowego o tej rezygnacji.
  10. Przeliczenia kwot, o których mowa w ust. 2 i 3, dokonuje się według średniego kursu waluty, w której, w państwie członkowskim przeznaczenia, kwoty te są ustalane, ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł.
  - 10.<sup><7b></sup> **Przeliczenia kwot, o których mowa w ust. 2 i 3, dokonuje się według ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski średniego kursu waluty, w której, w państwie członkowskim przeznaczenia, kwoty te są ustalane, obowiązującego w dniu 1 maja 2004 r., w zaokrągleniu do 1000 zł.**
  11. Przepisów ust. 1-9 nie stosuje się do:
    - 1) nowych środków transportu;
    - 2) towarów, o których mowa w art. 22 ust. 1 pkt 2.
  12. W przypadku sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju, której przedmiotem są wyroby akcyzowe zharmonizowane, dostawę towarów uznaje się w każdym przypadku za dokonaną na terytorium państwa członkowskiego przeznaczenia.
  - 13.<sup><2a></sup> Przepisów ust. 1-9 nie stosuje się również do towarów opodatkowanych według zasad określonych w art. 120 ust. 4 i 5.
  14. Warunkiem uznania sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju za sprzedaż dokonaną na terytorium państwa członkowskiego

przeznaczenia jest posiadanie przez podatnika, przed złożeniem deklaracji podatkowej za dany miesiąc (kwartał), następujących dokumentów, jeżeli dokumenty te łącznie potwierdzają dostarczenie towarów do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego przeznaczenia dla wysyłanych lub transportowanych towarów:

- 1) dokumentów przewozowych otrzymanych od przewoźnika (spedytora) odpowiedzialnego za wywóz towarów z terytorium kraju – w przypadku gdy przewóz towarów jest zlecany przez podatnika przewoźnikowi;
  - 2) kopii faktury dostawy;
  - 3) dokumentów potwierdzających odbiór towarów poza terytorium kraju.
15. W przypadku gdy dokumenty, o których mowa w ust. 14, nie potwierdzają jednoznacznie dostarczenia towarów do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego przeznaczenia dla wysyłanych lub transportowanych towarów, dokumentami wskazującymi, że wystąpiła sprzedaż wysyłkowa z terytorium kraju, mogą być również inne dokumenty otrzymywane przez podatnika w tego rodzaju dostawie towarów, w szczególności:
- 1) korespondencja handlowa z nabywcą, w tym jego zamówienie;
  - 2) dokument potwierdzający zapłatę za towar, z wyjątkiem przypadków, gdy dostawa ma charakter nieodpłatny lub zobowiązanie jest realizowane w innej formie – w takim przypadku inny dokument stwierdzający wygaśnięcie zobowiązania.
16. Sprzedaż wysyłkowa z terytorium kraju występuje również, jeżeli dla dokonania tej sprzedaży wysyłane lub transportowane z terytorium państwa trzeciego towary zostały sprowadzone na terytorium kraju w ramach importu towarów.
17. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór zawiadomienia, o którym mowa w ust. 5 i 9, uwzględniając:
- 1) konieczność prawidłowej identyfikacji podatników;
  - 2) wymagania związane z określoną na podstawie odrębnych przepisów wymianą informacji o dokonywanych dostawach w ramach sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju;
  - 3) przepisy Wspólnoty Europejskiej.

#### Art. 24

1. W przypadku sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju dostawę towarów uznaje się za dokonaną na terytorium kraju, z zastrzeżeniem ust. 2.
2. W przypadku sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju dostawę towarów uznaje się za dokonaną poza terytorium kraju, jeżeli całkowita wartość towarów innych niż wyroby akcyzowe zharmonizowane, wysy-

łanych lub transportowanych z tego samego państwa członkowskiego na terytorium kraju, pomniejszona o kwotę podatku od wartości dodanej, jest mniejsza lub równa w roku podatkowym od kwoty wyrażonej w złotych odpowiadającej równowartości 35 000 euro.

**2.<sup><7b></sup> W przypadku sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju dostawę towarów uznaje się za dokonaną poza terytorium kraju, jeżeli całkowita wartość towarów innych niż wyroby akcyzowe zharmonizowane, wysyłanych lub transportowanych z tego samego państwa członkowskiego na terytorium kraju, pomniejszona o kwotę podatku od wartości dodanej, nie przekroczyła w roku podatkowym kwoty 160 000 zł.**

3. Przepis ust. 2 stosuje się pod warunkiem że całkowita wartość towarów innych niż wyroby akcyzowe zharmonizowane, wysyłanych lub transportowanych z tego samego państwa członkowskiego w ramach sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju, pomniejszona o kwotę podatku od wartości dodanej, nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym kwoty wyrażonej w złotych odpowiadającej równowartości 35 000 euro, obliczonej na ten poprzedni rok zgodnie z ust. 13.

**3.<sup><7b></sup> Przepis ust. 2 stosuje się, pod warunkiem że całkowita wartość towarów innych niż wyroby akcyzowe zharmonizowane, wysyłanych lub transportowanych z tego samego państwa członkowskiego w ramach sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju, pomniejszona o kwotę podatku od wartości dodanej, nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym kwoty 160 000 zł.**

4. Podatnicy podatku od wartości dodanej, do których ma zastosowanie ust. 2, mogą wybrać miejsce opodatkowania określone w ust. 1 pod warunkiem pisemnego zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego o skorzystaniu z tego wyboru (opcji).

5. Zawiadomienie, o którym mowa w ust. 4, składa się co najmniej na 30 dni przed datą dostawy, począwszy od której podatnik wybiera opcję, o której mowa w ust. 4.

6. Opcja, o której mowa w ust. 4, obowiązuje co najmniej przez 2 lata od daty pierwszej dostawy dokonanej w trybie przewidzianym tą opcją.

7. W przypadku gdy po upływie okresu, o którym mowa w ust. 6, podatnik rezygnuje z korzystania z opcji, o której mowa w ust. 4, jest on obowiązany zawiadomić na piśmie naczelnika urzędu skarbowego o tej rezygnacji.

8. Przepisów ust. 1-7 nie stosuje się do:

- 1) nowych środków transportu;
- 2) towarów, o których mowa w art. 22 ust. 1 pkt 2.

9. W przypadku sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju, której przedmiotem są wyro-

by akcyzowe zharmonizowane, dostawę towarów uznaje się w każdym przypadku za dokonaną na terytorium kraju.

10. Przepisów ust. 1-7 nie stosuje się również do:

- 1)<sup><2a></sup> towarów, o których mowa w art. 120 ust. 1, opodatkowanych podatkiem od wartości dodanej w państwie członkowskim rozpoczęcia transportu lub wysyłki na zasadach odpowiadającym regulacjom zawartym w art. 120 ust. 4 i 5;
- 2) towarów, o których mowa w art. 120 ust. 1, będących przedmiotem dostawy na aukcji (licytacji) w państwie członkowskim rozpoczęcia transportu lub wysyłki, jeżeli dostawa ich jest dokonywana przez organizatora aukcji (licytacji) oraz do dostawy tej zastosowano szczególne zasady opodatkowania podatkiem od wartości dodanej obowiązujące w państwie członkowskim rozpoczęcia transportu lub wysyłki, stosowane do dostaw towarów dokonywanych przez organizatora aukcji (licytacji), wyłączające uznanie dostawy towarów za czynność odpowiadającą wewnątrzspółnotowej dostawie towarów.

11. Przepis ust. 10 stosuje się pod warunkiem posiadania przez dokonującego dostawę towarów dokumentów jednoznacznie potwierdzających dokonanie tej dostawy na zasadach określonych w tych przepisach.

12. Sprzedaż wysyłkowa na terytorium kraju występuje również, jeżeli dla dokonania tej sprzedaży wysyłane lub transportowane z terytorium państwa trzeciego towary zostały zaimportowane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju.

13.<sup><7a></sup> (uchylony)

## Rozdział 2

### Miejsce świadczenia przy wewnątrzspółnotowym nabyciu towarów

#### Art. 25

1. Wewnątrzspółnotowe nabycie towarów uznaje się za dokonane na terytorium państwa członkowskiego, na którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu.

2. Nie wyłączając zastosowania ust. 1 w przypadku gdy nabywca, o którym mowa w art. 9 ust. 2, przy wewnątrzspółnotowym nabyciu towarów podał numer przyznany mu przez dane państwo członkowskie dla celów transakcji wewnątrzspółnotowych inne niż państwo członkowskie, na którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu, wewnątrzspółnotowe nabycie towarów uznaje się za dokonane również na terytorium tego państwa członkowskiego, chyba że nabywca udowodni, że wewnątrzspółnotowe nabycie towarów:

- 1) zostało opodatkowane na terytorium państwa członkowskiego, na którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu, lub
- 2) zostało uznane za opodatkowane na terytorium państwa członkowskiego, na którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu, ze względu na zastosowanie procedury uproszczonej w wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej, o której mowa w dziale XII.

#### Art. 26

1. W przypadku gdy nabywcą w wewnątrzspółnotowym nabyciu towarów jest:
  - 1) podatnik – przepis art. 25 ust. 2 pkt 2 stosuje się pod warunkiem wykazania przez tego podatnika w informacji podsumowującej, o której mowa w art. 100 ust. 1, czynności w ramach transakcji trójstronnej dokonywanych przez niego w zakresie wewnątrzspółnotowych nabyć oraz wewnątrzspółnotowych dostaw towarów;
  - 2) podatnik lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, która nie podała, zgodnie z art. 97 ust. 10, numeru identyfikacji podatkowej poprzedzonej kodem PL – wewnątrzspółnotowe nabycie towarów uznaje się za dokonane na terytorium kraju, z zastrzeżeniem ust. 2.
2. Przepisu ust. 1 pkt 2 nie stosuje się, jeżeli nabywca dla wewnątrzspółnotowego nabycia towarów podał numer przyznany mu na potrzeby tych transakcji na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, o ile miejsce zakończenia wysyłki lub transportu towarów nie znajduje się na terytorium kraju.

### Rozdział 3

#### Miejsce świadczenia przy świadczeniu usług

#### Art. 27

1. W przypadku świadczenia usług miejscem świadczenia jest miejsce, gdzie świadzący usługę posiada siedzibę, a w przypadku posiadania stałego miejsca prowadzenia działalności, z którego świadczy usługi – miejsce, gdzie świadczący usługę posiada stałe miejsce prowadzenia działalności; w przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności – miejsce stałego zamieszkania, z zastrzeżeniem ust. 2-6 i art. 28.
2. W przypadku świadczenia:
  - 1) usług związanych z nieruchomościami, w tym usług świadczonych przez rzeczoznawców majątkowych i pośredników w obrocie nieruchomościami oraz usług przygotowywania i koordynowania prac budowlanych, takich jak usługi architektów i nadzoru budow-

- lanego – miejscem świadczenia usług jest miejsce położenia nieruchomości;
  - 2) usług transportowych – miejscem świadczenia usług jest miejsce, gdzie odbywa się transport, z uwzględnieniem pokonanych odległości, z zastrzeżeniem art. 28;
  - 3) usług:
    - a) w dziedzinie kultury, sztuki, sportu, nauki, edukacji lub rozrywki,
    - b) pomocniczych do usług transportowych, takich jak załadunek, rozładunek, przeładunek i podobne czynności,
    - c) wyceny majątku rzeczowego ruchomego,
    - d) na ruchomym majątku rzeczowym
- miejscem świadczenia usług jest miejsce, gdzie usługi są faktycznie świadczone, z zastrzeżeniem art. 28.

3. W przypadku gdy usługi, o których mowa w ust. 4, są świadczone na rzecz:
  - 1) osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, posiadających siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium państwa trzeciego lub
  - 2) podatników mających siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium Wspólnoty, ale w kraju innym niż kraj świadczącego usługę

– miejscem świadczenia tych usług jest miejsce, gdzie nabywca usługi posiada siedzibę, stałe miejsce prowadzenia działalności, dla którego dana usługa jest świadczona, a w przypadku braku stałego miejsca prowadzenia działalności, stały adres lub miejsce zamieszkania.
4. Przepis ust. 3 stosuje się do usług:
  - 1) sprzedaży praw lub udzielania licencji i sublicencji, przeniesienia lub cesji praw autorskich, patentów, praw do znaków fabrycznych, handlowych, oddania do użytkowania wspólnego znaku towarowego albo wspólnego znaku towarowego gwarancyjnego, albo innych pokrewnych praw;
  - 2) reklamy;
  - 3)<sup>2a></sup> doradztwa w zakresie sprzętu komputerowego (PKWiU 72.1); w zakresie oprogramowania (PKWiU 72.2); prawnych, rachunkowo-księgowych, badania rynków i opinii publicznej, doradztwa w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej i zarządzania (PKWiU 74.1); architektonicznych i inżynierskich (PKWiU 74.2) – z zastrzeżeniem ust. 2 pkt 1; w zakresie badań i analiz technicznych (PKWiU 74.3); przetwarzania danych i dostarczania informacji; tłumaczeń;
  - 4) bankowych, finansowych i ubezpieczeniowych łącznie z reasekuracją, z wyjątkiem wynajmu sejfów przez banki;
  - 5) dostarczania (oddelegowania) personelu;

- 6) wynajmu, dzierżawy lub innych o podobnym charakterze, których przedmiotem są rzeczy ruchome, z wyjątkiem środków transportu;
  - 7) telekomunikacyjnych;
  - 8) nadawczych radiowych i telewizyjnych;
  - 9) elektronicznych;
  - 10) polegających na zobowiązaniu się do powstrzymania się od dokonania czynności lub posługiwania się prawem, o których mowa w pkt 1-9 i 11;
  - 11) agentów, pośredników działających w imieniu i na rzecz innej osoby, jeżeli uczestniczą w zapewnieniu świadczenia usług, o których mowa w pkt 1-10;
  - 12)<sup>1a></sup> polegających na zapewnieniu dostępu do systemów gazowych lub elektroenergetycznych;
  - 13)<sup>1a></sup> przesyłowych:
    - a) gazu w systemie gazowym,
    - b) energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym;
  - 14)<sup>1a></sup> bezpośrednio związanych z usługami, o których mowa w pkt 12 i 13.
5. W przypadku gdy usługi elektroniczne są świadczone przez osobę prawną, jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej lub osobę fizyczną, która ma siedzibę albo miejsce zamieszkania lub stałe miejsce prowadzenia działalności poza terytorium Wspólnoty, z którego świadczy te usługi na rzecz osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, niebędących podatnikami podatku od wartości dodanej lub podatnikami, o których mowa w art. 15 i 16, mających siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium Wspólnoty, miejscem świadczenia tych usług jest miejsce, gdzie nabywca posiada siedzibę lub miejsce zamieszkania.
  6. Przepis ust. 5 stosuje się odpowiednio do usług, o których mowa w ust. 4 pkt 7 i 8, jeżeli rzeczywiste użytkowanie i korzystanie z tych usług ma miejsce na terytorium państwa członkowskiego, gdzie nabywca posiada siedzibę lub miejsce zamieszkania.
  - 7.<sup>6b></sup> Za środki transportu, o których mowa w ust. 4 pkt 6, uznaje się także środki transportu, o których mowa w art. 10 rozporządzenia nr 1777/2005.

#### Art. 28

1. W przypadku transportu towarów, którego rozpoczęcie i zakończenie ma miejsce odpowiednio na terytorium dwóch różnych państw członkowskich, zwanego dalej „wewnątrzspółnotową usługą transportu towarów”, miejscem świadczenia usługi jest miejsce, gdzie transport towarów się rozpoczyna, z zastrzeżeniem ust. 3.
2. Wewnątrzspółnotową usługą transportu towarów, o której mowa w ust. 1, jest również usługa transportu, którego rozpoczęcie i zakończenie ma miejsce na terytorium jednego państwa członkowskiego, jeżeli

- bezpośrednio jest związana z wewnątrzspółnotową usługą transportu towarów.
3. W przypadku gdy nabywca usługi, o której mowa w ust. 1 i 2, podał dla tej czynności świadczącemu wewnątrzspółnotową usługę transportu towarów numer, pod którym jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia transportu, miejscem świadczenia usługi jest terytorium państwa członkowskiego, które wydało nabywcy ten numer.
  4. Przepis ust. 3 stosuje się również odpowiednio do usług, o których mowa w art. 27 ust. 2 pkt 3 lit. b, jeżeli usługi te są bezpośrednio związane z wewnątrzspółnotową usługą transportu towarów.
  5. W przypadku usług:
    - 1) pośrednictwa i spedycji związanych bezpośrednio z wewnątrzspółnotowymi usługami transportu towarów – miejscem świadczenia tych usług jest miejsce, gdzie transport towarów się rozpoczyna;
    - 2) wykonywanych przez pośredników, działających w imieniu i na rzecz osób trzecich, związanych bezpośrednio z:
      - a)<sup><2a></sup> usługami, o których mowa w art. 27 ust. 2 pkt 3 lit. b – miejscem świadczenia tych usług jest miejsce świadczenia usług, z którymi usługi te są związane,
      - b)<sup><2a></sup> usługami innymi niż wymienione w pkt 1 i 2 lit. a oraz w art. 27 ust. 3 – miejscem świadczenia tych usług jest miejsce świadczenia usług, z którymi usługi te są związane,
      - c)<sup><2a></sup> dostawą towarów – miejscem świadczenia tych usług jest miejsce dokonania dostawy towarów – z zastrzeżeniem ust. 6.
  6. W przypadku gdy nabywca usługi podał dla tej czynności świadczącemu usługę numer, pod którym jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium państwa członkowskiego, na którym zgodnie z ust. 5 ma miejsce świadczenia usługi, miejscem świadczenia usługi jest terytorium państwa członkowskiego, które wydało nabywcy ten numer.
  7. W przypadku usług, o których mowa w art. 27 ust. 2 pkt 3 lit. c i d, świadczonych dla nabywcy, który podał wykonującemu te usługi numer, pod którym jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium państwa członkowskiego, na którym usługi są wykonywane, miejscem świadczenia usług jest terytorium państwa członkowskiego, które wydało nabywcy usługi ten numer, pod warunkiem że towary po wykonaniu tych usług zostaną wywiezione z teryto-

rium państwa członkowskiego, na którym usługi te zostały faktycznie wykonane.

8. W przypadku gdy usługodawcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15, przepis ust. 7 stosuje się, jeżeli towary po wykonaniu usług zostaną niezwłocznie, nie później jednak niż w terminie 30 dni od wykonania na nich usług, wywiezione poza terytorium kraju.
9. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, inne niż wskazane w ust. 1-8 oraz w art. 27 miejsca świadczenia usług, uwzględniając specyfikę świadczenia niektórych usług oraz przepisy Wspólnoty Europejskiej.
10. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, warunki, jakie muszą spełniać podatnicy, o których mowa w art. 15, aby świadczone przez nich usługi, o których mowa w ust. 7 i 8, mogły być uznawane za wykonane poza terytorium kraju, oraz może wprowadzić korzystniejsze zasady zwrotu różnicy podatku podmiotom świadczącym te usługi, uwzględniając:
  - 1) sytuację gospodarczą państwa;
  - 2) specyfikę wykonywania niektórych czynności oraz uwarunkowania obrotu gospodarczego niektórymi towarami.

## Dział VI

### Podstawa opodatkowania

#### Art. 29

- 1.<sup><2a></sup> Podstawą opodatkowania jest obrót, z zastrzeżeniem ust. 2-22, art. 30-32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5. Obrotem jest kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy. Obrót zwiększa się o otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze mające bezpośredni wpływ na cenę (kwotę należną) towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika, pomniejszone o kwotę należnego podatku.
2. W przypadku gdy pobrano zaliczki, zadatki, przedpłaty lub raty, obrotem jest również kwota otrzymanych zaliczek, zadatków, przedpłat lub rat, pomniejszona o przypadającą od nich kwotę podatku. Dotyczy to również otrzymanych zaliczek na dotacje, subwencje i na inne dopłaty o podobnym charakterze.
3. Jeżeli należność jest określona w naturze, podstawą opodatkowania jest wartość świadczenia obliczona na podstawie przeciętnych cen stosowanych w danej miejscowości lub na danym rynku w dniu wykonania świadczenia, pomniejszonych o podatek.
- 3.<sup><7b></sup> Jeżeli należność jest określona w naturze, podstawą opodatkowania jest **wartość rynkowa towarów lub usług pomniejszona o kwotę podatku.**
4. Obrót zmniejsza się o kwoty udokumentowanych, prawnie dopuszczalnych i obowiązkowych rabatów (bonifikat, opustów, uznanych reklamacji i skont) i o wartość zwróconych towarów, zwróconych kwot nienależnych w rozumieniu przepisów o cenach oraz zwróconych kwot dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, a także kwot wynikających z dokonanych korekt faktur.
5. W przypadku dostawy budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli z podstawy opodatkowania nie wyodrębnia się wartości gruntu.
6. W przypadku czynności, o których mowa w art. 19 ust. 13 pkt 10, jako kwotę należną, o której mowa w ust. 1, przyjmuje się wartość należnego wkładu budowlanego albo wkładu mieszkaniowego, pomniejszoną o kwotę należnego podatku. Do wniesienia wkładu w formie innej niż pieniężna przepis ust. 10 stosuje się odpowiednio. W przypadku gdy część wkładu budowlanego lub mieszkaniowego została sfinansowana z zaciągniętego przez spółdzielnię mieszkaniową kredytu na sfinansowanie kosztów budowy, podstawę opodatkowania powiększa się o kwotę kredytu, w części przypadającej na dany lokal.
7. Do podstawy opodatkowania, o której mowa w ust. 6, wlicza się również inne opłaty wnoszone przez członków spółdzielni, które nie są wkładami budowlanymi lub mieszkaniowymi, wynikające z uczestniczenia członków spółdzielni w zobowiązaniach spółdzielni związanych z budową lub wynikające z ostatecznego rozliczenia kosztów budowy – zgodnie z postanowieniami statutu.
8. Jeżeli w okresie 5 lat od ustanowienia spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego jest zawierana umowa o przekształcenie przysługującego członkowi prawa na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu lub ustanowienie w miejsce tego prawa odrębnej własności lokalu, podstawą opodatkowania jest różnica między wartością rynkową lokalu a wartością zwaloryzowanego wkładu mieszkaniowego, pomniejszona o kwotę podatku.
9. W przypadku wykonania czynności, o których mowa w art. 5, dla których nie została określona cena, podstawą opodatkowania jest wartość towarów lub usług obliczona według cen stosowanych w obrotach z głównym odbiorcą (odbiorcami), a w przypadku braku odbiorcy – według przeciętnych cen stosowanych w danej miejscowości lub na danym rynku z dnia wykonania tych czynności, pomniejszona o kwotę należnego podatku, z zastrzeżeniem ust. 10 i 12.
- 9.<sup><7b></sup> W przypadku wykonania czynności, o których mowa w art. 5, dla których

nie została określona cena, podstawą opodatkowania jest wartość rynkowa towarów lub usług pomniejszona o kwotę podatku, z zastrzeżeniem ust. 10 i 12.

10. W przypadku dostawy towarów, o której mowa w art. 7 ust. 2, podstawą opodatkowania jest cena nabycia towarów, a gdy cena nabycia nie istnieje, koszt wytworzenia określony w momencie dostawy tych towarów.

10.<sup><7b></sup> W przypadku dostawy towarów, o której mowa w art. 7 ust. 2, podstawą opodatkowania jest cena nabycia towarów (bez podatku), a gdy nie ma ceny nabycia, koszt wytworzenia, określone w momencie dostawy tych towarów, z zastrzeżeniem ust. 10a.

10a.<sup><7b></sup> W przypadku dostawy towarów, o której mowa w art. 7 ust. 2, której przedmiotem są produkty spożywcze i napoje, w szczególności: pieczywo, wyroby piekarskie i ciastkarskie, świeże (PKWiU 15.81), czekolady i wyroby cukiernicze (PKWiU 15.84.2), wody mineralne i napoje bezalkoholowe (PKWiU 15.98), jeżeli są one przekazywane na rzecz organizacji pożytku publicznego, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz.U. Nr 96, poz. 873, z późn. zm.), z przeznaczeniem wyłącznie na cele działalności charytatywnej prowadzonej przez te organizacje, pod warunkiem prowadzenia szczegółowej dokumentacji przez dokonującego dostawę towarów potwierdzającej dokonanie dostawy towarów na rzecz tych organizacji, podstawą opodatkowania jest kwota, jaką w celu uzyskania w danym momencie takich towarów nabywca na takim samym etapie sprzedaży jak ten, na którym dokonywana jest dostawa towarów, musiałby w warunkach uczciwej konkurencji zapłacić niezależnemu dostawcy na terytorium kraju, o ile nie jest ona wyższa niż cena nabycia towarów, a gdy nie ma ceny nabycia koszty wytworzenia, określone w momencie dostawy tych towarów.

11. Przepis ust. 10 stosuje się odpowiednio do wewnątrzspółnotowej dostawy towarów, o której mowa w art. 13 ust. 3.

12. W przypadku świadczenia usług, o którym mowa w art. 8 ust. 2, podstawą opodatkowania jest koszt świadczenia tych usług poniesiony przez podatnika.

13. Podstawą opodatkowania w imporcie towarów jest wartość celna powiększona o należne cło. Jeżeli przedmiotem importu są towary opodatkowane podatkiem akcyzowym, podstawą opodatkowania jest wartość celna powiększona o należne cło i podatek akcyzowy. W przypadku towarów objętych procedurą uszlachetnienia biernego

podstawą opodatkowania jest różnica między wartością celną produktów kompensacyjnych lub zamiennych dopuszczonych do obrotu a wartością towarów wywiezionych czasowo, powiększona o należne cło. Jeżeli przedmiotem importu w ramach uszlachetnienia biernego są towary opodatkowane podatkiem akcyzowym, podstawą opodatkowania jest różnica między wartością celną produktów kompensacyjnych lub zamiennych dopuszczonych do obrotu a wartością towarów wywiezionych czasowo, powiększona o należne cło i podatek akcyzowy.

14. Podstawą opodatkowania w imporcie towarów objętych procedurą odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem od należności celnych przywozowych oraz procedurą przetwarzania pod kontrolą celną jest wartość celna powiększona o cło, które byłoby należne, gdyby towary te były objęte procedurą dopuszczenia do obrotu. Jeżeli przedmiotem importu w ramach procedury odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem od należności celnych przywozowych lub procedury przetwarzania pod kontrolą celną są towary opodatkowane podatkiem akcyzowym, podstawą opodatkowania jest wartość celna powiększona o cło, które byłoby należne, gdyby towary te były objęte procedurą dopuszczenia do obrotu, i o podatek akcyzowy.

15. Podstawa opodatkowania, o której mowa w ust. 13 i 14, obejmuje, o ile elementy takie nie zostały do niej włączone: prowizję, opakowania, transport i koszty ubezpieczenia, które zostały już poniesione albo będą poniesione do pierwszego miejsca przeznaczenia na terytorium kraju. Przez pierwsze miejsce przeznaczenia rozumie się miejsce wymienione w dokumencie przewozowym lub innym dokumencie, na podstawie którego towary są importowane. Elementy, o których mowa w zdaniu pierwszym, wlicza się do podstawy opodatkowania, również gdy powstają one w związku z transportem do innego miejsca przeznaczenia na terytorium Wspólnoty, jeżeli miejsce to jest znane w momencie dokonania importu.

16. Do podstawy opodatkowania, o której mowa w ust. 13 i 14, dolicza się określone w odrębnych przepisach opłaty oraz inne należności, jeżeli organy celne mają obowiązek pobierać te należności z tytułu importu towarów.

17.<sup><2a></sup> Podstawą opodatkowania w imporcie usług jest kwota, którą usługobiorca jest obowiązany zapłacić, z wyjątkiem gdy wartość usługi została wliczona do podstawy opodatkowania wewnątrzspółnotowego nabycia towarów zgodnie z art. 31 ust. 2 pkt 2 lub wartość usługi – na podstawie odrębnych przepisów – zwiększa wartość celną importowanego towaru albo w przypadku gdy podatek został rozliczony przez usługodawcę.

18. W przypadku dostaw towarów, dla których zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 podatnikiem jest nabywca tych towarów, podstawą opodatkowania jest kwota, którą nabywca jest obowiązany zapłacić, z wyjątkiem gdy podatek:

- 1) został rozliczony przez dokonującego dostawę tych towarów lub
- 2) od towarów, które są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, na terytorium kraju, został w całości z tytułu ich importu pobrany od podatnika dokonującego nabycia tych towarów; w przypadku gdy kwota podatku z tytułu importu towarów jest niższa od kwoty podatku, jaka byłaby należna z tytułu dostawy tych towarów na terytorium kraju, podatek dokonujący ich nabycia jest obowiązany do rozliczenia tej różnicy.

19. Różnica podatku, o której mowa w ust. 18 pkt 2, stanowi podatek naliczony w rozumieniu art. 86 ust. 2.

20. W przypadku dostawy przez podatnika towaru podlegającego opodatkowaniu podatkiem akcyzowym podstawą opodatkowania objęta jest również kwota tego podatku.

21. Przepisy ust. 9 i 20 stosuje się odpowiednio w przypadku dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca.

22. W przypadku świadczenia usług międzynarodowego przewozu drogowego polegającego na okazjonalnym przewozie osób autobusami zarejestrowanymi poza terytorium kraju podstawa opodatkowania może być obliczana w sposób inny niż określony w ust. 1-4 i ust. 9, na podstawie rozporządzenia wydanego na podstawie art. 99 ust. 15.

23.<sup><7b></sup> **Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, dokumenty lub dane, które powinna zawierać dokumentacja, o której mowa w ust. 10a, uwzględniając konieczność odpowiedniego udokumentowania dostawy towarów na rzecz organizacji pożytku publicznego oraz potrzebę zapewnienia kontroli prawidłowości rozliczenia podatku.**

#### Art. 30

1. Podstawę opodatkowania czynności maklerskich, czynności wynikających z zarządzania funduszami powierniczymi, czynności wynikających z umowy agencyjnej lub zlecenia, pośrednictwa, umowy komisji lub innych usług o podobnym charakterze stanowi dla:

- 1) zleceniodawcy – kwota należna z tytułu dostawy, pomniejszona o kwotę podatku;
- 2) komisanta:
  - a) kwota należna z tytułu dostawy towarów, pomniejszona o kwotę podatku – w przypadku dostawy to-

warów osobie trzeciej, na rachunek komitenta,

- b) kwota należna wraz z kwotą prowizji, pomniejszona o kwotę podatku – w przypadku dostawy towarów nabytych przez komisarza na rzecz komitenta;
  - 3) komitenta – kwota należna pomniejszona o kwotę prowizji komisarza, pomniejszona o kwotę podatku – w przypadku dostawy towarów dla komisarza;
  - 4) prowadzącego przedsiębiorstwo maklerskie, zarządzającego funduszami inwestycyjnymi, agenta, zleceniobiorcy lub innej osoby świadczącej usługi o podobnym charakterze – kwota prowizji lub innych postaci wynagrodzeń za wykonanie usługi, pomniejszona o kwotę podatku.
2. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio, w przypadku gdy w wykonaniu umów agencyjnych, zlecenia lub innych umów o podobnym charakterze jest dokonywany import towarów, z tym że podstawę opodatkowania dla importera ustala się zgodnie z art. 29 ust. 13-16.

#### Art. 31

1. Podstawą opodatkowania wewnątrzspółnotowego nabycia towarów jest kwota, jaką nabywający jest obowiązany zapłacić.
2. Podstawa opodatkowania, o której mowa w ust. 1, obejmuje:
  - 1)<sup>2a></sup> podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze związane z nabyciem towarów, z wyjątkiem podatku;
  - 2) wydatki dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu oraz ubezpieczenia, pobierane przez dostawcę od podmiotu dokonującego wewnątrzspółnotowego nabycia.
- 3.<sup>2a></sup> Przy ustalaniu podstawy opodatkowania, o której mowa w ust. 1, przepis art. 29 ust. 4 stosuje się odpowiednio.
4. Jeżeli po dokonaniu wewnątrzspółnotowego nabycia towarów nabywca otrzymuje zwrot podatku akcyzowego zapłaconego na terytorium państwa członkowskiego, z którego wysłano lub transportowano towary, podstawę opodatkowania pomniejsza się o kwotę zwróconego podatku akcyzowego, przy czym podatnik ma obowiązek udowodnić na podstawie posiadanych dokumentów, że otrzymał zwrot podatku akcyzowego.
5. W przypadku wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 11, podstawą opodatkowania jest cena nabycia, a jeżeli cena nabycia nie istnieje – koszt ich wytworzenia. Przepisy ust. 2 i 3 stosuje się odpowiednio.

#### Art. 32

1. W przypadku gdy:
  - 1) na kupującego zostały nałożone ograniczenia w dysponowaniu lub używa-

niu towaru, wynikające z umowy, z wyjątkiem przypadków, gdy ograniczenia są wymagane na podstawie odrębnych przepisów lub zostały nałożone na podstawie orzeczenia sądu albo decyzji administracyjnej;

- 2) dostawa lub cena towaru jest uzależniona od spełnienia dodatkowego świadczenia, którego wpływu na wartość towaru nie można ustalić;
  - 3) między nabywcą a dostawcą istnieje związek, o którym mowa w ust. 2
    - organ podatkowy określa wysokość obrotu na podstawie przeciętnych cen stosowanych w danej miejscowości lub na danym rynku w dniu wykonania świadczenia, pomniejszonych o podatek, jeżeli okaże się, że przypadki te miały wpływ na ustalenie ceny.
- 1.<sup>7b></sup> **W przypadku gdy między nabywcą a dokonującą dostawy towarów lub usługodawcą istnieje związek, o którym mowa w ust. 2, oraz w przypadku gdy wynagrodzenie jest:**
- 1) **niższe od wartości rynkowej, a nabywca towarów lub usług nie ma zgodnie z art. 86, 88 i 90 oraz z przepisami wydanymi na podstawie art. 92 ust. 1 pkt 2 i ust. 3 pełnego prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego;**
  - 2) **niższe od wartości rynkowej, a dokonujący dostawy towarów lub usługodawca nie ma zgodnie z art. 86, 88 i 90 oraz z przepisami wydanymi na podstawie art. 92 ust. 1 pkt 2 i ust. 3 pełnego prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, a dostawa towarów lub świadczenie usług są zwolnione od podatku;**
  - 3) **wyższe od wartości rynkowej, a dokonujący dostawy towarów lub usługodawca nie ma zgodnie z art. 86, 88 i 90 oraz z przepisami wydanymi na podstawie art. 92 ust. 1 pkt 2 i ust. 3 pełnego prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego**
    - organ podatkowy określa wysokość obrotu na podstawie wartości rynkowej pomniejszonej o kwotę podatku, jeżeli okaże się, że związek ten miał wpływ na ustalenie wynagrodzenia z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług.
2. Związek, o którym mowa w ust. 1 pkt 3, istnieje, gdy między kontrahentami lub osobami pełniącymi u kontrahentów funkcje zarządzające, nadzorcze lub kontrolne zachodzą powiązania o charakterze rodzinnym lub z tytułu przysposobienia, kapitałowym, majątkowym lub wynikające ze stosunku pracy. Związek ten istnieje także, gdy którakolwiek z wymienionych osób łączy funk-

cje zarządzające, nadzorcze lub kontrolne u kontrahentów.

- 2.<sup>7b></sup> **Związek, o którym mowa w ust. 1, istnieje, gdy między kontrahentami lub osobami pełniącymi u kontrahentów funkcje zarządzające, nadzorcze lub kontrolne zachodzą powiązania o charakterze rodzinnym lub z tytułu przysposobienia, kapitałowym, majątkowym lub wynikające ze stosunku pracy. Związek ten istnieje także, gdy którakolwiek z wymienionych osób łączy funkcje zarządzające, nadzorcze lub kontrolne u kontrahentów.**
3. Przez powiązania rodzinne, o których mowa w ust. 2, rozumie się małżeństwo oraz pokrewieństwo lub powinowactwo do drugiego stopnia.
4. Przez powiązania kapitałowe, o których mowa w ust. 2, rozumie się sytuację, w której jedna z osób lub jeden z kontrahentów posiada prawo głosu wynoszące co najmniej 5% wszystkich praw głosu lub dysponuje bezpośrednio lub pośrednio takim prawem.
- 5.<sup>3a></sup> Przepisy ust. 1-4 nie mają zastosowania w przypadku transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami powiązanymi, w odniesieniu do których właściwy organ podatkowy, na podstawie ustawy – Ordynacja podatkowa, wydał decyzję o uznaniu prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązanymi.

#### Dział VII

##### Zasady wymiaru i poboru podatku z tytułu importu towarów

#### Art. 33

1. Podatnicy, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 1 i 2, są obowiązani do obliczenia i wykazania w zgłoszeniu celnym kwoty podatku, z uwzględnieniem obowiązujących stawek.
2. Jeżeli organ celny stwierdzi, że w zgłoszeniu celnym kwota podatku została wykazana nieprawidłowo, naczelnik urzędu celnego wydaje decyzję określającą podatek w prawidłowej wysokości. Naczelnik urzędu celnego może określić kwotę podatku w decyzji dotyczącej należności celnych.
3. Po przyjęciu zgłoszenia celnego podatnik może wystąpić do naczelnika urzędu celnego o wydanie decyzji określającej podatek w prawidłowej wysokości.
4. Podatnik jest obowiązany w terminie 10 dni, licząc od dnia jego powiadomienia przez organ celny o wysokości należności podatkowych, do wpłacenia kwoty obliczonego podatku.
5. W przypadkach niewymienionych w ust. 1-4 i art. 34 podatnik jest obowiązany do zapłaty kwoty należnego podatku w terminie i na warunkach określonych dla uiszczenia cła, również gdy towary zostały zwolnione

od cła lub stawki celne zostały zawieszono albo obniżono do wysokości 0%.

6. Naczelnik urzędu celnego jest obowiązany do poboru podatku należnego z tytułu importu towarów.
7. Organ celny zabezpiecza kwotę podatku, jeżeli podatek ten nie został uiszczony, w przypadkach i trybie stosowanych przy zabezpieczaniu należności celnych na podstawie przepisów celnych.
8. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, określić terminy zapłaty podatku inne niż określone w ust. 4 i 5 oraz warunki stosowania innych terminów, uwzględniając przepisy Wspólnoty Europejskiej oraz przebieg realizacji budżetu państwa.

**Art. 34**

1. W przypadkach innych niż określone w art. 33 ust. 1-3 kwotę podatku należnego z tytułu importu towarów określa naczelnik urzędu celnego w drodze decyzji.
2. Do należności podatkowych określonych zgodnie z art. 33 ust. 1 stosuje się odpowiednio przepisy celne dotyczące powiadamiania dłużnika o kwocie należności wynikających z długu celnego.
3. Od decyzji, o której mowa w ust. 1 oraz w art. 33 ust. 2 i 3, służy odwołanie do dyrektora izby celnej, za pośrednictwem naczelnika urzędu celnego, który wydał decyzję.
4. Do postępowań, o których mowa w ust. 1 oraz w art. 33 ust. 2 i 3, stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej.

**Art. 35**

Kopie decyzji, o których mowa w art. 33 ust. 2 i 3 oraz w art. 34, lub innych orzeczeń wydanych w sprawie podatku z tytułu importu towarów naczelnik urzędu celnego i dyrektor izby celnej są obowiązani przesłać w terminie 5 dni do urzędu skarbowego właściwego dla podatnika w sprawie rozliczeń podatku.

**Art. 36**

1. W przypadku gdy towary zostaną objęte, na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, procedurą składu celnego, tranzytu, odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem od należności celnych przywózowych, uszlachetniania czynnego w systemie zawieszon i towary te przestaną podlegać tym procedurom na terytorium kraju, uważa się, iż import tych towarów będzie dokonany na terytorium kraju.
2. W przypadku gdy towary zostaną objęte, na terytorium kraju, procedurą składu celnego, tranzytu, odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem od należności celnych przywózowych, uszlachetniania czynnego w systemie zawieszon i towary te przestaną podlegać tym procedurom na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, uważa się, iż import tych towarów nie będzie dokonany na terytorium kraju.

**Art. 37**

1. Podatnik jest obowiązany zapłacić różnicę między podatkiem wynikającym z decyzji naczelnika urzędu celnego, o których mowa w art. 33 ust. 2 i 3 oraz w art. 34, a podatkiem pobranym przez ten organ w terminie 10 dni, licząc od dnia doręczenia tych decyzji.
2. Różnica, o której mowa w ust. 1, dotycząca podatku stanowi podatek naliczony w rozumieniu art. 86 ust. 2.
3. Przepisy ust. 1 i 2 stosuje się odpowiednio do decyzji dyrektora izby celnej.

**Art. 38**

1. W zakresie nieuregulowanym w art. 17 ust. 1 pkt 1 i 2, art. 19 ust. 7-9 oraz art. 33-37 stosuje się odpowiednio przepisy celne dotyczące poboru i wymiaru cła, z wyjątkiem przepisów dotyczących przedłużenia terminu zapłaty, odroczenia płatności oraz innych ułatwień płatniczych przewidzianych w przepisach celnych.
2. Jeżeli, zgodnie z przepisami celnymi, powiadomienie dłużnika o wysokości długu celnego nie może nastąpić z uwagi na przedawnienie, a istnieje podstawa do obliczenia lub zweryfikowania należności podatkowych, naczelnik urzędu celnego może określić elementy kalkulacyjne według zasad określonych w przepisach celnych na potrzeby prawidłowego określenia należnego podatku z tytułu importu towarów.

**Art. 39**

Organem podatkowym właściwym w sprawie postępowań dotyczących odroczenia terminu płatności podatku, rozłożenia na raty zapłaty podatku lub zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, zwrotu nadpłaty oraz ulg podatkowych określonych w Ordynacji podatkowej jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy dla podatnika.

**Art. 40**

W przypadku gdy kwota podatku została nadpłacona, podatnikowi nie przysługuje zwrot nadpłaconego podatku, jeżeli kwota nadpłaconego w imporcie podatku pomniejszyła kwotę podatku należnego.

**Dział VIII**

**Wysokość opodatkowania**

**Rozdział 1**

**Stawki**

**Art. 41**

1. Stawka podatku wynosi 22%, z zastrzeżeniem ust. 2-12c, art. 83, art. 119 ust. 7, art. 120 ust. 2 i 3, art. 122 i art. 129 ust. 1.
- 1.<sup><7b></sup> **Stawka podatku wynosi 22%, z zastrzeżeniem ust. 2-12c, art. 83, art. 119 ust. 7, art. 120 ust. 2 i 3, art. 122 i art. 129 ust. 1.**

2. Dla towarów i usług, wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy, stawka podatku wynosi 7%, z zastrzeżeniem ust. 12 i art. 114 ust. 1.
3. W wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów stawka podatku wynosi 0%, z zastrzeżeniem art. 42.
4. W eksporcie towarów, o którym mowa w art. 2 pkt 8 lit. a, stawka podatku wynosi 0%.
5. W eksporcie towarów, o którym mowa w art. 2 pkt 8 lit. a, dokonywanym przez rolników ryczałtowych stawka podatku wynosi 0%, pod warunkiem prowadzenia przez podatnika ewidencji określonej w art. 109 ust. 3.
6. Stawkę podatku 0% stosuje się w eksporcie towarów, o którym mowa w ust. 4 i 5, pod warunkiem że podatnik przed złożeniem deklaracji podatkowej za dany miesiąc otrzymał dokument potwierdzający wywóz towaru poza terytorium Wspólnoty.
7. Jeżeli warunek, o którym mowa w ust. 6, nie został spełniony, podatnik nie wykazuje tej dostawy w ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3, za dany okres rozliczeniowy, lecz w okresie następnym, stosując stawkę podatku 0%, pod warunkiem otrzymania dokumentu wymienionego w ust. 6 przed złożeniem deklaracji podatkowej za ten okres. W razie nietrzymania tego dokumentu w terminie określonym w zdaniu poprzednim mają zastosowanie stawki właściwe dla dostawy tego towaru na terytorium kraju.
8. Przepis ust. 7 stosuje się w przypadku, gdy podatnik posiada dokument celny potwierdzający procedurę wywozu.
- 9.<sup><2a></sup> Otrzymanie przez podatnika dokumentu potwierdzającego wywóz towaru poza terytorium Wspólnoty w terminie późniejszym niż określony w ust. 7 upoważnia podatnika do dokonania korekty podatku należnego w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym podatnik otrzymał ten dokument.
10. Stawkę podatku, o której mowa w ust. 2, stosuje się do dostaw na terytorium kraju towarów wymienionych w poz. 129-134 załącznika nr 3 do ustawy, dla jednostek ochrony przeciwpożarowej, przeznaczonych na cele ochrony przeciwpożarowej.
- 11.<sup><2a></sup> Przepisy ust. 4 i 5 stosuje się odpowiednio w eksporcie towarów, o którym mowa w art. 2 pkt 8 lit. b, jeżeli podatnik przed złożeniem deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym dokonał dostawy towarów, posiada kopię dokumentu, w którym urząd celny określony w przepisach celnych potwierdził wywóz tych towarów poza terytorium Wspólnoty. Z dokumentu, o którym mowa w zdaniu pierwszym, musi wynikać tożsamość towaru będącego przedmiotem dostawy i wywozu. Przepis ust. 9 stosuje się odpowiednio.
12. Stawkę podatku, o której mowa w ust. 2, stosuje się do czynności wymienionych w poz. 161 załącznika nr 3 do ustawy, przy spełnieniu warunków określonych dla bu-



- downictwa społecznego na podstawie odrębnych przepisów.
- 12a.<sup><7b></sup> Stawkę podatku, o której mowa w ust. 2, stosuje się do dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowy obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym.**
- 12a.<sup><7b></sup> Przez budownictwo objęte społecznym programem mieszkaniowym rozumie się obiekty budownictwa mieszkaniowego lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych, oraz lokale mieszkalne w budynkach niemieszkalnych sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 12, a także obiekty sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w klasie ex 1264 – wyłącznie budynki instytucji ochrony zdrowia świadczących usługi zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarską, zwłaszcza dla ludzi starszych i niepełnosprawnych, z zastrzeżeniem ust. 12b.**
- 12b.<sup><7b></sup> Do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym określonego w ust. 12a nie zalicza się:**
- 1) budynków mieszkalnych jednorodzinnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 300 m<sup>2</sup>;
  - 2) lokali mieszkalnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 150 m<sup>2</sup>.
- 12c.<sup><7b></sup> W przypadku budownictwa mieszkaniowego o powierzchni przekraczającej limity określone w ust. 12b stawkę podatku, o której mowa w ust. 2, stosuje się tylko do części podstawy opodatkowania odpowiadającej udziałowi powierzchni użytkowej kwalifikującej do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym w całkowitej powierzchni użytkowej.**
13. Towary i usługi będące przedmiotem czynności, o których mowa w art. 5, niewymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej podlegają opodatkowaniu stawką w wysokości 22%, z wyjątkiem tych, dla których w ustawie lub przepisach wykonawczych określono inną stawkę.
14. Zmiany w klasyfikacjach statystycznych wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej oraz w kluczach powiązań między tymi klasyfikacjami wprowadzone po dniu wejścia w życie tej ustawy nie powodują zmian w opodatkowaniu podatkiem, jeżeli nie zostały określone w ustawie.
15. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw gospodarki oraz po zasięgnięciu opinii Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego, do celów poboru podatku w imporcie określi, w drodze rozporządzenia,

- wykazy towarów wymienionych w załącznikach nr 3 i 6 do ustawy w układzie odpowiadającym Polskiej Scalonej Nomenklaturze Towarowej Handlu Zagranicznego (PCN) lub Nomenklaturze Scalonej (CN).
16. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w drodze rozporządzenia, może obniżać stawki podatku do wysokości 0%, 3% lub 7% dla dostaw niektórych towarów i świadczenia niektórych usług albo dla części tych dostaw lub części świadczenia usług oraz określać warunki stosowania obniżonych stawek, uwzględniając:
- 1) specyfikę obrotu niektórymi towarami i świadczenia niektórych usług;
  - 2) przebieg realizacji budżetu państwa;
  - 3) przepisy Wspólnoty Europejskiej.

#### Art. 42

1. Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów podlega opodatkowaniu według stawki podatku 0%, pod warunkiem że:
  - 1) podatnik dokonał dostawy na rzecz nabywcy posiadającego właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych, nadany przez państwo członkowskie właściwe dla nabywcy, zawierający dwuliterowy kod stosowany dla podatku od wartości dodanej, i podał ten numer oraz swój numer, o którym mowa w art. 97 ust. 10, na fakturze stwierdzającej dostawę towarów;
  - 2) podatnik przed złożeniem deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, o którym mowa w art. 99, posiada w swojej dokumentacji dowody, że towary będące przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju.
2. Warunki, o których mowa w ust. 1 pkt 1, uznaje się za spełnione również wówczas, gdy nie są spełnione wymagania w zakresie:
  - 1) nabywcy – w przypadkach, o których mowa w art. 13 ust. 2 pkt 3 i 4;
  - 2) dokonującego dostawy – w przypadku, o którym mowa w art. 16.
3. Dowodami, o których mowa w ust. 1 pkt 2, są następujące dokumenty, jeżeli łącznie potwierdzają dostarczenie towarów będących przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju:
  - 1) dokumenty przewozowe otrzymane od przewoźnika (spedytora) odpowiedzialnego za wywóz towarów z terytorium kraju, z których jednoznacznie wynika, że towary zostały dostarczone do miejsca ich przeznaczenia na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju – w przypadku gdy przewóz towarów jest zlecany przewoźnikowi (spedytorowi);
  - 2)<sup><2a></sup> kopia faktury,
  - 3) specyfikacja poszczególnych sztuk ładunku;
  - 4)<sup><2a></sup> (uchylony)
    - z zastrzeżeniem ust. 4 i 5.
4. W przypadku wywozu towarów będących przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów bezpośrednio przez podatnika dokonującego takiej dostawy lub przez jego nabywcę, przy użyciu własnego środka transportu podatnika lub nabywcy, podatnik oprócz dokumentów, o których mowa w ust. 3 pkt 2 i 3, powinien posiadać dokument zawierający co najmniej:
  - 1) imię i nazwisko lub nazwę oraz adres siedziby lub miejsca zamieszkania podatnika dokonującego wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów oraz nabywcy tych towarów;
  - 2) adres, pod który są przewożone towary, w przypadku gdy jest inny niż adres siedziby lub miejsca zamieszkania nabywcy;
  - 3) określenie towarów i ich ilości;
  - 4) potwierdzenie przyjęcia towarów przez nabywcę do miejsca, o którym mowa w pkt 1 lub 2, znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju;
  - 5) rodzaj oraz numer rejestracyjny środka transportu, którym są wywożone towary lub numer lotu – w przypadku gdy towary przewożone są środkami transportu lotniczego.
5. W przypadku wywozu przez nabywcę nowych środków transportu bez użycia innego środka transportu (przewozowego) podatnik oprócz dokumentów, o których mowa w ust. 3 pkt 2 i 3, powinien posiadać dokument zawierający dane umożliwiające prawidłową identyfikację podatnika dokonującego dostaw i nabywcy oraz nowego środka transportu, w szczególności:
  - 1) dane dotyczące podatnika i nabywcy,
  - 2) dane pozwalające jednoznacznie zidentyfikować przedmiot dostawy jako nowy środek transportu,
  - 3) datę dostawy,
  - 4) podpisy podatnika i nabywcy,
  - 5) oświadczenie nabywcy o wywozie nowego środka transportu poza terytorium kraju w terminie 14 dni od dnia dostawy,
  - 6) pouczenie nabywcy o skutkach niewywiązania się z obowiązku, o którym mowa w pkt 5
    - zwany dalej „dokumentem wywozu”.
6. Dokument wywozu podatnik wystawia w każdym przypadku, w którym ma zastosowanie art. 106 ust. 6.
7. Dokument wywozu wypełnia się w trzech egzemplarzach, z których: jeden wydawany jest nabywcy, drugi – podatnik pozostawia w swojej dokumentacji, trzeci – podatnik przesyła wraz z fakturą, o której mowa

- w art. 106 ust. 6, do właściwej jednostki w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych, która na podstawie odrębnych przepisów dokonuje wymiany z innymi państwami członkowskimi informacji o podatku oraz o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „biurem wymiany informacji o podatku VAT”.
8. W przypadku przekroczenia terminu, o którym mowa w ust. 5 pkt 5, nabywca nowego środka transportu jest obowiązany pierwszego dnia po upływie tego terminu do zapłaty podatku od dokonanej na jego rzecz dostawy tego środka transportu.
  9. Kwotę podatku zapłaconego zgodnie z ust. 8 zwraca się na wniosek nabywcy nowego środka transportu, w przypadku gdy nowy środek transportu zostanie wywieziony na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju i tam zostanie zarejestrowany, jeżeli podlega obowiązkowi rejestracji, przy czym nabywca ma obowiązek udowodnić na podstawie posiadanych dokumentów wywóz tego środka transportu i jego zarejestrowanie. Podatek zwraca urząd skarbowy, który pobrał ten podatek.
  10. W przypadku gdy nabywca, o którym mowa w ust. 5, przed zarejestrowaniem nowego środka transportu na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju dokona dostawy tego środka transportu na terytorium kraju, od czynności tej podatek nalicza i rozlicza nabywca środka transportu, który rejestruje ten środek transportu na terytorium kraju.
  11. W przypadku gdy dokumenty, o których mowa w ust. 3-5, nie potwierdzają jednoznacznie dostarczenia do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju towarów, dowodami, o których mowa w ust. 1 pkt 2, mogą być również inne dokumenty wskazujące, że nastąpiła dostawa wewnątrzwspólnotowa, w szczególności:
    - 1) korespondencja handlowa z nabywcą, w tym jego zamówienie;
    - 2) dokumenty dotyczące ubezpieczenia lub kosztów frachtu;
    - 3) dokument potwierdzający zapłatę za towar, z wyjątkiem przypadków, gdy dostawa ma charakter nieodpłatny lub zobowiązanie jest realizowane w innej formie, w takim przypadku inny – dokument stwierdzający wygaśnięcie zobowiązania;
    - 4)<sup><2></sup> dowód potwierdzający przyjęcie przez nabywcę towaru na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju.
  12. Jeżeli warunek, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, nie został spełniony przed złożeniem deklaracji podatkowej za dany okres, podatnik wykazuje tę dostawę w ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3, jako dostawę na terytorium kraju.
  13. Otrzymanie przez podatnika dowodu, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, w terminie późniejszym niż określony w ust. 12 upoważnia podatnika do dokonania korekty złożonej deklaracji podatkowej oraz informacji podsumowującej, o której mowa w art. 100 ust. 1, w której wykazał dostawę towarów.
  14. Przepisy ust. 1-4 i 11-13 stosuje się odpowiednio do wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, o której mowa w art. 13 ust. 3.
  15. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, inny niż ustalony w ust. 3-11 sposób dokumentowania wywozu towarów z terytorium kraju i dostarczenia ich nabywcy na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, uwzględniając:
    - 1) konieczność odpowiedniego dokumentowania wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów i identyfikacji czynności dokonanych przez grupy podatników;
    - 2) potrzebę zapewnienia kontroli prawidłowości rozliczania podatku;
    - 3) specyfikę niektórych rodzajów usług transportowych.
  16. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór dokumentu, o którym mowa w ust. 5, uwzględniając:
    - 1) konieczność odpowiedniego dokumentowania wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów i identyfikacji czynności dokonanych przez grupy podatników;
    - 2) potrzebę zapewnienia kontroli prawidłowości rozliczania podatku;
    - 3) potrzebę zapewnienia prawidłowej wymiany informacji dotyczących nowych środków transportu zgodnie z odrębnymi przepisami.
  - 4) dostawę za cenę równą wartości nominalnej znaczków pocztowych, znaczków skarbowych i innych znaków tego typu;
  - 5) dostawę ludzkich organów i mleka kobyiego;
  - 6) dostawę krwi, osocza w pełnym składzie, komórek krwi lub preparatów krwiopochodnych pochodzenia ludzkiego, niebędących lekami;
  - 7) dostawę, łącznie z pośrednictwem, dotyczącą walut, banknotów i monet używanych jako prawny środek płatniczy, z wyłączeniem przedmiotów kolekcjonerskich, za które uważa się monety ze złota, srebra lub innego metalu oraz banknoty, które nie są zwykle używane jako prawny środek płatniczy lub które mają wartość numizmatyczną;
  - 8) dostawę złota dla Narodowego Banku Polskiego;
  - 9) dostawę terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane oraz przeznaczone pod zabudowę;
  - 10) dostawę obiektów budownictwa mieszkaniowego lub ich części, z wyjątkiem obiektów i ich części, które mają być zasiedlone lub zamieszkałe po raz pierwszy; zwolnienie nie dotyczy części budynków przeznaczonych na cele inne niż mieszkaniowe;
  - 11) czynności wykonywane na rzecz członków spółdzielni, którym przysługują spółdzielcze prawa do lokali mieszkalnych, członków spółdzielni będących właścicielami lokali mieszkalnych lub na rzecz właścicieli lokali mieszkalnych niebędących członkami spółdzielni, za które są pobierane opłaty, zgodnie z art. 4 ust. 1, 2, 4 i 5 ustawy z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych;
  - 12) usługi zarządzania:
    - a) funduszami inwestycyjnymi i zbiorczymi portfelami papierów wartościowych – w rozumieniu przepisów o funduszach inwestycyjnych,
    - b) portfelami inwestycyjnymi funduszy inwestycyjnych, o których mowa w lit. a, lub ich częścią,
    - c) ubezpieczeniowymi funduszami kapitałowymi w rozumieniu przepisów o działalności ubezpieczeniowej,
    - d) otwartymi funduszami emerytalnymi w rozumieniu przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych, a także Funduszem Gwarancyjnym utworzonym na podstawie tych przepisów,
    - e) pracowniczymi programami emerytalnymi w rozumieniu przepisów o pracowniczych programach emerytalnych,
    - f) obowiązkowym systemem rekompensat oraz funduszem rozliczeniowym utworzonym na podstawie przepisów prawa o publicznym ob-

## Rozdział 2 Zwolnienia

### Art. 43

1. Zwalnia się od podatku:
  - 1) usługi wymienione w załączniku nr 4 do ustawy;
  - 2) dostawę towarów używanych, z zastrzeżeniem pkt 10, pod warunkiem że w stosunku do tych towarów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego; zwolnienie dotyczy również używanych budynków i budowli lub ich części, będących przedmiotem umowy najmu, dzierżawy lub innych umów o podobnym charakterze;
  - 3) dostawę produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej, dokonywaną przez rolnika ryczałtowego oraz świadczenie usług rolniczych przez rolnika ryczałtowego;

- rocie papierami wartościowymi, a także innymi środkami i funduszami, które są gromadzone lub tworzone w celu zabezpieczenia prawidłowego rozliczenia transakcji zawartych w obrocie na rynku regulowanym w rozumieniu tych przepisów albo w obrocie na giełdach towarowych w rozumieniu przepisów o giełdach towarowych, przez partnera centralnego, agenta rozrachunkowego lub izbę rozliczeniową w rozumieniu przepisów o ostateczności rozrachunku w systemach płatności i systemach rozrachunku papierów wartościowych oraz zasadach nadzoru nad tymi systemami;
- 13) udzielanie licencji lub upoważnienie do korzystania z licencji oraz przeniesienie autorskiego prawa majątkowego w rozumieniu przepisów prawa autorskiego – w odniesieniu do programu komputerowego – bez pobrania należności na rzecz placówek oświatowych, o których mowa w ust. 9;
- 14)<sup>7b</sup> świadczenie usług przez techników dentystrycznych w ramach wykonywania ich zawodu, jak również dostawę protez dentystrycznych lub sztucznych zębów przez dentystów oraz techników dentystrycznych.**
2. Przez towary używane, o których mowa w ust. 1 pkt 2, rozumie się:
- 1) budynki i budowle lub ich części – jeżeli od końca roku, w którym zakończono budowę tych obiektów, minęło co najmniej 5 lat;
  - 2) pozostałe towary, z wyjątkiem gruntów, których okres używania przez podatnika dokonującego ich dostawy wyniósł co najmniej pół roku.
3. Rolnik ryczałtowy dokonujący dostawy produktów rolnych lub świadczący usługi rolnicze, które są zwolnione od podatku na podstawie ust. 1 pkt 3, może zrezygnować z tego zwolnienia pod warunkiem:
- 1) dokonania w poprzednim roku podatkowym dostawy produktów rolnych oraz świadczenia usług rolniczych o wartości przekraczającej 20 000 zł oraz
  - 2) dokonania zgłoszenia rejestracyjnego, o którym mowa w art. 96 ust. 1 i 2, oraz
  - 3) prowadzenia ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3.
4. Rolnik ryczałtowy, który zamierza zrezygnować ze zwolnienia określonego w ust. 1 pkt 3, jest obowiązany prowadzić ewidencję, o której mowa w art. 109 ust. 1, przez okres co najmniej 3 kolejnych miesięcy poprzedzających bezpośrednio miesiąc, od którego rolnik ten rezygnuje ze zwolnienia.
5. Podatnicy, o których mowa w ust. 3, którzy zrezygnowali ze zwolnienia od podatku, mogą po upływie 3 lat od daty rezygnacji ze zwolnienia ponownie skorzystać ze zwolnienia określonego w ust. 1 pkt 3. Zwolnienie, o którym mowa w zdaniu pierwszym, obowiązuje pod warunkiem pisemnego zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego przed początkiem miesiąca (kwartału), od którego podatnicy ci ponownie chcą skorzystać ze zwolnienia.
6. Zwolnienia, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, nie stosuje się do dostawy towarów wymienionych w ust. 2 pkt 1, jeżeli przed wprowadzeniem ich do ewidencji środków trwałych lub w trakcie użytkowania wydatki poniesione przez podatnika na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej, a podatnik:
- 1) miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tych wydatków;
  - 2) użytkował te towary w okresie krótszym niż 5 lat w celu wykonywania czynności opodatkowanych.
7. Zwolnienie określone w ust. 1 pkt 10 nie ma zastosowania w przypadku, o którym mowa w art. 29 ust. 8.
8. Przez zarządzanie, o którym mowa w ust. 1 pkt 12, rozumie się:
- 1) zarządzanie aktywami;
  - 2) dystrybucję tytułów uczestnictwa;
  - 3) tworzenie rejestrów uczestników i administrowanie nimi;
  - 4) prowadzenie rachunków i rejestrów aktywów;
  - 5) przechowywanie aktywów.
9. Przez placówki oświatowe, o których mowa w ust. 1 pkt 13 oraz w art. 83, rozumie się szkoły i przedszkola publiczne i niepubliczne, szkoły wyższe i placówki opiekuńczo-wychowawcze.
- dokonywany przez podatnika, który wcześniej wywiózł te towary;
- 5) do portów przez podmioty zajmujące się rybołówstwem morskim ich własnych połowów, niebędących jeszcze przedmiotem dostawy, w stanie nieprzetworzonym lub po zakonserwowaniu dla celów dokonania dostawy;
  - 6) ludzkich organów i mleka kobiecego;
  - 7) krwi, osocza w pełnym składzie, komórek krwi lub preparatów krwiopochodnych pochodzenia ludzkiego, niebędących lekami;
  - 8) walut, banknotów i monet używanych jako prawny środek płatniczy, z wyłączeniem przedmiotów kolekcjonerskich, za które uważa się monety ze złota, srebra lub innego metalu oraz banknoty, które nie są zwykle używane jako prawny środek płatniczy lub które mają wartość numizmatyczną;
  - 9) towarów przez siły zbrojne państw innych niż Rzeczpospolita Polska będących sygnatariuszami Traktatu Północnoatlantyckiego do użytku własnego takich sił lub personelu cywilnego im towarzyszącego lub też w celu zaopatrzenia ich mes i kantyn, jeżeli siły te biorą udział we wspólnych działaniach obronnych;
  - 10)<sup>1a</sup> gazu w systemie gazowym lub energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym.
2. Zwolnień, o których mowa w ust. 1 pkt 1, 2 i 5, nie stosuje się, jeżeli na podstawie przepisów celnych powstaje obowiązek uiszczenia cła.

#### Art. 46

Na potrzeby stosowania art. 47-80:

- 1) za napoje alkoholowe uważa się piwo, wino, aperitify na bazie wina lub alkoholu, koniaki, likiery lub napoje spirytusowe i inne podobne, klasyfikowane według kodów objętych pozycjami od 2203 do 2209 nomenklatury towarowej taryfy celnej lub Nomenklatury Scalonej (CN);
- 2) za tytoń i wyroby tytoniowe uważa się wyroby klasyfikowane według kodów objętych pozycjami od 2401 do 2403 nomenklatury towarowej taryfy celnej lub Nomenklatury Scalonej (CN);
- 3) za rzeczy osobistego użytku uważa się towary bezpośrednio używane przez osobę fizyczną lub wykorzystywane w gospodarstwie domowym, jeżeli ich ilość lub rodzaj nie wskazują na przeznaczenie handlowe lub do działalności gospodarczej, a także przenośny sprzęt niezbędny do wykonywania przez osobę zainteresowaną zawodu.

#### Art. 47

1. Zwalnia się od podatku import rzeczy osobistego użytku osoby fizycznej przemieszczającej się z terytorium państwa trzeciego na

#### Art. 44

Zwalnia się od podatku wewnątrzwspólnotowe nabycie:

- 1) towarów, do których miałyby zastosowanie przepisy art. 43 ust. 1 pkt 5-8;
- 2) towarów, których import na warunkach określonych w przepisach dotyczących importu towarów byłby zwolniony od podatku;
- 3)<sup>2a</sup> towarów, o których mowa w art. 36 ust. 1.

#### Rozdział 3

#### Zwolnienia z tytułu importu towarów

#### Art. 45

1. Zwalnia się od podatku import:
  - 1) towarów objętych procedurą uszlachetniania czynnego w systemie zawieszonych w rozumieniu przepisów celnych;
  - 2) towarów objętych procedurą odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem od należności celnych przywozowych;
  - 3) złota przez Narodowy Bank Polski;
  - 4) powracających z terytorium państwa trzeciego, zwolnionych od cła towarów,

terytorium kraju na pobyt stały, jeżeli łącznie są spełnione następujące warunki:

- 1) rzeczy służyły do osobistego użytku tej osobie w miejscu poprzedniego pobytu poza terytorium Wspólnoty, z tym że towary nieprzeznaczone do konsumpcji musiały służyć do takiego użytku przez okres co najmniej 6 miesięcy przed dniem zakończenia pobytu poza terytorium Wspólnoty;
  - 2) rzeczy będą używane na terytorium kraju do takiego samego celu, w jakim były używane poza terytorium Wspólnoty;
  - 3) osoba fizyczna przebywała poza terytorium Wspólnoty nieprzerwanie przez okres co najmniej 12 miesięcy poprzedzających zmianę miejsca pobytu;
  - 4) rzeczy te przez 12 miesięcy od dnia zgłoszenia do procedury dopuszczenia do obrotu nie mogą zostać oddane jako zabezpieczenie, sprzedane, wynajęte, użyzione, wydierżawione lub w inny sposób odstąpione odpłatnie lub nieodpłatnie bez wcześniejszego poinformowania o tym organu celnego.
2. Zwolnienia od podatku, o którym mowa w ust. 1, nie stosuje się do:
- 1) napojów alkoholowych;
  - 2) tytoniu i wyrobów tytoniowych;
  - 3) środków transportu przeznaczonych do działalności gospodarczej;
  - 4) artykułów potrzebnych do wykonywania zawodu lub zajęcia, innych niż przenośne przedmioty sztuki stosowanej lub wyzwolonej.
3. Rzeczy osobistego użytku zwolnione są od podatku, jeżeli zostały zgłoszone do procedury dopuszczenia do obrotu przed upływem 12 miesięcy od dnia przybycia osoby przemieszczającej się na terytorium kraju na pobyt stały, a w przypadku osoby, która jest obowiązana uzyskać zgodę odpowiednich władz na taki pobyt, przed upływem 12 miesięcy, licząc od dnia uzyskania takiej zgody, z zachowaniem warunku określonego w ust. 4.
4. W przypadku sprzedaży lub przeniesienia prawa własności w inny sposób, wynajmu, użyczenia, wydierżawienia lub innego odstąpienia rzeczy, o których mowa w ust. 1, dokonanych przed upływem terminu, o którym mowa w ust. 1 pkt 4, rzeczy te są opodatkowane podatkiem według stawek obowiązujących w dniu tego odstąpienia, z uwzględnieniem wartości celnej ustalonej dla tego dnia przez organ celny.
5. Zwolnienie od podatku, o którym mowa w ust. 1, stosuje się także do rzeczy stanowiących mienie osoby fizycznej, zgłoszonych do procedury dopuszczenia do obrotu przed dniem przybycia tej osoby na terytorium kraju na pobyt stały lub dniem uzyskania zgody na pobyt stały, jeżeli osoba ta zobowiąże się do przybycia na terytorium kraju na pobyt stały przed upływem 6 miesięcy od dnia przedstawienia organowi

celnemu takiego zobowiązania oraz złożone zostanie zabezpieczenie w celu zagwarantowania pokrycia kwoty podatku. Termin określony w ust. 1 pkt 1 liczy się od dnia dopuszczenia towaru do obrotu na terytorium kraju.

6. Zwolnienie od podatku, o którym mowa w ust. 1, stosuje się także:
- 1) do rzeczy osobistego użytku osoby fizycznej, która miała miejsce pobytu na terytorium państwa trzeciego przez okres krótszy niż 12 miesięcy, ale nie krótszy niż 6 miesięcy, jeżeli osoba ta uprawdopodobni, że nie miała wpływu na skrócenie pobytu;
  - 2) w przypadku gdy przemieszczając się osoba fizyczna nie zachowała terminu określonego w ust. 3, jeżeli osoba ta uprawdopodobni, że uchybienie nastąpiło bez jej winy.

#### Art. 48

1. Zwolnia się od podatku import, z zastrzeżeniem ust. 3, rzeczy osobistego użytku, w tym także rzeczy nowych, należących do osoby przybywającej na terytorium kraju na pobyt stały w związku z zawarciem związku małżeńskiego, jeżeli osoba ta miała miejsce pobytu na terytorium państwa trzeciego przez okres co najmniej 12 miesięcy poprzedzających zmianę miejsca pobytu.
2. Zwolnienie od podatku stosuje się także do prezentów zwyczajowo ofiarowanych w związku z zawarciem związku małżeńskiego przez osoby, o których mowa w ust. 1, przesyłanych przez osoby mające miejsce pobytu na terytorium państwa trzeciego, pod warunkiem że wartość poszczególnych prezentów nie jest wyższa niż kwota wyrażona w złotych odpowiadająca równowartości 1000 euro.
3. Zwolnienia od podatku, o którym mowa w ust. 1 i 2, nie stosuje się do:
  - 1) napojów alkoholowych;
  - 2) tytoniu i wyrobów tytoniowych.
4. Towary, o których mowa w ust. 1 i 2, podlegają zwolnieniu od podatku, jeżeli zostały zgłoszone do procedury dopuszczenia do obrotu przed upływem 4 miesięcy od dnia zawarcia związku małżeńskiego przez osobę uprawnioną do zwolnienia od podatku i jeżeli osoba ta przedstawiła dokument potwierdzający zawarcie związku małżeńskiego.
5. Zwolnienie od podatku stosuje się także do towarów zgłoszonych do procedury dopuszczenia do obrotu przez osobę uprawnioną do korzystania ze zwolnienia przed ustalonym dniem zawarcia związku małżeńskiego, nie wcześniej jednak niż 2 miesiące przed tym dniem, jeżeli zostanie złożone zabezpieczenie w celu zagwarantowania pokrycia kwoty podatku.
6. Towary, o których mowa w ust. 1 i 2, przez 12 miesięcy od dnia zgłoszenia do procedury dopuszczenia do obrotu nie mogą zostać oddane jako zabezpieczenie, sprzedane, wynajęte, użyzione, wydierżawio-

ne lub w inny sposób odstąpione odpłatnie lub nieodpłatnie bez uprzedniego poinformowania o tym organu celnego.

7. W przypadku sprzedaży lub przeniesienia prawa własności w inny sposób, wynajmu, użyczenia, wydierżawienia lub innego odstąpienia rzeczy, o których mowa w ust. 1 i 2, dokonanych przed upływem terminu, o którym mowa w ust. 6, rzeczy te są opodatkowane podatkiem według stawek obowiązujących w dniu tego odstąpienia, z uwzględnieniem ich wartości celnej ustalonej przez organ celny dla tego dnia.

#### Art. 49

1. Zwolnia się od podatku import rzeczy pochodzących ze spadku otrzymanych przez:
  - 1) osobę fizyczną posiadającą miejsce zamieszkania na terytorium kraju lub
  - 2) prowadzącą działalność nie dochodową osobę prawną posiadającą siedzibę na terytorium kraju.
2. Zwolnienia od podatku, o którym mowa w ust. 1, nie stosuje się do:
  - 1) napojów alkoholowych;
  - 2) tytoniu i wyrobów tytoniowych;
  - 3) środków transportu przeznaczonych do działalności gospodarczej;
  - 4) artykułów potrzebnych do wykonywania zawodu lub zajęcia, innych niż przenośne przedmioty sztuki stosowanej lub wyzwolonej, używanych do wykonywania zawodu lub zajęcia przez osobę zmarłą;
  - 5) zapasów surowców, półproduktów lub wyrobów gotowych;
  - 6) żywego inwentarza i zapasów produktów rolnych, których ilość jest większa niż przeznaczona na niezbędne potrzeby domowe rodziny.
3. Rzeczy, o których mowa w ust. 1, podlegają zwolnieniu od podatku, jeżeli zostały zgłoszone do procedury dopuszczenia do obrotu przed upływem 2 lat, licząc od dnia ostatecznego nabycia spadku przez osobę uprawnioną. Okres ten może być wydłużony przez właściwy organ podatkowy w wyjątkowych przypadkach.

#### Art. 50

1. Zwolnia się od podatku import wyposażenia, materiałów szkolnych i innych artykułów stanowiących zwykłe wyposażenie pokoju studenta lub ucznia, należących do osoby przybywającej na terytorium kraju do nauki, jeżeli są one wykorzystywane na potrzeby osobiste studenta lub ucznia.
2. Na potrzeby stosowania ust. 1, przez:
  - 1) ucznia lub studenta rozumie się osobę zapisaną do placówki edukacyjnej w celu uczęszczania na kursy w pełnym wymiarze przez nią oferowane;
  - 2) wyposażenie rozumie się bieliznę i pościel, jak również ubrania stare lub nowe;
  - 3) materiały szkolne rozumie się przedmioty i instrumenty (łącznie z kalkulatorami i maszynami do pisania) zwykle uży-

wane przez uczniów lub studentów do nauki.

#### Art. 51

1. Zwalnia się od podatku import towarów umieszczonych w przesyłkach wysyłanych z terytorium państwa trzeciego bezpośrednio do odbiorcy przebywającego na terytorium kraju, pod warunkiem że łączna wartość towarów w przesyłce nie przekracza kwoty wyrażonej w złotych odpowiadającej równowartości 22 euro.
2. Zwolnienia od podatku, o którym mowa w ust. 1, nie stosuje się do:
  - 1) napojów alkoholowych;
  - 2) tytoniu i wyrobów tytoniowych;
  - 3) perfum i wód toaletowych.
3. Zwolnienia od podatku, o którym mowa w ust. 1, nie stosuje się do towarów importowanych w drodze zamówienia wysyłkowego.

#### Art. 52

1. Zwalnia się od podatku import, z zastrzeżeniem ust. 2, towarów umieszczonych w przesyłce wysyłanej z terytorium państwa trzeciego przez osobę fizyczną i przeznaczoną dla osoby fizycznej przebywającej na terytorium kraju, jeżeli łącznie są spełnione następujące warunki:
  - 1) ilość i rodzaj towarów nie wskazują na ich przeznaczenie handlowe;
  - 2) odbiorca nie jest obowiązany do uiszczenia opłat na rzecz nadawcy w związku z otrzymaniem przesyłki;
  - 3) przesyłki mają charakter okazjonalny.
2. Towary, o których mowa w ust. 1, są zwolnione od podatku w ramach następujących norm:
  - 1) napoje alkoholowe:
    - a) napoje powstałe w wyniku destylacji i wyroby spirytusowe o mocy objętościowej alkoholu powyżej 22%, alkohol etylowy nieskażony o mocy objętościowej alkoholu wynoszącej 80% i więcej – 1 litr lub
    - b) napoje otrzymywane w wyniku destylacji i wyroby spirytusowe, aperitify na bazie wina lub alkoholu, tafia, sake lub podobne napoje o mocy objętościowej alkoholu nieprzekraczającej 22%, wina musujące, wina wzmocniane – 1 litr lub
    - c) wina inne niż musujące – 2 litry;
  - 2) tytoń i wyroby tytoniowe:
    - a) papierosy – 50 sztuk, lub
    - b) cygarunki (cygara o ciężarze nie większym niż 3 g) – 25 sztuk, lub
    - c) cygara – 10 sztuk, lub
    - d) tytoń do palenia – 50 g;
  - 3) perfumy – 50 g lub wody toaletowe – 0,25 l;
  - 4) kawa – 500 g lub ekstrakty i esencje kawy – 200 g;
  - 5) herbata – 100 g lub ekstrakty i esencje herbaty – 40 g.

3. Zwolnienia od podatku, o których mowa w ust. 1, stosuje się, jeżeli wartość przesyłki nie przekracza kwoty wyrażonej w złotych odpowiadającej równowartości 45 euro.
4. Towary, o których mowa w ust. 2, zawarte w przesyłce w ilościach przekraczających określone limity podlegają całkowitemu wyłączeniu ze zwolnienia.

#### Art. 53

1. Zwalnia się od podatku import, z zastrzeżeniem ust. 3-5, środków trwałych i innego wyposażenia, należących do przedsiębiorcy wykonującego w celach zarobkowych i na własny rachunek działalność gospodarczą, który zaprzestał prowadzenia tej działalności na terytorium państwa trzeciego i zamierza wykonywać podobną działalność na terytorium kraju, jeżeli łącznie są spełnione następujące warunki:
  - 1) środki trwałe i inne wyposażenie były używane przez przedsiębiorcę w miejscu poprzedniego wykonywania działalności przez okres co najmniej 12 miesięcy przed dniem zaprzestania działalności przedsiębiorstwa na terytorium państwa trzeciego;
  - 2) środki trwałe i inne wyposażenie są przeznaczone na terytorium kraju do takiego samego celu, w jakim były używane na terytorium państwa trzeciego;
  - 3) rodzaj i ilość przywożonych rzeczy odpowiadają rodzajowi i skali działalności prowadzonej przez przedsiębiorcę.
2. W przypadku korzystania ze zwolnienia od podatku, o którym mowa w ust. 1, przez właściciela gospodarstwa rolnego zwolniony od podatku jest także import żywego inwentarza.
3. Zwolnienia od podatku nie stosuje się w przypadku zaprzestania działalności w związku z połączeniem się przedsiębiorców lub nabyciem albo przejściem w posiadanie przez przedsiębiorcę krajowego zorganizowanej części mienia przedsiębiorcy zagranicznego, jeżeli nie powoduje to rozpoczęcia prowadzenia nowej działalności.
4. Zwolnienia od podatku nie stosuje się również do:
  - 1) środków transportu, które nie służą do wykonywania działalności gospodarczej;
  - 2) towarów przeznaczonych do spożycia przez ludzi lub zwierzęta;
  - 3) paliwa;
  - 4) zapasów surowców, półproduktów i wyrobów gotowych;
  - 5) inwentarza żywego stanowiącego własność przedsiębiorcy, który prowadzi działalność w zakresie obrotu zwierzętami hodowlanymi.
5. Środki trwałe i inne wyposażenie podlegają zwolnieniu od podatku, jeżeli zostały zgłoszone do procedury dopuszczenia do obrotu przed upływem 12 miesięcy, licząc od

dnia zaprzestania działalności przedsiębiorstwa na terytorium państwa trzeciego.

6. Środki trwałe i inne wyposażenie, zwolnione od podatku, przez 12 miesięcy, licząc od dnia zgłoszenia do procedury dopuszczenia do obrotu, nie mogą zostać oddane jako zabezpieczenie, sprzedane, wynajęte, użyzione, wydzierżawione lub w inny sposób odstąpione odpłatnie lub nieodpłatnie bez uprzedniego poinformowania o tym organu celnego. W odniesieniu do wypożyczenia lub przekazania okres ten może być w uzasadnionych przypadkach wydłużony do 36 miesięcy przez naczelnika urzędu skarbowego.
7. W przypadku sprzedaży lub przeniesienia prawa własności w inny sposób, wynajmu, użyczenia, wydzierżawienia lub innego odstąpienia rzeczy zwolnionych od podatku na podstawie ust. 1 i 2, dokonanych przed upływem okresu, o którym mowa w ust. 6, rzeczy te są opodatkowane podatkiem według stawek obowiązujących w dniu tego odstąpienia, z uwzględnieniem wartości celnej ustalonej dla tego dnia przez organ celny.
8. Do osób wykonujących wolne zawody, które uzyskały prawo do wykonywania takich zawodów na terytorium kraju, oraz do osób prawnych nieprowadzących działalności gospodarczej, które przenoszą swoją działalność z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju, ust. 1-7 stosuje się odpowiednio.

#### Art. 54

1. Zwalnia się od podatku import produktów rolnych oraz produktów hodowli, pszczelarstwa, ogrodnictwa i leśnictwa, uzyskanych w gospodarstwach zlokalizowanych na terytorium państwa trzeciego, graniczących z terytorium kraju, prowadzonych przez rolnika prowadzącego główne gospodarstwo rolne na terytorium kraju, jeżeli łącznie są spełnione następujące warunki:
  - 1) w przypadku produktów hodowli – produkty uzyskano od zwierząt wyhodowanych na terytorium kraju lub dopuszczonych do obrotu na terytorium kraju;
  - 2) produkty te zostały poddane jedynie zabiegom, które zwykle są dokonywane po ich zebraniu lub wyprodukowaniu;
  - 3) zgłoszenie celne do procedury dopuszczenia do obrotu tych produktów jest dokonywane przez rolnika lub w jego imieniu.
2. Do produktów rybołówstwa i gospodarki rybnej prowadzonej przez polskich rybaków w wodach płynących i jeziorach stanowiących granicę Rzeczypospolitej Polskiej oraz do produktów łowiectwa prowadzonego przez polskich myśliwych na tych jeziorach i wodach płynących przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio.

#### Art. 55

Zwalnia się od podatku import, na zasadzie wzajemności, nasion, nawozów i produktów służą-

cych do uprawy ziemi i roślin, przeznaczonych do wykorzystania w gospodarstwach znajdujących się na terytorium kraju, prowadzonych przez osoby prowadzące główne gospodarstwo zlokalizowane na terytorium państwa trzeciego graniczące z terytorium kraju, jeżeli łącznie są spełnione następujące warunki:

- 1) ilość przywożonych produktów nie przekracza ilości niezbędnej do uprawy lub prowadzenia danego gospodarstwa;
- 2) zgłoszenie celne produktów jest dokonywane przez rolnika lub w jego imieniu.

**Art. 56**

1. Zwalnia się od podatku import, z zastrzeżeniem ust. 4, towarów przywożonych w bagażu osobistym podróżnego przybywającego z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju, jeżeli rodzaj tych towarów nie wskazuje na przeznaczenie handlowe, a ich wartość nie przekracza kwoty wyrażonej w złotych odpowiadającej równowartości 175 euro.
2. Przez bagaż osobisty, o którym mowa w ust. 1, rozumie się cały bagaż, który podróżny jest w stanie przedstawić organom celnym, wjeżdżając na terytorium kraju, jak również bagaż, który przedstawi on później organom celnym, pod warunkiem przedstawienia dowodu, że bagaż był zarejestrowany jako bagaż towarzyszący w momencie wyruszenia w podróż przez przedsiębiorstwo, które było odpowiedzialne za jego przewóz. Bagaż osobisty nie obejmuje przenośnych kanistrów zawierających paliwo.
3. Zwolnione są od podatku towary w ramach następujących norm:
  - 1) napoje alkoholowe, jeżeli są przywożone przez podróżnego, który ukończył 17 lat:
    - a) napoje powstałe w wyniku destylacji i wyroby spirytusowe o mocy objętościowej alkoholu powyżej 22%, alkohol etylowy nieskażony o mocy objętościowej alkoholu wynoszącej 80% i więcej – 1 litr lub
    - b) napoje powstałe w wyniku destylacji i wyroby spirytusowe, aperitify na bazie wina lub alkoholu, tafia, sake lub podobne napoje o rzeczywistej mocy objętościowej alkoholu nieprzekraczającej 22%, wina musujące, wina wzmacniane – 2 litry, i
    - c) wina niemusujące – 2 litry;
  - 2) tytoń i wyroby tytoniowe, jeżeli są przywożone przez podróżnego, który ukończył 17 lat:
    - a) papierosy – 200 sztuk lub
    - b) cygaretki (cygara o ciężarze nie większym niż 3 g) – 100 sztuk,
    - c) cygara – 50 sztuk lub
    - d) tytoń do palenia – 250 g;
  - 3) perfumy – 50 g i wody toaletowe – 0,25 l;

- 4) kawa – 500 g lub ekstrakty i esencje kawy – 200 g  
– jeżeli są przywożone przez podróżnego, który ukończył 15 lat;
- 5) herbata – 100 g lub ekstrakty i esencje herbaty – 40 g.
4. Jeżeli łączna wartość towarów przywożonych przez podróżnego przekracza kwotę wyrażoną w złotych odpowiadającą równowartości 175 euro, zwolnienie od podatku jest udzielane do wysokości tej kwoty w stosunku do towarów które, gdyby były przywiezione oddzielnie, mogłyby być objęte takim zwolnieniem.
5. Wartość towarów, o których mowa w ust. 3, oraz wartość rzeczy osobistych, importowanych czasowo lub importowanych po ich czasowym wywozie, nie jest wliczana do ogólnej wartości kwoty wyrażonej w złotych odpowiadającej równowartości 175 euro.

**Art. 57**

1. Zwalnia się od podatku import:
  - 1) zwierząt specjalnie przygotowanych do użytku laboratoryjnego;
  - 2) nieprodukowanych na terytorium kraju substancji biologicznych lub chemicznych, nadających się głównie do celów naukowych, przywożonych w ilościach, które nie wskazują na przeznaczenie handlowe.
2. Zwolnienia od podatku, o których mowa w ust. 1, stosuje się pod warunkiem, że towary są przeznaczone dla:
  - 1) instytucji publicznych, których podstawową działalnością jest edukacja lub prowadzenie badań naukowych, albo dla wydzielonych jednostek tych instytucji, jeżeli podstawową działalnością tych jednostek jest prowadzenie badań naukowych lub edukacja;
  - 2) prywatnych instytucji, których podstawową działalnością jest edukacja lub prowadzenie badań naukowych.

**Art. 58**

1. Zwalnia się od podatku import:
  - 1) substancji leczniczych pochodzenia ludzkiego;
  - 2) odczynników do badania grupy krwi;
  - 3) odczynników do badania rodzajów tkanek;
  - 4) opakowań specjalnie przystosowanych do przewozu towarów określonych w pkt 1-3 oraz rozpuszczalników i dodatków potrzebnych do ich użycia, jeżeli są przywożone jednocześnie z tymi towarami.
2. Na potrzeby stosowania ust. 1 przez:
  - 1) substancje lecznicze pochodzenia ludzkiego rozumie się ludzką krew i jej pochodne: cała krew ludzka, wysuszone ludzkie osocze, ludzka albumina i roztwory stałe białka ludzkiego osocza, ludzka immunoglobulina i ludzki fibrynogen;

- 2) odczynniki do badania grupy krwi rozumie się wszystkie odczynniki ludzkie, zwierzęce, roślinne i innego pochodzenia, stosowane do badania krwi i do badania niezgodności krwi;
- 3) odczynniki do badania rodzajów tkanek rozumie się wszystkie odczynniki ludzkie, zwierzęce, roślinne i innego pochodzenia, stosowane do oznaczania typów ludzkich tkanek.
3. Zwolnienie od podatku towarów, o których mowa w ust. 1, stosuje się, jeżeli łącznie są spełnione następujące warunki:
  - 1) towary są przeznaczone dla instytucji lub laboratoriów prowadzących działalność medyczną lub naukową niemającą charakteru handlowego;
  - 2) towarowi towarzyszy certyfikat wydany przez odpowiednie władze państwa wysyłki;
  - 3) towar jest przewożony w pojemniku opatrzonym etykietą identyfikacyjną.

**Art. 59**

Zwalnia się od podatku import przesyłek zawierających próbki substancji posiadających atest Światowej Organizacji Zdrowia i przeznaczonych do kontroli jakości surowców używanych do produkcji środków farmaceutycznych i leków, przywożonych dla instytucji powołanych do tego celu.

**Art. 60**

Zwalnia się od podatku import środków farmaceutycznych i leków przeznaczonych do użytku medycznego dla ludzi lub zwierząt przybyłych z terytorium państwa trzeciego uczestniczących w międzynarodowych imprezach sportowych organizowanych na terytorium kraju, jeżeli ich ilość i rodzaj są odpowiednie do celu, w jakim są przywożone, i do czasu trwania imprezy sportowej.

**Art. 61**

1. Zwalnia się od podatku import:
  - 1) leków, odzieży, środków spożywczych, środków sanitarno-czyszczących i innych rzeczy służących zachowaniu lub ochronie zdrowia oraz artykułów o przeznaczeniu medycznym, przywożonych przez organizacje społeczne lub jednostki organizacyjne statutowo powołane do prowadzenia działalności charytatywnej lub do realizacji pomocy humanitarnej, przeznaczonych do nieodpłatnej dystrybucji wśród osób potrzebujących pomocy;
  - 2) towarów przesyłanych nieodpłatnie przez osoby mające swoje miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytorium państwa trzeciego, przeznaczonych dla organizacji społecznych lub jednostek organizacyjnych statutowo powołanych do prowadzenia działalności charytatywnej lub do realizacji pomocy humanitarnej, wykorzystywanych do zebrania funduszy w trakcie zbiórek pu-

blicznych organizowanych na rzecz osób potrzebujących pomocy;

- 3) wyposażenia i materiałów biurowych przesyłanych nieodpłatnie przez osoby mające miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytorium państwa trzeciego, przeznaczonych dla organizacji społecznych lub jednostek organizacyjnych statutowo powołanych do prowadzenia działalności charytatywnej lub do realizacji pomocy humanitarnej, wykorzystywanych jedynie do tej działalności.
2. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1, ma zastosowanie wyłącznie do organizacji społecznych lub jednostek organizacyjnych, w których procedury księgowo umożliwiają kontrolę wykorzystania zwolnionych od podatku towarów.
3. Zwolnienia od podatku, o którym mowa w ust. 1, nie stosuje się do:
  - 1) napojów alkoholowych;
  - 2) tytoniu i wyrobów tytoniowych;
  - 3) kawy i herbaty;
  - 4) środków transportu, z wyjątkiem ambulansów.
4. Towary, o których mowa w ust. 1, mogą być użyczane, wdzierżawiane, wynajmowane lub odstępowane wyłącznie do celów określonych w ust. 1 pkt 1 i 2, po uprzednim zawiadomieniu organu celnego.
5. W przypadku sprzedaży lub przeniesienia prawa własności w inny sposób, wynajmu, użyczenia, wdzierżawienia lub innego odstąpienia towarów zwolnionych od podatku, o których mowa w ust. 1, w celu innym niż uprawniający do zwolnienia od podatku, towary te są opodatkowane podatkiem według stawek obowiązujących w dniu tego odstąpienia, z uwzględnieniem wartości celnej ustalonej dla tego dnia przez organ celny.
6. Organizacje społeczne lub jednostki organizacyjne, które przestają spełniać warunki uprawniające do skorzystania ze zwolnienia lub które zamierzają używać towarów zwolnionych od podatku do celów innych niż określone w ust. 1, są obowiązane poinformować o tym organ celny.
7. Towary pozostające w posiadaniu organizacji społecznej lub jednostki organizacyjnej, która przestała spełniać warunki do korzystania ze zwolnienia od podatku, są opodatkowane podatkiem według stawek obowiązujących w dniu, w którym przestały spełniać te warunki, z uwzględnieniem wartości celnej ustalonej dla tego dnia przez organ celny.
8. Towary używane przez organizację społeczną lub jednostkę organizacyjną, korzystającą ze zwolnienia od podatku, do celów innych niż określone w ust. 1, są opodatkowane podatkiem według stawek obowiązujących w dniu, w którym uzyskały nowe zastosowanie, z uwzględnieniem wartości celnej ustalonej dla tego dnia przez organ celny.

#### Art. 62

1. Zwalnia się od podatku import towarów specjalnie przystosowanych do celów rehabilitacji społecznej, zawodowej i medycznej oraz pomocy naukowej, kulturalnej i podnoszenia kwalifikacji osób niepełnosprawnych, jeżeli towary te są przywożone przez organizacje społeczne lub jednostki organizacyjne, których podstawowym celem statutowym jest rehabilitacja oraz pomoc naukowa i kulturalna tym osobom, oraz jeżeli zostały oddane takim instytucjom bezpłatnie i bez uzyskania korzyści ekonomicznych ze strony dającego.
2. Zwolnienia od podatku, o których mowa w ust. 1, stosuje się także do importu:
  - 1) części zamiennych, elementów i specjalnego wyposażenia, przeznaczonych do towarów, o których mowa w ust. 1;
  - 2) narzędzi używanych do konserwacji, kontroli, kalibrowania lub naprawy towarów, o których mowa w ust. 1
 – pod warunkiem że te części, elementy, wyposażenie lub narzędzia zostały przywiezione jednocześnie z towarami, o których mowa w ust. 1, lub zostały przywiezione później, jeżeli można jednoznacznie stwierdzić, że są przeznaczone do takich towarów, które wcześniej zostały zwolnione od podatku.
3. Towary zwolnione od podatku mogą być użyczane, wdzierżawiane, wynajmowane lub odstępowane wyłącznie do celów określonych w ust. 1, po uprzednim zawiadomieniu organu celnego.
4. W przypadku sprzedaży lub przeniesienia prawa własności w inny sposób, wynajmu, użyczenia, wdzierżawienia lub innego odstąpienia towarów zwolnionych od podatku, w celu innym niż uprawniający do zwolnienia od podatku, towary te są opodatkowane podatkiem według stawek obowiązujących w dniu tego odstąpienia, z uwzględnieniem ich wartości celnej ustalonej dla tego dnia przez organ celny.
5. Towary zwolnione od podatku mogą być użyczane, wynajmowane lub odstępowane, nieodpłatnie lub za opłatą, przez obdarowane organizacje społeczne lub jednostki organizacyjne w celach niekomercyjnych osobom, o których mowa w ust. 1, bez uiszczania podatku.
6. W przypadku sprzedaży lub przeniesienia prawa własności w inny sposób, wynajmu, użyczenia, wdzierżawienia lub innego odstąpienia towarów zwolnionych od podatku, o których mowa w ust. 1, w celu innym niż uprawniający do zwolnienia od podatku, towary te są opodatkowane podatkiem według stawek obowiązujących w dniu tego odstąpienia, z uwzględnieniem ich wartości celnej ustalonej dla tego dnia przez organ celny.
7. Organizacje społeczne lub jednostki organizacyjne, które przestają spełniać warunki upoważniające do skorzystania ze zwol-

nienia lub które zamierzają używać towarów zwolnionych od podatku do celów innych niż przewidziane w tym artykule, są obowiązane poinformować o tym organ celny.

8. Towary pozostające w posiadaniu organizacji społecznej lub jednostki organizacyjnej, która przestała spełniać warunki do korzystania ze zwolnienia od podatku, podlegają opodatkowaniu podatkiem według stawek obowiązujących w dniu, w którym wygasły te warunki, z uwzględnieniem ich wartości celnej ustalonej dla tego dnia przez organ celny.
9. Towary używane przez organizację społeczną lub jednostkę organizacyjną korzystającą ze zwolnienia od podatku do celów innych niż określone w ust. 1 podlegają opodatkowaniu podatkiem według stawek obowiązujących w dniu, w którym uzyskały nowe zastosowanie, z uwzględnieniem ich wartości celnej ustalonej dla tego dnia przez organ celny.

#### Art. 63

1. Zwalnia się od podatku import towarów:
  - 1) przywożonych przez państwowe jednostki organizacyjne, organizacje społeczne lub jednostki organizacyjne statutowo powołane do prowadzenia działalności charytatywnej lub do realizacji pomocy humanitarnej, jeżeli są przeznaczone do bezpłatnego:
    - a) rozdania ofiarom klęski żywiołowej lub katastrofy, lub
    - b) oddania do dyspozycji ofiarom klęski żywiołowej lub katastrofy i pozostają własnością tych jednostek;
  - 2) przywożonych przez jednostki ratownictwa, przeznaczonych na ich potrzeby, w związku z prowadzonymi przez nie działaniami.
2. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1, stosuje się wyłącznie do organizacji społecznych i jednostek organizacyjnych, w których procedury księgowo umożliwiają kontrolę wykorzystania zwolnionych od podatku towarów.
3. Zwolnienia od podatku, o którym mowa w ust. 1, nie stosuje się do materiałów i sprzętu przeznaczonych do odbudowy terenów dotkniętych klęską żywiołową lub katastrofą.
4. Towary, o których mowa w ust. 1, mogą być użyczane, wdzierżawiane, wynajmowane lub odstępowane wyłącznie do celów określonych w ust. 1 pkt 1 i 2, po uprzednim zawiadomieniu organu celnego.
5. W przypadku sprzedaży lub przeniesienia prawa własności w inny sposób, wynajmu, użyczenia, wdzierżawienia lub innego odstąpienia towarów zwolnionych od podatku na podstawie ust. 1 towary te są opodatkowane podatkiem według stawek obowiązujących w dniu tego odstąpienia, z uwzględnieniem ich wartości celnej ustalonej dla tego dnia przez organ celny.



6. W przypadku, o którym mowa w ust. 5, uznaje się, że obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów nie powstaje, jeżeli:
- 1) towary będą używane w celu, który uprawniałby do skorzystania ze zwolnienia od podatku na podstawie ust. 1, oraz
  - 2) organ celny, który przyjął zgłoszenie celne dotyczące dopuszczenia do obrotu towaru zwolnionego od podatku, zostanie niezwłocznie poinformowany o odstąpieniu.
7. Towary użyte przez organizację uprawnioną do zwolnienia do celów innych niż określone w ust. 1 są opodatkowane podatkiem w wysokości obowiązującej w dniu, w którym zostaną wykorzystane w innym celu, z uwzględnieniem ich wartości celnej ustalonej dla tego dnia przez organ celny.

#### Art. 64

1. Zwalnia się od podatku import:
  - 1) odznaczeń przyznanych przez rządy państw trzecich osobom mającym miejsce zamieszkania na terytorium kraju;
  - 2) pucharów, medali i podobnych przedmiotów o charakterze symbolicznym, które zostały przyznane na terytorium państwa trzeciego osobom mającym miejsce zamieszkania na terytorium kraju, w uznaniu zasług za działalność w dowolnej dziedzinie lub zasług związanych ze szczególnymi wydarzeniami, jeżeli są przywożone na terytorium kraju przez osobę nagrodzoną;
  - 3) pucharów, medali i podobnych przedmiotów o charakterze symbolicznym ofiarowanych nieodpłatnie przez władze państw obcych lub osoby mające siedzibę na terytorium państwa trzeciego, przywożonych w celu przyznania ich na terytorium kraju za zasługi określone w pkt 2;
  - 4) pucharów, medali oraz pamiątek o charakterze symbolicznym i o niewielkiej wartości, przeznaczonych do bezpłatnego rozdania osobom mającym miejsce zamieszkania na terytorium państwa trzeciego podczas kongresów lub podobnych imprez o charakterze międzynarodowym odbywających się na terytorium kraju, jeżeli ich ilość nie wskazuje na przeznaczenie handlowe.
2. Zwolnienie od podatku stosuje się, jeżeli osoba zainteresowana udokumentuje, że spełnia warunki określone w ust. 1.

#### Art. 65

1. Zwalnia się od podatku import towarów:
  - 1) przywożonych na terytorium kraju przez osoby, które składały oficjalną wizytę na terytorium państwa trzeciego i otrzymanych w związku z tą wizytą jako podarunki od przyjmujących je władz;
  - 2) przywożonych przez osoby przybywające na terytorium kraju z oficjalną wizytą, z zamiarem wręczenia ich w charakterze podarunków władzom polskim;

- 3) przesyłanych jako podarunki, w dowód przyjaźni lub życzliwości, przez władze lub przedstawicieli państw obcych oraz zagraniczne organizacje prowadzące działalność o charakterze publicznym, które mieszczą się na terytorium państwa trzeciego, polskim władzom lub organizacjom prowadzącym działalność o charakterze publicznym.
2. Zwolnienia od podatku, o którym mowa w ust. 1, nie stosuje się do:
  - 1) napojów alkoholowych;
  - 2) tytoniu i wyrobów tytoniowych.
3. Zwolnienie od podatku, o którym mowa w ust. 1, stosuje się, jeżeli łącznie są spełnione następujące warunki:
  - 1) towar stanowi podarunek o charakterze okazjonalnym;
  - 2) ilość lub rodzaj towaru nie wskazuje na przeznaczenie handlowe.

#### Art. 66

Zwalnia się od podatku, na zasadzie wzajemności, import:

- 1) darów ofiarowanych panującym i głowom państw oraz osobom, które zgodnie z przepisami międzynarodowymi korzystają z takich samych przywilejów;
- 2) towarów przeznaczonych do wykorzystania lub użycia przez panujących i głowy państw obcych oraz ich oficjalnych przedstawicieli w okresie ich oficjalnego pobytu na terytorium kraju.

#### Art. 67

1. Zwalnia się od podatku import próbek towarów mających nieznaczną wartość i mogących służyć jedynie uzyskaniu zamówień na towary tego samego rodzaju, które mają być przywiezione na terytorium kraju.
2. Za próbkę towaru, o której mowa w ust. 1, uważa się niewielką ilość towaru, reprezentującą określony rodzaj lub kategorię towarów, pod warunkiem że sposób prezentacji i jakość czynią je bezużytecznymi dla celów innych niż promocja.
3. Organ celny, przyjmując zgłoszenie celne obejmujące próbki, o których mowa w ust. 1, może uzależnić zwolnienie tych próbek od podatku od pozbawienia ich wartości handlowej przez przedarcie, przedziurkowanie, naniesienie nieusuwalnych i widocznych znaków lub w inny sposób pozwalający na zachowanie przez ten towar charakteru próbek.

#### Art. 68

Zwalnia się od podatku import materiałów drukowanych o charakterze reklamowym, w szczególności katalogi, cenniki, instrukcje obsługi lub ulotki handlowe dotyczące towarów przeznaczonych do sprzedaży lub wynajmu albo związane ze świadczeniem usług przewozowych, handlowych, bankowych lub ubezpieczeniowych, przywożonych przez osobę

mającą siedzibę na terytorium państwa trzeciego, jeżeli łącznie są spełnione następujące warunki:

- 1) na materiałach w sposób widoczny jest umieszczona nazwa przedsiębiorstwa, które produkuje, sprzedaje lub wynajmuje towary albo oferuje usługi, do których one się odnoszą;
- 2) przesyłka zawiera jeden dokument albo jeden egzemplarz każdego dokumentu, jeżeli składa się ona z wielu dokumentów;
- 3) w przypadku przesyłek zawierających wiele kopii jednego dokumentu ich łączny ciężar brutto nie przekracza 1 kg;
- 4) przesyłka nie znajduje się w serii przesyłek przekazywanych przez nadawcę temu samemu odbiorcy.

#### Art. 69

Zwalnia się od podatku import towarów innych niż określone w art. 68 spełniających wyłączne funkcje reklamowe i nieposiadających wartości handlowej, przesyłanych nieodpłatnie przez dostawcę swoim odbiorcom.

#### Art. 70

1. Zwalnia się od podatku, z zastrzeżeniem ust. 3, import:
  - 1) niewielkich próbek towarów wytwarzanych na terytorium państwa trzeciego, jeżeli łącznie spełniają następujące warunki:
    - a) są bezpłatnie przywożone z terytorium państwa trzeciego lub są uzyskiwane na imprezach, o których mowa w ust. 2, z towarów przywiezionych z terytorium państwa trzeciego,
    - b) są przeznaczone wyłącznie do bezpłatnego rozdania,
    - c) mogą być używane wyłącznie w celu reklamy i mają niewielką wartość jednostkową,
    - d) ich wartość i ilość, biorąc pod uwagę liczbę zwiedzających i wystawców, pozostaje w odpowiednich proporcjach do charakteru imprezy,
    - e) nie nadają się do obrotu handlowego i, jeżeli ich charakter na to pozwala, znajdują się w opakowaniach zawierających mniejszą ilość towaru niż najmniejsze opakowania takiego towaru znajdujące się w obrocie handlowym;
  - 2) towarów przywożonych wyłącznie w celu demonstracji maszyn i urządzeń wytwarzanych na terytorium państwa trzeciego, jeżeli:
    - a) są przeznaczone do zużycia lub ulegają zniszczeniu w trakcie trwania imprezy oraz
    - b) ich wartość i ilość, biorąc pod uwagę liczbę zwiedzających i wystawców, pozostaje w odpowiednich proporcjach do charakteru imprezy;

- 3) materiałów o niewielkiej wartości przeznaczonych do budowy, wyposażenia i dekoracji stoisk wystawców zagranicznych, w szczególności farby, lakiery, tapety i inne materiały, jeżeli zostaną zużyte lub zniszczone;
  - 4) drukowanych materiałów, katalogów, prospektów, cenników, plakatów reklamowych, ilustrowanych i nieilustrowanych kalendarzy, nieoprawionych fotografii i innych towarów dostarczonych bezpłatnie, w celu wykorzystania ich do reklamy towarów wytwarzanych na terytorium państwa trzeciego, jeżeli:
    - a) są przeznaczone do bezpłatnego rozdania,
    - b) ich wartość i ilość, biorąc pod uwagę liczbę zwiedzających i wystawców, pozostaje w odpowiednich proporcjach do charakteru imprezy.
2. Zwolnienie od podatku, o którym mowa w ust. 1, stosuje się pod warunkiem, że towary są przeznaczone na:
    - 1) wystawy, targi, salony i podobne imprezy o charakterze handlowym, przemysłowym, rolnym lub rzemieślniczym;
    - 2) wystawy lub imprezy organizowane w celach charytatywnych;
    - 3) wystawy lub imprezy organizowane w celach naukowych, technicznych, rzemieślniczych, artystycznych, edukacyjnych, kulturalnych, sportowych, religijnych, związanych z działalnością związków zawodowych, turystycznych lub w celu promowania współpracy międzynarodowej;
    - 4) spotkania przedstawicieli organizacji międzynarodowych;
    - 5) uroczystości i spotkania o charakterze oficjalnym lub upamiętniającym określone zdarzenia.
  3. Niekonfekcjonowane próbki środków spożywczych i napojów, spełniające warunki określone w ust. 1 pkt 1, podlegają zwolnieniu od podatku, jeżeli są bezpłatnie konsumowane na imprezach, o których mowa w ust. 2.
  4. Zwolnienie od podatku, o którym mowa w ust. 1 pkt 1 i 2, nie dotyczy:
    - 1) napojów alkoholowych;
    - 2) tytoniu i wyrobów tytoniowych;
    - 3) paliw stałych, ciekłych i gazowych.

#### Art. 71

1. Zwalnia się od podatku import towarów przeznaczonych do badań, analiz lub prób mających na celu określenie ich składu, jakości lub innych parametrów technicznych, przeprowadzanych w celu uzyskania informacji lub w ramach testów o charakterze przemysłowym lub handlowym, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:
  - 1) towary poddawane badaniom, analizom lub próbom zostaną w całości zużyte lub zniszczone w trakcie ich wykonywania;
  - 2) badania, analizy lub próby nie stanowią promocji handlowej;

- 3) ilości towarów ściśle odpowiadają celowi, do którego realizacji są przywożone.
2. Zwolnienie od podatku, o którym mowa w ust. 1, stosuje się również do importu towarów, które nie uległy zniszczeniu lub zużyciu w trakcie badań, analiz lub prób, pod warunkiem że produkty powstałe po ich przeprowadzeniu za zgodą organu celnego zostaną:
  - 1) całkowicie zniszczone lub pozbawione wartości handlowej lub
  - 2) staną się przedmiotem zrzeczenia na rzecz Skarbu Państwa, bez obciążania go kosztami, lub
  - 3) zostaną wywiezione z terytorium Wspólnoty.
3. Jeżeli towary powstałe po przeprowadzeniu badań, analiz lub prób są dopuszczane do obrotu, podlegają one opodatkowaniu podatkiem według stawek obowiązujących w dniu zakończenia tych badań, analiz lub prób, z uwzględnieniem wartości celnej ustalonej dla tego dnia przez organ celny. Jeżeli osoba zainteresowana, za zgodą organu celnego i na warunkach określonych przez organ celny, przetworzy pozostałe produkty na odpady lub złom, wysokość podatku określa się, uwzględniając stawki i wartości właściwe dla tych produktów w dniu ich powstania.

#### Art. 72

Zwalnia się od podatku import znaków, wzorów, szkiców lub projektów oraz towarzyszącej im dokumentacji i wniosków patentowych, przeznaczonych dla instytucji właściwych do spraw ochrony praw autorskich lub patentów.

#### Art. 73

Zwalnia się od podatku import:

- 1) folderów, broszur, książek, czasopism, przewodników, oprawionych lub nieoprawionych plakatów, nieoprawionych fotografii i powiększeń fotograficznych, ilustrowanych lub nieilustrowanych map geograficznych, ilustrowanych kalendarzy, których głównym celem jest zachęcanie do wyjazdów zagranicznych, w szczególności do uczestnictwa w spotkaniach lub imprezach o charakterze kulturalnym, turystycznym, sportowym, religijnym lub zawodowym, pod warunkiem że towary te:
  - a) są przeznaczone do bezpłatnego rozdania oraz
  - b) nie zawierają więcej niż 25% powierzchni prywatnej reklamy, oraz
  - c) mają charakter materiałów promocyjnych;
- 2) wykazów i spisów hoteli zagranicznych wydawanych przez urzędowe instytucje turystyczne lub pod ich patronatem oraz rozkładów jazdy środków transportu działających na terytorium państwa trzeciego, jeżeli dokumenty te

nie zawierają więcej niż 25% powierzchni prywatnej reklamy;

- 3) materiałów wysyłanych akredytowanym przedstawicielom lub korespondentom instytucji turystycznych i nieprzeznaczonych do rozdania, a w szczególności roczniki, spisy abonentów telefonicznych lub teleksowych, spisy hoteli, katalogi targowe, próbki wyrobów rzemieślniczych o nieznacznej wartości, dokumentacja na temat muzeów, uniwersytetów, uzdrowisk lub innych podobnych instytucji.

#### Art. 74

1. Zwalnia się od podatku, z zastrzeżeniem ust. 2, import:
  - 1) dokumentów przysyłanych bezpłatnie organom władzy publicznej;
  - 2) publikacji rządów państw obcych oraz publikacji organizacji międzynarodowych przeznaczonych do bezpłatnego rozdania;
  - 3) dokumentów wyborczych, w szczególności kart do głosowania, list wyborczych w wyborach organizowanych przez organy mające swoje siedziby na terytorium państwa trzeciego;
  - 4) przedmiotów mających służyć jako dowody lub do podobnych celów przed sądami lub innymi organami władzy publicznej;
  - 5) wzorów podpisów i drukowanych okólników zawierających podpisy, które są przesyłane w ramach zwyczajowej wymiany informacji między służbami publicznymi lub organami bankowymi;
  - 6) urzędowych wydawnictw przeznaczonych dla Narodowego Banku Polskiego;
  - 7) raportów, sprawozdań z działalności, ulotek informacyjnych, prospektów, blankietów przedpłat i innych dokumentów przedsiębiorstw mających swoją siedzibę na terytorium państwa trzeciego i przeznaczonych dla posiadaczy lub subskrybentów papierów wartościowych emitowanych przez te przedsiębiorstwa;
  - 8) zapisanych nośników, w szczególności w formie perforowanych kart, zapisów dźwiękowych i mikrofilmów, wykorzystywanych do przekazywania informacji, przesyłanych bezpłatnie odbiorcy, jeżeli zwolnienie nie spowoduje naruszenia warunków konkurencji;
  - 9) akt, dokumentacji archiwalnych, formularzy i innych dokumentów, które mają być wykorzystane w trakcie międzynarodowych spotkań, konferencji lub kongresów oraz sprawozdań z tych imprez;
  - 10) planów, rysunków technicznych, odbitek, opisów i innych podobnych dokumentów przywożonych w celu uzyskania lub realizacji zamówień poza terytorium Wspólnoty lub w celu uczestniczenia

- stwa w konkursach organizowanych na terytorium kraju;
- 11) dokumentów przeznaczonych do wykorzystania w trakcie egzaminów organizowanych na terytorium kraju przez instytucje mające swoją siedzibę poza terytorium Wspólnoty;
  - 12) formularzy przeznaczonych do wykorzystania jako urzędowe dokumenty w międzynarodowym ruchu pojazdów lub w transporcie towarów, odbywających się na podstawie umów międzynarodowych;
  - 13) formularzy, etykiet, biletów i podobnych dokumentów wysyłanych przez przedsiębiorstwa przewozowe lub przedsiębiorstwa hotelarskie, mające siedzibę poza terytorium Wspólnoty, biuram podróży mającym siedzibę na terytorium kraju;
  - 14) formularzy, biletów, konosamentów, listów przewozowych lub innych dokumentów handlowych lub urzędowych, które zostały użyte w obrocie gospodarczym;
  - 15) urzędowych druków dokumentów wydawanych przez władze państw trzecich lub organy międzynarodowe oraz druków odpowiadających międzynarodowemu wzorom w celu ich dystrybucji, przesyłanych przez stowarzyszenia mające siedzibę na terytorium państwa trzeciego odpowiednim stowarzyszeniom mającym siedzibę na terytorium kraju;
  - 16) fotografii, slajdów i mat stereotypowych do fotografii, w tym zawierających opisy, przesyłanych agencjom prasowym lub wydawcom gazet lub czasopism;
  - 17) towarów określonych w załączniku nr 7 do ustawy produkowanych przez Organizację Narodów Zjednoczonych lub jedną z jej specjalistycznych agencji bez względu na cel, w jakim mają być wykorzystane;
  - 18) artykułów kolekcjonerskich i dzieł sztuki, o charakterze edukacyjnym, naukowym lub kulturalnym, które nie są przeznaczone na sprzedaż i które są importowane przez muzea, galerie i inne instytucje, pod warunkiem że artykuły te są przywożone bezpłatnie, a jeżeli za opłatą, to nie są dostarczone przez podatnika;
  - 19) publikacji oficjalnych wydawanych z upoważnienia państwa eksportującego, instytucji międzynarodowych, władz i organów regionalnych lub lokalnych na mocy prawa obowiązującego w państwie eksportującym, a także druków rozprowadzanych w związku z wyborami do Parlamentu Europejskiego albo wyborami narodowymi w państwie, w którym te druki są tworzone przez zagraniczne organizacje polityczne, oficjalnie uznane za takie organizacje, w zakresie, w jakim te

- publikacje i druki podlegały opodatkowaniu w państwie eksportującym i nie były objęte zwrotem podatku.
2. Zwolnienie od podatku stosuje się, jeżeli dokumenty i towary określone w ust. 1 nie mają wartości handlowej.

**Art. 75**

Zwalnia się od podatku import materiałów wykorzystywanych do mocowania i zabezpieczania towarów w trakcie ich transportu z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju, w szczególności sznurów, stomy, płótna, papieru, kartonu, drewna, tworzywa sztucznego, które ze swojej natury nie służą do powtórnego użytku.

**Art. 76**

Zwalnia się od podatku import ściółki, nawozów, pasz, przywożonych w środkach transportu wykorzystywanych do przewozu zwierząt z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju, przeznaczonych dla zwierząt w trakcie ich transportu.

**Art. 77**

1. Zwalnia się od podatku import:
  - 1) paliwa przewożonego w standardowych zbiornikach:
    - a) prywatnych środków transportu,
    - b) środków transportu przeznaczonych do działalności gospodarczej,
    - c) specjalnych kontenerów
 – w ilości do 200 litrów na środek transportu;
  - 2) paliwa w przenośnych zbiornikach przewożonych przez prywatne środki transportu, przeznaczone do zużycia w tych pojazdach, nie więcej jednak niż 10 litrów;
  - 3) niezbędnych do eksploatacji środków transportu smarów znajdujących się w tych środkach.
2. Na potrzeby stosowania zwolnienia, o którym mowa w ust. 1:
  - 1) za standardowy zbiornik uważa się zbiornik paliwa, który:
    - a) jest montowany na stałe przez producenta we wszystkich środkach transportu lub cysternach takiego samego typu jak dany środek transportu lub cysterna i który pozwala na bezpośrednie wykorzystanie paliwa do napędu środka transportu lub funkcjonowania systemu chłodzenia i innych systemów działających w środku transportu lub cysternie, lub
    - b) jest przystosowany do środków transportu pozwalających na bezpośrednie wykorzystanie gazu jako paliwa lub do działania innych systemów, w które może być wyposażony środek transportu, lub
    - c) jest montowany na stałe przez producenta we wszystkich kontenerach tego samego typu co dany kon-

- tener i którego stałe wmontowanie umożliwia bezpośrednie wykorzystanie paliwa do pracy w czasie transportu systemów chłodzenia i innych systemów, w jakie kontenery specjalne mogą być wyposażone;
- 2) za środek transportu przeznaczony do działalności gospodarczej uważa się każdy mechaniczny pojazd drogowy wykorzystywany w działalności gospodarczej, w tym ciągnik z naczepą lub bez naczepy, który ze względu na rodzaj, budowę lub wyposażenie jest przeznaczony do przewozu towarów lub więcej niż dziewięciu osób razem z kierowcą, a także specjalistyczny mechaniczny pojazd drogowy;
  - 3) za kontener specjalny uważa się każdy kontener wyposażony w specjalnie zaprojektowane instalacje systemów chłodzenia, systemów natleniania, systemów izolacji cieplnej lub innych systemów;
  - 4) za prywatny środek transportu uważa się każdy mechaniczny pojazd drogowy inny niż wymieniony w pkt 2.
3. Towary, o których mowa w ust. 1, są zwolnione od podatku, jeżeli są wykorzystywane wyłącznie przez środek transportu, w którym zostały przywiezione. Towary te nie mogą zostać usunięte z tego środka transportu ani być składowane, chyba że jest to konieczne w przypadku jego naprawy, oraz nie mogą zostać odpłatnie lub nieodpłatnie odstąpione przez osobę korzystającą ze zwolnienia.
  4. W przypadku naruszenia warunków, o których mowa w ust. 3, wysokość podatku określa się według stanu i wartości celnej towaru w dniu naruszenia tych warunków oraz według stawek obowiązujących w tym dniu.

**Art. 78**

Zwalnia się od podatku import towarów przywożonych z terytorium państwa trzeciego przez upoważnione organizacje w celu wykorzystania ich do budowy, utrzymania lub ozdoby cmentarzy, grobów i pomników upamiętniających ofiary wojny pochowane na terytorium kraju.

**Art. 79**

- Zwalnia się od podatku import:
- 1) trumien zawierających zwłoki i urn z prochami zmarłych, jak również kwiatów, wieńców i innych przedmiotów ozdobnych zwykle im towarzyszących;
  - 2) kwiatów, wieńców i innych przedmiotów ozdobnych przywożonych przez osoby mające miejsce zamieszkania na terytorium państwa trzeciego, udające się na pogrzeby lub przybywające w celu udekorowania grobów znajdujących się na terytorium kraju, jeżeli ich

ilość nie wskazuje na przeznaczenie handlowe.

#### Art. 80

Zwalnia się od podatku import towarów przeznaczonych do użytku:

- 1) urzędowego obcych przedstawicielstw dyplomatycznych, urzędów konsularnych oraz misji specjalnych na terytorium kraju, a także organizacji międzynarodowych mających siedzibę lub placówkę na terytorium kraju;
- 2) osobistego uwierzytelnionych w Rzeczypospolitej Polskiej szefów przedstawicielstw dyplomatycznych państw obcych, osób należących do personelu dyplomatycznego tych przedstawicielstw i misji specjalnych, osób należących do personelu organizacji międzynarodowych oraz innych osób korzystających z przywilejów i immunitetów na podstawie ustaw, umów lub powszechnie uznanych zwyczajów międzynarodowych, jak również pozostających z nimi we wspólnocie domowej członków ich rodzin;
- 3) osobistego urzędników konsularnych państw obcych oraz pozostających z nimi we wspólnocie domowej członków ich rodzin;
- 4) osobistego osób niekorzystających z immunitetów, a należących do cudzoziemskiego personelu przedstawicielstw dyplomatycznych, urzędów konsularnych oraz misji specjalnych na terytorium kraju
  - na zasadzie wzajemności i pod warunkiem nieodstępowania towarów przez okres 3 lat od dnia dopuszczenia ich do obrotu osobom innym niż wymienione w pkt 1-4.

#### Art. 81

Zwolnienia, o których mowa w art. 47-80, stosuje się w przypadku zastosowania zwolnień od cła, z wyjątkiem art. 74 ust. 1 pkt 19.

#### Art. 82

- 1.<sup><2a></sup> W odniesieniu do organizacji międzynarodowych, które na terytorium kraju prowadzą działalność w zakresie zadań publicznych określonych w ustawie z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, mogą być zastosowane zwolnienia od podatku na warunkach określonych w rozporządzeniu wydanym na podstawie ust. 2.
- 2.<sup><2a></sup> Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw zagranicznych, może, w drodze rozporządzenia, zwolnić od podatku organizacje międzynarodowe, które na terytorium kraju prowadzą działalność w zakresie zadań publicznych określonych w ustawie z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontaria-

cie, i są zwolnione od analogicznych podatków w innych krajach, uwzględniając:

- 1) konieczność prawidłowego określenia ilości i wartości towarów objętych zwolnieniem;
  - 2) sytuację gospodarczą państwa;
  - 3) przepisy Wspólnoty Europejskiej.
3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, wprowadzić inne niż określone w art. 43-81 zwolnienia od podatku, a także określić szczegółowe warunki stosowania tych zwolnień, uwzględniając:
- 1) specyfikę wykonywania niektórych czynności oraz uwarunkowania obrotu gospodarczego niektórymi towarami;
  - 2) przebieg realizacji budżetu państwa;
  - 3) potrzebę uzyskania dostatecznej informacji o towarach będących przedmiotem zwolnienia;
  - 4) przepisy Wspólnoty Europejskiej.

### Rozdział 4

#### Szczególne przypadki zastosowania stawki 0%

#### Art. 83

1. Stawkę podatku w wysokości 0% stosuje się do:
  - 1) dostaw armatorom morskim:
    - a) statków wycieczkowych i tym podobnych, przeznaczonych głównie do przewozu osób; promów wszelkiego typu (PKWiU 35.11.21), z wyłączeniem liniowców pasażerskich pozostałych, statków (łodzi) wycieczkowych itp. pozostałych promów (PKWiU 35.11.21-90.00),
    - b) tankowców (PKWiU 35.11.22), z wyłączeniem tankowców pozostałych (PKWiU 35.11.22-90.00),
    - c) statków chłodniczych (PKWiU 35.11.23), z wyłączeniem statków chłodniczych pozostałych, innych niż tankowce (PKWiU 35.11.23-90.00),
    - d) statków przeznaczonych do przewozu towarów oraz statków przeznaczonych do przewozu zarówno osób jak i towarów (PKWiU 35.11.24), z wyłączeniem barek morskich bez napędu (PKWiU 35.11.24-20.3) oraz jednostek pływających wymienionych w podkategorii PKWiU 35.11.24-80 i 35.11.24-90.00,
    - e) statków rybackich itp. pełnomorskich (PKWiU 35.11.31-30),
    - f) pchaczy pełnomorskich (PKWiU 35.11.32-50.00), statków szkolnych rybołówstwa morskiego (PKWiU ex 35.11.33-93.30) i statków badawczych rybołówstwa morskiego (PKWiU ex 35.11.33-93.40),
    - g)<sup><7b></sup> **statków ratowniczych morskich (PKWiU ex 35.11.33-53.40);**

- 2) importu środków transportu morskiego i rybołówstwa morskiego (PCN 8901 10 10 0, 8901 20 10 0, 8901 30 10 0, 8901 90 10 0, 8902 00 12 0, 8902 00 18 0) (CN 8901 10 10, 8901 20 10, 8901 30 10, 8901 90 10, 8902 00 12, 8902 00 18) przez armatorów morskich;
- 2)<sup><7b></sup> **importu środków transportu morskiego, rybołówstwa morskiego i statków ratowniczych morskich (PCN 8901 10 10 0, 8901 20 10 0, 8901 30 10 0, 8901 90 10 0, 8902 00 12 0, ex 8905 90 10 0) (CN 8901 10 10, 8901 20 10, 8901 30 10, 8901 90 10, 8902 00 12, 8902 00 18, ex 8905 90 10) przez armatorów morskich;**
- 3) dostaw części do środków transportu morskiego i rybołówstwa morskiego, o których mowa w pkt 1, i wyposażenia tych środków, z wyłączeniem wyposażenia służącego celom rozrywki i sportu;
- 3)<sup><7b></sup> **dostaw części do środków transportu morskiego, rybołówstwa morskiego i statków ratowniczych morskich, o których mowa w pkt 1, i wyposażenia tych środków, z wyłączeniem wyposażenia służącego celom rozrywki i sportu;**
- 4) importu części do środków transportu morskiego i rybołówstwa morskiego, o których mowa w pkt 1, i wyposażenia tych środków, z wyłączeniem wyposażenia służącego celom rozrywki i sportu;
- 4)<sup><7b></sup> **importu części do środków transportu morskiego, rybołówstwa morskiego i statków ratowniczych morskich, o których mowa w pkt 1, i wyposażenia do tych środków, z wyłączeniem wyposażenia służącego celom rozrywki i sportu;**
- 5) importu środków transportu lotniczego używanych w lotnictwie cywilnym do wykonywania głównie transportu międzynarodowego o masie własnej przekraczającej 12 ton oraz części zamiennych do nich i wyposażenia pokładowego przywożonego przez ich użytkownika docelowego, posiadającego świadectwo kwalifikacyjne wydane przez polski organ nadzoru lotniczego;
- 6) dostaw środków transportu lotniczego używanych w lotnictwie cywilnym do wykonywania głównie transportu międzynarodowego o masie własnej przekraczającej 12 ton oraz części zamiennych do nich i wyposażenia pokładowego dla użytkownika docelowego, posiadającego świadectwo kwalifikacyjne wydane przez polski organ nadzoru lotniczego;
- 7) usług w zakresie kontroli i nadzoru ruchu lotniczego, świadczonych na rzecz przewoźników powietrznych oraz in-

- nnych podmiotów wykonujących rejsy w transporcie międzynarodowym;
- 7)<sup><7b></sup> **usług w zakresie kontroli i nadzoru ruchu lotniczego, świadczonych na rzecz przewoźników powietrznych oraz innych podmiotów wykonujących głównie przewozy w transporcie międzynarodowym;**
- 8) usług związanych z obsługą startu, lądowania, parkowania, obsługą pasażerów i ładunków oraz innych o podobnym charakterze usług świadczonych na rzecz przewoźników powietrznych oraz innych podmiotów wykonujących rejsy w transporcie międzynarodowym;
- 8)<sup><7b></sup> **usług związanych z obsługą startu, lądowania, parkowania, obsługą pasażerów i ładunków oraz innych o podobnym charakterze usług świadczonych na rzecz przewoźników powietrznych oraz innych podmiotów wykonujących głównie przewozy w transporcie międzynarodowym;**
- 9) usług świadczonych na obszarze polskich portów morskich, związanych z transportem międzynarodowym, polegających na obsłudze lądowych i morskich środków transportu;
- 9)<sup><7b></sup> **usług świadczonych na obszarze polskich portów morskich, polegających na obsłudze morskich środków transportu;**
- 9a)<sup><7b></sup> **usług świadczonych na obszarze polskich portów morskich, związanych z transportem międzynarodowym, polegających na obsłudze lądowych środków transportu;**
- 10) dostaw towarów służących bezpośrednio zaopatrzeniu statków:
- używanych do żeglugi na pełnym morzu oraz przewożących pasażerów za opłatą lub używanych dla celów gospodarczych, przemysłowych lub do połowów,
  - używanych do ratownictwa lub do udzielania pomocy na morzu, lub do połowów przybrzeżnych, z wyłączeniem dostaw prowiantu na pokład statków do połowów przybrzeżnych,
  - marynarki wojennej, wypływających z kraju do zagranicznych portów i przystani;
- 11) usług ratownictwa morskiego, nadzoru nad bezpieczeństwem żeglugi morskiej i śródlądowej oraz usług związanych z ochroną środowiska morskiego i utrzymaniem akwenów portowych i torów podejściowych;
- 12) najmu (czarteru) środków transportu wodnego oraz najmu wyposażenia tych środków – w związku z transportem międzynarodowym;
- 12)<sup><7b></sup> **usług najmu, dzierżawy, leasingu lub czarteru środków transportu morskiego, rybołówstwa morskiego i statków ratowniczych morskich, o których mowa w pkt 1, oraz najmu, dzierżawy, leasingu lub czarteru wyposażenia tych środków;**
- 13) najmu (czarteru) środków transportu lotniczego oraz najmu wyposażenia tych środków – w związku z transportem międzynarodowym;
- 13)<sup><7b></sup> **usług najmu, dzierżawy, leasingu lub czarteru środków transportu lotniczego oraz najmu, dzierżawy, leasingu lub czarteru wyposażenia tych środków wykorzystywanych głównie w transporcie międzynarodowym;**
- 14) usług związanych z obsługą statków wymienionych w klasie PKWiU ex 35.11 należących do armatorów morskich, z wyjątkiem usług świadczonych na cele osobiste załogi;
- 15) usług polegających na remoncie, przebudowie lub konserwacji statków wymienionych w klasie PKWiU ex 35.11 oraz ich części składowych;
- 16) usług polegających na remoncie, przebudowie lub konserwacji środków transportu lotniczego oraz ich wyposażenia i sprzętu zainstalowanego na nich, używanych do transportu międzynarodowego;
- 16)<sup><7b></sup> **usług polegających na remoncie, przebudowie lub konserwacji środków transportu lotniczego oraz ich wyposażenia i sprzętu zainstalowanego na nich, używanych głównie w transporcie międzynarodowym;**
- 17) pozostałych usług służących bezpośrednio potrzebom środków transportu morskiego i ich ładunkom, o których mowa w pkt 1;
- 17)<sup><7b></sup> **pozostałych usług świadczonych na rzecz armatora morskiego, służących bezpośrednio potrzebom środków transportu morskiego, rybołówstwa morskiego i statków ratowniczych morskich, o których mowa w pkt 1, i ich ładunkom;**
- 18) dostaw towarów służących zaopatrzeniu środków transportu lotniczego używanych do wykonywania transportu międzynarodowego;
- 18)<sup><7b></sup> **dostaw towarów służących zaopatrzeniu środków transportu lotniczego używanych głównie do wykonywania transportu międzynarodowego;**
- 19) usług polegających na wykonywaniu czynności bezpośrednio związanych z organizacją eksportu towarów, a w szczególności wystawianiu dokumentów spedytorskich, konosamentów i załatwianiu formalności celnych;
- 20) usług związanych bezpośrednio z importem towarów, w przypadku gdy wartość tych usług została włączona do podstawy opodatkowania, zgodnie z art. 29 ust. 15, z wyjątkiem usług:
- w zakresie ubezpieczenia towarów,
  - dotyczących importu towarów zwolnionych od podatku;
- 21) usług związanych bezpośrednio z eksportem towarów:
- dotyczących towarów eksportowanych polegających na ich pakowaniu, przewozie do miejsc formowania przesyłek zbiorowych, składowaniu, przeładunku, ważeniu, kontrolowaniu i nadzorowaniu bezpieczeństwa przewozu,
  - świadczonych na podstawie umowy maklerskiej, agencyjnej, zlecenia i pośrednictwa, dotyczących towarów eksportowanych;
- 22) dostaw towarów do wolnych obszarów celnych:
- ustanowionych na terenie lotniczego, morskiego lub rzeczno-przełazowego granicznego, przeznaczonych do odprzedaży podróżnym,
  - przeznaczonych do wywozu dla odbiorcy poza terytorium Wspólnoty i objętych procedurą wywozu w rozumieniu przepisów celnych, w tym także w celu ich kompletacji, pakowania lub formowania przesyłek zbiorowych;
- 23) usług transportu międzynarodowego;
- 24) usług polegających na naprawie, uszlachetnianiu, przerobie lub przetworzeniu towarów;
- 25) dostaw towarów nabywanych przez podmioty mające siedzibę lub miejsce zamieszkania albo pobytu na terytorium państwa trzeciego, niebędące podatnikami w rozumieniu art. 15, jeżeli towary te są przeznaczone do przerobu, uszlachetnienia lub przetworzenia na terytorium kraju, a następnie do wywozu z terytorium Wspólnoty, w przypadku gdy podatek:
- przekaże nabyty przez podmiot towar podatnikowi, który dokonuje przerobu, uszlachetnienia lub przetworzenia tego towaru,
  - posiada dowód, że należność za towar została zapłacona i przekazana na rachunek bankowy podatnika w banku mającym siedzibę na terytorium kraju;
- 26) dostaw sprzętu komputerowego:
- dla placówek oświatowych,
  - dla organizacji humanitarnych, charytatywnych lub edukacyjnych w celu dalszego nieodpłatnego przekazania placówkom oświatowym
- przy zachowaniu warunków, o których mowa w ust. 13-15.
2. Opodatkowaniu stawką podatku w wysokości 0% podlegają czynności, o których mowa w ust. 1 pkt 7-18 i 20-22, w przypadku prowadzenia przez podatnika dokumentacji, z której jednoznacznie wynika, że

- czynności te zostały wykonane przy zachowaniu warunków określonych w tym przepisie.
3. Przez usługi transportu międzynarodowego, o których mowa w ust. 1 pkt 23, rozumie się:
    - 1) przewóz lub inny sposób przemieszczania towarów:
      - a) z miejsca wyjazdu (nadania) na terytorium kraju do miejsca przyjazdu (przeznaczenia) poza terytorium Wspólnoty,
      - b) z miejsca wyjazdu (nadania) poza terytorium Wspólnoty do miejsca przyjazdu (przeznaczenia) na terytorium kraju,
      - c) z miejsca wyjazdu (nadania) poza terytorium Wspólnoty do miejsca przyjazdu (przeznaczenia) poza terytorium Wspólnoty, jeżeli trasa przebiega na pewnym odcinku przez terytorium kraju (tranzyt),
      - d) z miejsca wyjazdu (nadania) na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju do miejsca przyjazdu (przeznaczenia) poza terytorium Wspólnoty lub z miejsca wyjazdu (nadania) poza terytorium Wspólnoty do miejsca przyjazdu (przeznaczenia) na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, jeżeli trasa przebiega na pewnym odcinku przez terytorium kraju;
    - 2) przewóz lub inny sposób przemieszczania osób środkami transportu morskiego, lotniczego i kolejowego:
      - a) z miejsca wyjazdu na terytorium kraju do miejsca przyjazdu poza terytorium kraju,
      - b) z miejsca wyjazdu poza terytorium kraju do miejsca przyjazdu na terytorium kraju,
      - c) z miejsca wyjazdu poza terytorium kraju do miejsca przyjazdu poza terytorium kraju, jeżeli trasa przebiega na pewnym odcinku przez terytorium kraju (tranzyt);
    - 3) usługi pośrednictwa i spedycji międzynarodowej, związane z usługami, o których mowa w pkt 1 i 2.
  4. Nie jest usługą, o której mowa w ust. 3, przewóz osób lub towarów w przypadku, gdy miejsce wyjazdu (nadania) i miejsce przyjazdu (przeznaczenia) tych osób lub towarów znajduje się na terytorium kraju, a przewóz poza terytorium kraju ma wyłącznie charakter tranzytu.
  5. Dokumentami stanowiącymi dowód świadczenia usług, o których mowa w ust. 1 pkt 23, są w przypadku transportu:
    - 1) towarów przez przewoźnika lub spedytora – list przewozowy lub dokument spedytorski (kolejowy, lotniczy, samochodowy, konosament morski, konosament żeglugi śródlądowej), stosowany wyłącznie w komunikacji międzynarodowej, lub inny dokument, z którego jednoznacznie wynika, że w wyniku przewozu z miejsca nadania do miejsca przeznaczenia nastąpiło przekroczenie granicy z państwem trzecim, oraz faktura wystawiona przez przewoźnika (spedytora), z zastrzeżeniem pkt 2;
    - 2) towarów importowanych – oprócz dokumentów, o których mowa w pkt 1, dokument potwierdzony przez urząd celny, z którego jednoznacznie wynika fakt wliczenia wartości usługi do podstawy opodatkowania z tytułu importu towarów;
    - 3) towarów przez eksportera – dowód wywozu towarów;
    - 4) osób – międzynarodowy bilet lotniczy, promowy, okrętowy lub kolejowy, wystawiony przez przewoźnika na określonej trasie przewozu dla konkretnego pasażera.
  6. Dokument, o którym mowa w ust. 5 pkt 3, powinien zawierać co najmniej:
    - 1) imię i nazwisko lub nazwę oraz adres siedziby lub miejsca zamieszkania eksportera towarów;
    - 2) określenie towarów i ich ilości;
    - 3) potwierdzenie wywozu przez urząd celny.
  7. Przez usługi, o których mowa w ust. 1 pkt 24, rozumie się usługi:
    - 1) świadczone bezpośrednio przez podatnika, który sprowadził z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju towary objęte procedurą uszlachetniania czynnego w celu ich naprawy, uszlachetnienia, przerobu lub przetworzenia, jeżeli towary te zostaną wywiezione z terytorium kraju poza terytorium Wspólnoty zgodnie z warunkami określonymi w przepisach celnych;
    - 2) polegające na pośredniczeniu między podmiotem mającym siedzibę lub miejsce zamieszkania albo pobytu na terytorium państwa trzeciego niebędącym podatnikiem, w rozumieniu art. 15, a podatnikiem, o którym mowa w pkt 1, gdy pośrednik otrzymuje prowizję lub inne wynagrodzenie od którejkolwiek ze stron zawartego kontraktu dotyczącego usług określonych w pkt 1, pod warunkiem posiadania kopii dokumentów potwierdzających powrotny wywóz towarów z terytorium kraju poza terytorium Wspólnoty;
    - 3) świadczone przez innych podatników na zlecenie podatnika, o którym mowa w pkt 1, polegające wyłącznie na naprawie, uszlachetnieniu, przerobie lub przetworzeniu towarów sprowadzonych w tym celu przez podatnika określonego w pkt 1, pod warunkiem:
      - a) uzyskania oświadczenia od zleceniodawcy, że towar, który powstał w wyniku wykonania tej usługi, zostanie wywieziony z terytorium kraju poza terytorium Wspólnoty,
      - b) posiadania szczegółowego rozliczenia tych usług zgodnie z treścią dokumentów celnych, których kopie powinny być w posiadaniu tych podatników, potwierdzających powrotny wywóz towarów z terytorium kraju poza terytorium Wspólnoty;
    - 4) polegające na naprawie, uszlachetnieniu, przerobie lub przetworzeniu towarów sprowadzonych z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju, które zostały objęte procedurą uszlachetniania czynnego w rozumieniu przepisów celnych, świadczone przez podatników na zlecenie podmiotów mających siedzibę lub miejsce zamieszkania albo pobytu na terytorium państwa trzeciego niebędących podatnikami, w rozumieniu art. 15, w ramach kontraktów wielostronnych, jeżeli:
      - a) naprawiony, uszlachetniony, przerobiony lub przetworzony przez tych podatników towar został sprowadzony z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju przez podatnika będącego również stroną tego kontraktu,
      - b) podatnik posiada szczegółowe rozliczenie wykonanych usług zgodnie z dokumentami celnymi potwierdzającymi wywóz towarów z terytorium kraju poza terytorium Wspólnoty oraz kopie tych dokumentów celnych.
  8. Przepisy ust. 7 pkt 2-4 stosuje się, jeżeli podatnik spełni określone w nich warunki oraz otrzyma całość lub co najmniej 50% zapłaty przed upływem 60 dni, licząc od daty wywozu z terytorium kraju poza terytorium Wspólnoty towaru będącego przedmiotem świadczonych usług, z tym że spełnienie warunków także po upływie tego terminu uprawnia podatnika do dokonania korekty kwoty podatku należnego w złożonej deklaracji podatkowej, w której wykazano usługę.
  - 9.<sup>2a</sup> Przez usługi, o których mowa w ust. 1 pkt 24, rozumie się również usługi polegające na przerobie, uszlachetnieniu lub przetworzeniu, świadczone na zlecenie podmiotów mających siedzibę lub miejsce zamieszkania albo pobytu poza terytorium kraju, w przypadku gdy:
    - 1) wykonywane przez podatnika usługi dotyczą towarów nabytych lub zaimportowanych w tym celu na terytorium Wspólnoty;
    - 2) podatnik posiada dowód, że należność za usługę została zapłacona i przekazana na rachunek bankowy podatnika w banku mającym siedzibę na terytorium kraju;
    - 3) podatnik posiada dokument potwierdzający wywóz towaru z terytorium kraju poza terytorium Wspólnoty, którego usługą dotyczy.
  10. Przepis ust. 9 stosuje się pod warunkiem, że podatnik otrzyma dokument potwierdzający wywóz towaru z terytorium kraju poza

terytorium Wspólnoty, nie później jednak niż 40. dnia, licząc od daty wykonania usługi; otrzymanie dokumentu potwierdzającego wywóz towaru z terytorium kraju poza terytorium Wspólnoty w terminie późniejszym uprawnia podatnika do dokonania korekty kwoty podatku należnego w złożonej deklaracji podatkowej, w której wykazano usługę.

11. Jeżeli towar, który powstał w wyniku czynności, o których mowa w ust. 9, został zbyty na terytorium kraju, podatnicy, którzy dokonali tych czynności, są obowiązani do zapłacenia podatku według stawki właściwej dla dostawy tego towaru, przy czym podatek ustala się od wartości towaru obliczonej na podstawie przeciętnych cen stosowanych w danej miejscowości lub na danym rynku w dniu wykonania świadczenia, pomniejszonych o podatek.
- 11.<sup>2b</sup> **Jeżeli towar, który powstał w wyniku czynności, o których mowa w ust. 9, został zbyty na terytorium kraju, podatnicy, którzy dokonali tych czynności, są obowiązani do zapłacenia podatku według stawki właściwej dla dostawy tego towaru, przy czym podatek ustala się od wartości rynkowej towaru pomniejszonej o kwotę podatku.**
12. Przepis ust. 1 pkt 25 stosuje się pod warunkiem, że podatnik otrzyma zapłatę, nie później jednak niż 40. dnia, licząc od dnia wydania towaru; otrzymanie zapłaty w terminie późniejszym uprawnia podatnika do dokonania korekty kwoty podatku należnego.
13. Opodatkowaniu stawką podatku w wysokości 0% podlegają towary wymienione w załączniku nr 8 do ustawy.
14. Dokonujący dostawy, o której mowa w ust. 1 pkt 26, stosuje stawkę podatku 0%, pod warunkiem:
  - 1) posiadania stosownego zamówienia potwierdzonego przez organ nadzorujący daną placówkę oświatową, zgodnie z odrębnymi przepisami – w przypadku dostawy, o której mowa w ust. 1 pkt 26 lit. a;
  - 2) posiadania kopii umowy o nieodpłatnym przekazaniu sprzętu komputerowego placówce oświatowej oraz posiadania stosownego zamówienia potwierdzonego przez organ nadzorujący placówkę oświatową, zgodnie z odrębnymi przepisami – w przypadku dostawy, o której mowa w ust. 1 pkt 26 lit. b.
15. Dostawca obowiązany jest przekazać kopię dokumentów, o których mowa w ust. 14, do właściwego urzędu skarbowego.
16. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia:
  - 1) dokumenty, o których mowa w ust. 5 pkt 2,
  - 2) dane, które powinny zawierać dokumenty, o których mowa w ust. 5 pkt 3;

- 3) wzór dokumentu, o którym mowa w ust. 5 pkt 2,
  - 4) dokumenty, dane, które powinna zawierać dokumentacja, o której mowa w ust. 2
- uwzględniając specyfikę wykonywania niektórych czynności, konieczność zapewnienia prawidłowej identyfikacji usługi na potrzeby rozliczenia podatku oraz przepisy Wspólnoty Europejskiej.

## Rozdział 5

### Szczególne przypadki określania wysokości podatku należnego

#### Art. 84

1. Podatnicy świadczący usługi w zakresie handlu, którzy dokonują sprzedaży opodatkowanej i zwolnionej od podatku lub opodatkowanej według różnych stawek, a nie są obowiązani prowadzić ewidencji, o której mowa w art. 111 ust. 1, mogą w celu obliczenia kwoty podatku należnego dokonać podziału sprzedaży towarów w danym okresie rozliczeniowym w proporcjach wynikających z udokumentowanych zakupów z tego okresu, w którym dokonano zakupu. Do obliczenia tych proporcji przyjmuje się wyłącznie towary przeznaczone do dalszej sprzedaży według cen uwzględniających podatek.
2. Jeżeli podatnik podjął lub wznowił działalność wymienioną w ust. 1, podział sprzedaży może być dokonany przy zastosowaniu do obrotu danego okresu rozliczeniowego procentowych wskaźników podziału udokumentowanych zakupów, dokonanych w okresie rozliczeniowym przed zakończeniem okresu rozliczeniowego, w którym podjęto lub wznowiono działalność.

#### Art. 85

W przypadku świadczenia przez podatnika usług, w tym w zakresie handlu i gastronomii, kwota podatku należnego może być obliczana jako iloczyn wartości dostawy i stawki:

- 1) 18,03% – dla towarów i usług objętych stawką podatku 22%;
- 2) 6,54% – dla towarów i usług objętych stawką podatku 7%;
- 3) 2,91% – dla towarów i usług objętych stawką podatku 3%.

## Dział IX

### Odliczenie i zwrot podatku. Odliczanie częściowe

## Rozdział 1

### Odliczenie i zwrot podatku

#### Art. 86

1. W zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do

obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124.

2. Kwotę podatku naliczonego stanowi, z zastrzeżeniem ust. 3-7:
  - 1) suma kwot podatku określonych w fakturach otrzymanych przez podatnika:
    - a) z tytułu nabycia towarów i usług,
    - b) potwierdzających dokonanie przedpłaty (zaliczki, zadatku, raty), jeżeli wiązały się one z powstaniem obowiązku podatkowego,
    - c) od komitenta z tytułu dostawy towarów będącej przedmiotem umowy komisji
  - z uwzględnieniem rabatów określonych w art. 29 ust. 4;
  - 2) w przypadku importu – suma kwot podatku wynikająca z dokumentu celnego;
  - 3) zryczałtowany zwrot podatku, o którym mowa w art. 116 ust. 6;
  - 4) kwota podatku należnego od importu usług, kwota podatku należnego od dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca oraz kwota podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów.
- 3.<sup>2b</sup> W przypadku nabycia samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony kwotę podatku naliczonego stanowi 60% kwoty podatku określonej w fakturze lub kwoty podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub kwoty podatku należnego od dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca – nie więcej jednak niż 6000 zł.
- 4.<sup>2b</sup> Przepis ust. 3 nie dotyczy:
  - 1) pojazdów samochodowych mających jeden rząd siedzeń, który oddzielony jest od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą, klasyfikowanych na podstawie przepisów prawa o ruchu drogowym do rodzaju: wielozadaniowy, van;
  - 2) pojazdów samochodowych mających więcej niż jeden rząd siedzeń, które oddzielone są od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą i u których długość części przeznaczonej do przewozu ładunków, mierzona po podłodze od najdalej wysuniętego punktu podłogi pozwalającego postawić pionową ścianę lub trwałą przegrodę pomiędzy podłogą a sufitem do tylnej krawędzi podłogi, przekracza 50% długości pojazdu; dla obliczenia proporcji, o której mowa w zdaniu poprzednim, długość pojazdu stanowi odległość pomiędzy dolną krawędzią przedniej szyby pojazdu a tylną krawędzią podłogi części pojazdu przeznaczonej do przewozu ładunków, mierzona w linii poziomej wzdłuż pojazdu pomiędzy dolną krawędzią przedniej szy-



- by pojazdu a punktem wyprowadzonym w pionie od tylnej krawędzi podłogi części pojazdu przeznaczonej do przewożenia ładunków;
- 3) pojazdów samochodowych, które mają otwartą część przeznaczoną do przewożenia ładunków;
  - 4) pojazdów samochodowych, które posiadają kabinę kierowcy i nadwozie przeznaczone do przewożenia ładunków jako konstrukcyjnie oddzielne elementy pojazdu;
  - 5) pojazdów samochodowych będących pojazdami specjalnymi w rozumieniu przepisów prawa o ruchu drogowym o przeznaczeniach wymienionych w załączniku nr 9 do ustawy;
  - 6) pojazdów samochodowych konstrukcyjnie przeznaczonych do przewożenia co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą – jeżeli z dokumentów wydanych na podstawie przepisów prawa o ruchu drogowym wynika takie przeznaczenie;
  - 7) przypadków, gdy przedmiotem działalności podatnika jest:
    - a) sprzedaż tych samochodów (pojazdów) lub
    - b) oddanie w odpłatne używanie tych samochodów (pojazdów) na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innych umów o podobnym charakterze, i te samochody (pojazdy) są przez podatnika przeznaczone wyłącznie do wykorzystania na te cele przez okres nie krótszy niż sześć miesięcy.
- 5.<sup><2b></sup> Spełnienie wymagań dla pojazdów samochodowych określonych w ust. 4 pkt 1-4 stwierdza się na podstawie dodatkowego badania technicznego przeprowadzonego przez okręgową stację kontroli pojazdów, potwierdzonego zaświadczeniem wydanym przez tę stację oraz dowodu rejestracyjnego pojazdu, zawierającego właściwą adnotację o spełnieniu tych wymagań.
- 5a.<sup><2b></sup> Kopię zaświadczenia, o którym mowa w ust. 5, podatnik jest obowiązany dostarczyć, w terminie 14 dni od dnia jego otrzymania, do naczelnika urzędu skarbowego.
- 5b.<sup><2b></sup> W przypadku, gdy w pojeździe, dla którego wydano zaświadczenie, o którym mowa w ust. 5, zostały wprowadzone zmiany, w wyniku których pojazd nie spełnia wymagań, o których mowa w ust. 4 pkt 1-4 – podatnik obowiązany jest do pisemnego zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego o tych okolicznościach, w terminie 7 dni od ich zaistnienia.
- 5c.<sup><2b></sup> Jeżeli zmiany, o których mowa w ust. 5b, zostaną dokonane w okresie 12 miesięcy licząc od miesiąca, w którym otrzymano fakturę lub dokument celny, podatnik jest obowiązany do skorygowania kwoty podatku naliczonego w całości w rozliczeniu za okres, w którym dokonano tych zmian.
- 6.<sup><2b></sup> Przepisy ust. 3-5c stosuje się odpowiednio do importu samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych, z tym że do importu samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych, o których mowa w ust. 3, kwotę podatku naliczonego stanowi 60% kwoty wynikającej z dokumentu celnego, z uwzględnieniem kwot wynikających z decyzji, o których mowa w art. 33 ust. 2 i 3 oraz art. 34 – nie więcej jednak niż 6000 zł.
- 7.<sup><2b></sup> W przypadku usługoborców użytkujących samochody osobowe oraz inne pojazdy samochodowe, o których mowa w ust. 3, na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze, kwotę podatku naliczonego stanowi 60% kwoty podatku naliczonego od czynszu (raty) lub innych płatności wynikających z zawartej umowy, udokumentowanych fakturą. Suma kwot w całym okresie użytkowania samochodów i pojazdów, o których mowa w zdaniu pierwszym, dotycząca jednego samochodu lub pojazdu, nie może jednak przekroczyć kwoty 6000 zł.
- 7a.<sup><2b></sup> Przepisy ust. 3 i 4 stosuje się odpowiednio do nabytych lub importowanych części składowych zużytych do wytworzenia przez podatnika samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych, o których mowa w ust. 3, z uwzględnieniem przepisów ust. 4-5c, jeżeli te samochody i pojazdy zostały zaliczone przez tego podatnika do środków trwałych w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym.
8. Podatnik ma również prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, o której mowa w ust. 2, jeżeli importowane lub nabyte towary i usługi dotyczą:
- 1) dostawy towarów lub świadczenia usług przez podatnika poza terytorium kraju, jeżeli kwoty te mogłyby być odliczone, gdyby czynności te były wykonywane na terytorium kraju, a podatnik posiada dokumenty, z których wynika związek odliczonego podatku z tymi czynnościami;
  - 2) czynności, o których mowa w art. 7 ust. 3-7.
9. Podatnik ma również prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, o której mowa w ust. 2, jeżeli importowane lub nabyte towary i usługi dotyczą następujących czynności wykonywanych na terytorium kraju:
- 1) transakcji ubezpieczeniowych i reasekuracyjnych, w tym świadczonych przez brokerów ubezpieczeniowych i agentów ubezpieczeniowych;
  - 2) udzielania i pośrednictwa w udzieleniu kredytu oraz zarządzania kredytem przez kredytodawcę;
  - 3) pośrednictwa lub wszelkich działań w zakresie gwarancji kredytowych lub jakiegokolwiek innego zabezpieczenia pieniędzy oraz zarządzania gwarancjami kredytowymi przez kredytodawcę;
- 4) transakcji, w tym pośrednictwa, dotyczących rachunków terminowych i bieżących, płatności, przelewów, długów, czeków i innych zbywalnych instrumentów finansowych, z wyłączeniem inkasa należności i faktoringu;
  - 5) transakcji, w tym pośrednictwa dotyczącego walut, banknotów i monet używanych jako prawne środki płatnicze, z wyłączeniem przedmiotów kolekcjonerskich; przez przedmioty kolekcjonerskie rozumie się monety ze złota, srebra oraz innych metali lub banknoty, które nie są zwykle używane jako prawny środek płatniczy, a także monety o wartości numizmatycznej;
  - 6) transakcji, w tym pośrednictwa, z wyłączeniem zarządzania i przechowywania, których przedmiotem są akcje, udziały w spółkach i stowarzyszeniach, obligacje i inne papiery wartościowe, z wyłączeniem dokumentów ustanawiających tytuł prawny do towarów oraz następujących praw lub papierów wartościowych:
    - a) prawa do określonego udziału w nieruchomości,
    - b) praw rzeczowych dających ich posiadaczowi prawo użytkowania w stosunku do nieruchomości,
    - c) udziałów lub akcji, dających ich posiadaczowi prawo własności lub użytkowania w stosunku do nieruchomości lub jej części
- w przypadku gdy miejscem świadczenia tych usług, zgodnie z art. 27 ust. 3 pkt 1, jest terytorium państwa trzeciego lub gdy usługi dotyczą bezpośrednio towarów eksportowanych, pod warunkiem że podatnik posiada dokumenty, z których wynika związek odliczonego podatku z tymi czynnościami.
10. Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego powstaje:
- 1) w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę albo dokument celny, z zastrzeżeniem pkt 2-4 oraz ust. 11, 12, 16 i 18;
  - 2) w przypadkach, o których mowa w ust. 2 pkt 4 – w rozliczeniu za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy w podatku należnym u nabywcy odpowiednio od importu usług lub wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub od dostawy towarów, dla której podatnikiem jest nabywca;
  - 3) w przypadku nabycia towarów i usług, o których mowa w art. 19 ust. 13 pkt 1, jeżeli faktura zawiera informację, jakiego okresu dotyczy – w rozliczeniu za okres, w którym przypada termin płatności;
  - 4) w przypadku dokonania spisu z natury określonego w art. 113 ust. 5 i 7 – nie później niż w rozliczeniu za okres, w którym dokonano tego spisu;
  - 5) w przypadku stosowania w imporcie towarów procedury uproszczonej, po-

- legującej na wpisie do rejestru zgodnie z przepisami celnymi – za okres rozliczeniowy, w którym podatnik dokonał wpisu do rejestru; obniżenie kwoty podatku należnego następuje pod warunkiem dokonania przez podatnika zapłaty podatku wykazanego w tym rejestrze.
11. Jeżeli podatnik nie dokona obniżenia kwoty podatku należnego w terminach określonych w ust. 10, może obniżyć kwotę podatku należnego w deklaracji podatkowej za następny okres rozliczeniowy.
  12. W przypadku otrzymania faktury, o której mowa w ust. 2 pkt 1 lit. a lub lit. c, przed nabyciem prawa do rozporządzania towarem jak właściciel albo przed wykonaniem usługi, z wyłączeniem przypadków, gdy faktura dokumentuje czynności, od których obowiązek podatkowy powstał zgodnie z art. 19 ust. 13 pkt 1, 2, 4, 7, 9-11 – prawo do obniżenia kwoty podatku należnego powstaje z chwilą nabycia prawa do rozporządzania towarem lub z chwilą wykonania usługi.
  13. Jeżeli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w terminach, o których mowa w ust. 10, 11, 12, 16 i 18, może on obniżyć kwotę podatku należnego przez dokonanie korekty deklaracji podatkowej za okres, w którym wystąpiło prawo do obniżenia podatku należnego, nie później jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od początku roku, w którym wystąpiło prawo do obniżenia podatku należnego.
  14. W przypadku podatników obowiązanych do dokonywania korekt kwot podatku naliczonego, o których mowa w art. 91 ust. 1 i 2, część kwoty podatku naliczonego obniżającą kwotę podatku należnego oblicza się w oparciu o proporcję właściwą dla roku podatkowego, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego niezależnie od terminu obniżenia kwoty podatku.
  15. Do uprawnienia, o którym mowa w ust. 13, stosuje się odpowiednio art. 81b Ordynacji podatkowej.
  16. Podatnicy, o których mowa w art. 21 ust. 1, mogą obniżyć kwotę podatku należnego w rozliczeniu za kwartał, w którym:
    - 1) uregulowali całą należność wynikającą z otrzymanej od kontrahenta faktury,
    - 2) dokonali zapłaty podatku wynikającego z dokumentu celnego, z uwzględnieniem kwot wynikających z decyzji, o których mowa w art. 33 ust. 2 i 3 oraz w art. 34 – nie wcześniej jednak niż z dniem otrzymania faktury lub dokumentu celnego.
 Przepis ust. 10 stosuje się odpowiednio.
  17. Przepisu ust. 16 nie stosuje się do kwoty podatku naliczonego, wynikającej z faktur i dokumentów celnych otrzymanych i odliczonych od kwoty podatku należnego w rozliczeniu za okres poprzedzający kwartał, za który podatnik będzie rozliczał się metodą kasową.
  18. Podatnicy, o których mowa w art. 21 ust. 5, kwotę podatku naliczonego, wynikającą z faktur lub dokumentów celnych otrzymanych w okresie, kiedy rozliczali się metodą kasową, i nieodliczoną od kwoty podatku należnego do końca tego okresu, mają prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w okresie rozliczeniowym, w którym:
    - 1) uregulowali kontrahentowi całą należność wynikającą z otrzymanych faktur – w przypadku podatku wynikającego z faktur;
    - 2) dokonali zapłaty podatku – w przypadku podatku wynikającego z dokumentów celnych;
    - 3) dokonali zapłaty podatku wynikającego z decyzji, o których mowa w art. 33 ust. 2 i 3 oraz art. 34.
  19. Jeżeli w okresie, o którym mowa w ust. 10, 11, 12, 16 lub 18, podatnik nie wykonał czynności opodatkowanych, kwotę podatku naliczonego za ten okres przenosi się do rozliczenia na następny okres rozliczeniowy.
  20. U podatnika, o którym mowa w art. 16, kwotę podatku naliczonego jest kwota stanowiąca równowartość 22% kwoty należnej z tytułu dostawy nowego środka transportu, nie wyższa jednak niż kwota podatku zawartej w fakturze stwierdzającej nabycie tego środka lub dokumencie celnym, albo podatku zapłaconego przez tego podatnika od wewnątrzwspólnotowego nabycia tego środka.
  21. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, inny niż określony w ust. 10 termin obniżenia kwoty podatku należnego, o której mowa w ust. 1, uwzględniając:
    - 1) specyfikę wykonywania niektórych czynności;
    - 2) stosowane techniki dokumentowania rozliczeń w obrocie gospodarczym.
- #### Art. 87
1. W przypadku, gdy kwota podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2, jest w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty podatku należnego, podatnik ma prawo do obniżenia o tę różnicę kwoty podatku należnego za następne okresy lub do zwrotu różnicy na rachunek bankowy.
    - 2.<sup><2a></sup> Z zastrzeżeniem ust. 3 i 3a, zwrot różnicy podatku następuje na rachunek bankowy podatnika w banku mającym siedzibę na terytorium kraju wskazanym w zgłoszeniu identyfikacyjnym, o którym mowa w odrębnych przepisach, w terminie 60 dni od dnia złożenia rozliczenia przez podatnika. Jeżeli zasadność zwrotu wymaga dodatkowego sprawdzenia, naczelnik urzędu skarbowego może przedłużyć ten termin do czasu zakończenia postępowania wyjaśniającego. Jeżeli przeprowadzone postępowanie wykaże zasadność zwrotu, o którym mowa w zdaniu poprzednim, urząd skarbowy wypłaca podatnikowi należną kwotę wraz z odsetkami w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej stosowanej w przypadku odroczenia płatności podatku lub jego rozłożenia na raty.
    - 3.<sup><2a></sup> Różnica podatku podlegająca zwrotowi w kwocie przekraczającej wartość podatku naliczonego związanego z nabyciem towarów lub usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli zostały one zaliczone do środków trwałych nabywcy, powiększonej o 22% obrotu podatnika opodatkowanego stawkami niższymi niż określona w art. 41 ust. 1 oraz obrotu z tytułu dostaw towarów lub świadczenia usług, o których mowa w art. 86 ust. 8 pkt 1, podlega zwrotowi w terminie 180 dni od dnia złożenia deklaracji podatkowej.
      - 3a.<sup><2a></sup> Do obrotu, o którym mowa w ust. 3, wlicza się obrót z tytułu otrzymania należności, dla którego obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z art. 19 ust. 12 albo art. 20 ust. 3, pod warunkiem przedstawienia majątkowego zabezpieczenia mającego w kwocie odpowiadającej kwocie podatku jaka byłaby należna gdyby obrót ten dotyczył dostawy towarów na terytorium kraju, do czasu przedstawienia dokumentów potwierdzających eksport towarów albo wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, objętych tą należnością.
    4. Na umotywowany wniosek podatnika złożony wraz z deklaracją podatkową, kwota różnicy podatku podlegająca zwrotowi w terminie 60 dni od dnia złożenia rozliczenia ulega podwyższeniu, jeżeli podwyższenie tej kwoty:
      - 1) jest uzasadnione sezonowością produkcji lub sezonowością wykonywanych usług, lub sezonowością skupu produktów rolnych;
      - 2)<sup><2a></sup> (uchylony)
    5. Na umotywowany wniosek, podatnikiem dokonującym dostawy towarów lub świadczenia usług poza terytorium kraju i niedokonującym sprzedaży opodatkowanej przysługuje zwrot kwoty podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 8 pkt 1, w terminie określonym w ust. 4.
    6. Na umotywowany wniosek podatnika złożony wraz z deklaracją podatkową urząd skarbowy jest obowiązany zwrócić różnicę podatku, o której mowa w ust. 2, w terminie 25 dni, a w przypadku kwoty, o której mowa w ust. 3 – w terminie 60 dni, licząc od dnia złożenia rozliczenia, gdy kwoty podatku naliczonego, wykazane w deklaracji podatkowej, wynikają z:
      - 1)<sup><2a></sup> faktur dokumentujących kwoty należności, które zostały w całości zapłacone bezpośrednio podatnikowi będącemu wystawcą faktury, z uwzględnieniem art. 22 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r.

- o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. Nr 173, poz. 1807 i Nr 281, poz. 2777 oraz z 2005 r. Nr 33, poz. 289),
- 2) dokumentów celnych oraz decyzji, o których mowa w art. 33 ust. 2 i 3 oraz art. 34, i zostały przez podatnika zapłacone,
  - 3) wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub importu usług lub dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca, jeżeli w deklaracji podatkowej została wykazana kwota podatku należnego od tych transakcji
    - przy czym przepis ust. 2 zdanie drugie i trzecie stosuje się odpowiednio.
7. Różnicę podatku niezwróconą przez urząd skarbowy w terminach, o których mowa w ust. 2 w zdaniu pierwszym i w ust. 3, traktuje się jako nadpłatę podatku podlegającą oprocentowaniu w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej.
  8. W przypadku gdy podatnik otrzymał zwrot różnicy podatku z tytułu eksportu towarów i następnie całość lub część tego towaru powróciła do podatnika, a czynność ta powoduje powrót towaru na terytorium kraju, podatnik jest obowiązany zwrócić całość lub odpowiednią część otrzymanego zwrotu w terminie 14 dni, licząc od dnia przekroczenia towaru przez państwową granicę Rzeczypospolitej Polskiej. Podatnik może zwiększyć o tę kwotę podatek naliczony, począwszy od najbliższego okresu rozliczeniowego.
  9. W razie niedopełnienia obowiązku przewidzianego w ust. 8 od niezwróconej kwoty są naliczane odsetki za zwłokę jak od zaległości podatkowych. Odsetki naliczane są od następnego dnia po upływie terminu określonego w ust. 8, a jeżeli termin ten przypada wcześniej niż termin najbliższego okresu rozliczeniowego – od terminu, w którym powinno zostać dokonane rozliczenie podatku.
  10. Podatnik wymieniony w art. 16 może otrzymać zwrot podatku do wysokości kwoty określonej w art. 86 ust. 20.
  11. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w drodze rozporządzenia:
    - 1) może określić przypadki, gdy przyjęcie przez podatnika w odpłatne używanie środków trwałych należących do osób trzecich może być traktowane na równi z zakupem tych środków, oraz warunki i tryb zwrotu różnicy podatku;
    - 2) może rozszerzyć zakres zwrotu różnicy podatku, o którym mowa w ust. 2 i 3, na całość lub część nadwyżki kwoty podatku naliczonego ponad kwotę podatku należnego, jeżeli jest to uzasadnione charakterem działalności podatnika lub długością cyklu produkcyjnego;
    - 3) określi przypadki, warunki i terminy zwrotu podatku, o którym mowa w ust. 10.
  12. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, wydając rozporządzenia, o których mowa w ust. 11, uwzględnia:
    - 1) specyfikę wykonywania niektórych czynności oraz uwarunkowania obro-
- tu gospodarczego niektórymi towarami;
- 2) konieczność prawidłowego udokumentowania zwracanych kwot podatku;
  - 3) przepisy Wspólnoty Europejskiej.
- #### Art. 88
1. Obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika:
    - 1) importu usług, w związku z którymi zapłata należności jest dokonywana bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionych w załączniku nr 5 do ustawy;
    - 2) towarów i usług, jeżeli wydatki na ich nabycie nie mogłyby być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, z wyjątkiem przypadków, gdy brak możliwości zaliczenia tych wydatków do kosztów uzyskania przychodów pozostaje w bezpośrednim związku ze zwolnieniem od podatku dochodowego;
    - 3)<sup>2b></sup> paliw silnikowych, oleju napędowego oraz gazu, wykorzystywanych do napędu samochodów osobowych i innych pojazdów samochodowych, o których mowa w art. 86 ust. 3;
    - 4) usług noclegowych i gastronomicznych, z wyjątkiem:
      - a) przypadków, gdy usługi te zostały nabyte przez podatników świadczących usługi turystyki, jeżeli na skład usługi turystyki, opodatkowanej na zasadach innych niż określone w art. 119, wchodzi usługi noclegowe lub gastronomiczne albo jedno i drugie,
      - b) nabycia gotowych posiłków przeznaczonych dla pasażerów przez podatników świadczących usługi przewozu osób;
    - 5) towarów i usług, których nabycie:
      - a) zostało udokumentowane fakturami otrzymanymi przed dniem utraty zwolnienia określonego w art. 113 ust. 1 lub 9 albo przed dniem rezygnacji z tego zwolnienia, z wyjątkiem przypadków określonych w art. 113 ust. 5 i 7,
      - b) nastąpiło w wyniku darowizny lub nieodpłatnego świadczenia usługi.
  2. Jeżeli na podstawie dokumentacji prowadzonej przez podatnika nie można ustalić kwoty podatku naliczonego od towarów i usług określonych w ust. 1 pkt 2, kwotę tego podatku ustala się przez zastosowanie stawki 22% do kwoty wydatków, które w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym nie mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.
  3. Przepis ust. 1 pkt 2 nie dotyczy:
    - 1) wydatków związanych z nabyciem towarów i usług, o których mowa w art. 87 ust. 3, oraz z nabyciem gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów;
    - 2) wydatków związanych z nabyciem towarów i usług zaliczanych u podatnika do środków trwałych niepodlegających amortyzacji, zgodnie z przepisami o podatku dochodowym, jeżeli fakt ten pozostaje w ścisłym związku ze zwolnieniem od tego podatku;
    - 3) wydatków związanych z dostawą towarów oraz świadczeniem usług w przypadkach określonych w art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2, jeżeli czynności te zostały opodatkowane;
    - 4) podatku od importu towarów oraz od wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów stanowiących wkłady niepieniężne (aporty) do spółek handlowych;
    - 5) wydatków na nabycie towarów celem oddania ich w odpłatne używanie na podstawie umów leasingu, jeżeli zgodnie z przepisami o podatku dochodowym odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający;
    - 6) nabycia towarów przez komisanta na rzecz komitenta w wykonaniu umowy komisju;
    - 7) nabycia towarów przez komisanta od komitenta w ramach umowy komisju;
    - 8) podatku od wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w przypadku, o którym mowa w art. 11.
  - 3a.<sup>2a></sup> Nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku gdy:
    - 1) sprzedaż została udokumentowana fakturami lub fakturami korygującymi:
      - a) wystawionymi przez podmiot nieistniejący lub nieuprawniony do wystawiania faktur lub faktur korygujących,
      - b) w których kwota podatku wykazana na oryginale faktury lub faktury korygującej jest różna od kwoty wykazanej na kopii;
    - 2) transakcja udokumentowana fakturą nie podlega opodatkowaniu, jest zwolniona od podatku – a kwota wykazana w fakturze nie została uregulowana;
    - 2)<sup>7b></sup> **transakcja udokumentowana fakturą nie podlega opodatkowaniu albo jest zwolniona od podatku;**
    - 3) wystawiono więcej niż jedną fakturę dokumentującą tę samą sprzedaż;
    - 4) wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne:
      - a) stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane – w części dotyczącej tych czynności,
      - b) podają kwoty niezgodne z rzeczywistością – w części dotyczącej tych pozycji, dla których podane zostały kwoty niezgodne z rzeczywistością,

- c) potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 Kodeksu cywilnego – w części dotyczącej tych czynności;
- 5) faktury, faktury korygujące wystawione przez nabywcę zgodnie z odrębnymi przepisami nie zostały zaakceptowane przez sprzedającego;
- 6)<sup><2b></sup> zaświadczenie, o którym mowa w art. 86 ust. 5, zawiera informacje niezgodne ze stanem faktycznym.
- 3b.<sup><2a></sup> Przepis ust. 3a stosuje się odpowiednio do duplikatów faktur.
- 4. Obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się również do podatników, którzy nie są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni, zgodnie z art. 96, z wyłączeniem przypadków, o których mowa w art. 86 ust. 20.
- 5.<sup><2a></sup> (uchylony)

**Art. 89**

- 1. W odniesieniu do:
  - 1) przedstawicielstw dyplomatycznych, urzędów konsularnych oraz członków personelu tych przedstawicielstw i urzędów, a także innych osób zrównanych z nimi na podstawie ustaw, umów lub zwyczajów międzynarodowych, jeżeli nie są obywatelami polskimi i nie mają stałego pobytu na terytorium kraju;
  - 2) Sił Zbrojnych Państw-Stron Traktatu Północnoatlantyckiego oraz Sił Zbrojnych Państw-Stron Traktatu Północnoatlantyckiego uczestniczących w Partnerstwie dla Pokoju, wielonarodowych Kwater i Dowództw i ich personelu cywilnego;
  - 3) podmiotów nieposiadających siedziby, miejsca zamieszkania, stałego miejsca prowadzenia działalności na terytorium kraju
    - mogą być zastosowane zwroty podatku na warunkach określonych w rozporządzeniu wydanym na podstawie ust. 2, 3 i 5.
- 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw zagranicznych, określi, w drodze rozporządzenia, przypadki i tryb zwrotu podatku przedstawicielstwom dyplomatycznym, urzędom konsularnym oraz członkom personelu tych przedstawicielstw i urzędów, a także innym osobom zrównanym z nimi na podstawie ustaw, umów lub zwyczajów międzynarodowych, jeżeli zwrot taki wynika z porozumień międzynarodowych lub zasady wzajemności.
- 3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w porozumieniu z Ministrem Obrony Narodowej, określi, w drodze rozporządzenia, przypadki i tryb zwrotu podatku Siłom Zbrojnym Państw-Stron Traktatu Północnoatlantyckiego oraz Siłom Zbrojnym

- Państw-Stron Traktatu Północnoatlantyckiego uczestniczących w Partnerstwie dla Pokoju, wielonarodowym Kwaterom i Dowództwom i ich personelowi cywilnemu.
- 4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych przy wydawaniu rozporządzeń, o których mowa w ust. 2 i 3, uwzględni:
  - 1) porozumienia międzynarodowe;
  - 2) konieczność prawidłowego udokumentowania zwracanych kwot podatku;
  - 3) potrzebę zapewnienia informacji o towarach i usługach, od których nabycia podatek jest zwracany;
  - 4) przepisy Wspólnoty Europejskiej.
- 5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, przypadki, warunki i tryb zwrotu podatku podmiotom nieposiadającym siedziby, miejsca zamieszkania, stałego miejsca prowadzenia działalności na terytorium kraju, niezarejestrowanym na potrzeby podatku na terytorium kraju, uwzględniając:
  - 1) konieczność prawidłowego udokumentowania zakupów, od których przysługuje zwrot podatku;
  - 2) potrzebę zapewnienia prawidłowej informacji o wysokości zwracanych kwot podatku;
  - 3) potrzebę zapewnienia niezbędnych informacji o podmiocie ubiegającym się o zwrot podatku jako podmiocie uprawnionym do otrzymania tego zwrotu;
  - 4) przepisy Wspólnoty Europejskiej.
- 6. W odniesieniu do organizacji humanitarnych, charytatywnych lub edukacyjnych, których działalność jest zaliczana do działalności pożytku publicznego w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz.U. Nr 96, poz. 873), oraz do niektórych grup towarów mogą być zastosowane zwroty podatku na warunkach określonych w rozporządzeniu wydanym na podstawie ust. 7.
- 7. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, warunki zwrotu podatku organizacjom humanitarnym, charytatywnym lub edukacyjnym z tytułu eksportu towarów oraz warunki, jakie muszą spełniać te organizacje, żeby otrzymać taki zwrot, uwzględniając:
  - 1) sytuację gospodarczą państwa;
  - 2) przebieg realizacji budżetu państwa;
  - 3) konieczność prawidłowego określenia kwot zwracanego podatku;
  - 4) konieczność zapewnienia informacji o eksporcie towarów;
  - 5) przepisy Wspólnoty Europejskiej.

**Rozdział 1a<sup><2a></sup>**

**Rozliczenie podatku w odniesieniu do nieściągalnych wierzytelności**

**Art. 89a**

- 1. Podatnik może skorygować podatek należny z tytułu dostawy towarów lub świad-

- czenia usług na terytorium kraju w przypadku wierzytelności odpisanych jako nieściągalne, stanowiących koszty uzyskania przychodów w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, z zastrzeżeniem ust. 2-7. Korekta podatku dotyczy również kwoty podatku przypadającej na część kwoty wierzytelności odpisanej jako nieściągalna.
- 2. Przepis ust. 1 stosuje się w przypadku gdy spełnione są następujące warunki:
  - 1) dostawa towaru lub świadczenie usług jest dokonana na rzecz podatnika, o którym mowa w art. 15 ust. 1, zarejestrowanego jako podatnik VAT czynny, niebędącego w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji;
  - 2) wierzytelności zostały uprzednio wykazane w deklaracji jako obrót opodatkowany i podatek należny;
  - 3) wierzyciel i dłużnik na dzień dokonania korekty, o której mowa w ust. 1, są podatnikami zarejestrowanymi jako podatnicy VAT czynni;
  - 4) wierzytelności nie zostały uregulowane w jakiegokolwiek formie ani nie zostały zbyte;
  - 5) od daty wystawienia faktury, będącej podstawą do odpisania wierzytelności, nie upłynęło 5 lat, licząc od początku roku, w którym została wystawiona faktura;
  - 6) wierzyciel zawiadomił dłużnika o odpisaniu wierzytelności jako nieściągalnych a dłużnik, w ciągu 28 dni od dnia otrzymania zawiadomienia nie uregulował należności w jakiegokolwiek formie.
- 3. Korekta podatku należnego może nastąpić w rozliczeniu za okres rozliczeniowy następujący po miesiącu, w którym dłużnik otrzymał zawiadomienie, o którym mowa w ust. 2 pkt 6.
- 4. W przypadku gdy po dokonaniu korekty określonej w ust. 1 należność została uregulowana w jakiegokolwiek formie, podatnik, o którym mowa w ust. 1, obowiązany jest zwiększyć podatek należny w rozliczeniu za okres, w którym należność została uregulowana. W przypadku częściowego uregulowania należności podatek należny zwiększa się w odniesieniu do tej części.
- 5. Podatnik obowiązany jest wraz z deklaracją podatkową, w której dokonuje korekty podatku należnego określonej w ust. 1, zawiadomić o korekcie, o której mowa w ust. 1, właściwy dla podatnika urząd skarbowy wraz z podaniem kwot korekty podatku należnego.
- 6. Podatnik w ciągu 7 dni od dnia dokonania korekty podatku należnego wymienionej w ust. 1 obowiązany jest również zawiadomić dłużnika o tej czynności. Kopia zawiadomienia jest przesyłana do właściwego dla podatnika urzędu skarbowego.
- 7. Przepisów ust. 1-6 nie stosuje się, jeżeli pomiędzy wierzycielem a dłużnikiem istnieje związek, o którym mowa w art. 32 ust. 2-4.

**Art. 89b**

1. W przypadku otrzymania zawiadomienia, o którym mowa w art. 89a ust. 2 pkt 6, i nieuregulowania należności w terminie 28 dni od dnia otrzymania tego zawiadomienia, podatnik (dłużnik) jest obowiązany do pomniejszenia podatku naliczonego podlegającego odliczeniu lub w przypadku jego braku, do powiększenia kwoty podatku należnego, o kwotę podatku wynikającą z nieuregulowanych faktur, poprzez korektę deklaracji za okres, w którym dokonał odliczenia lub w którym otrzymał te faktury.
2. W przypadku częściowego uregulowania należności przed upływem terminu, o którym mowa w ust. 1, korekta dotyczy podatku naliczonego przypadającego na nieuregulowaną część należności.
3. Do zaległości podatkowych wynikających z korekty podatku naliczonego, o którym mowa w ust. 1, mają zastosowanie odrębne przepisy o odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe podatnika.
4. W przypadku uregulowania należności po dokonaniu korekty, o której mowa w ust. 1, podatnik ma prawo do zwiększenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym należność uregulowano, o kwotę podatku, o której mowa w ust. 1. W przypadku częściowego uregulowania należności podatek naliczony może zostać zwiększony w odniesieniu do tej części.
5. Do zawiadomienia, o którym mowa w ust. 1, stosuje się odpowiednio przepisy Ordynacji podatkowej o doręczeniach.

**Rozdział 2****Odliczanie częściowe podatku oraz korekta podatku naliczonego****Art. 90**

1. W stosunku do towarów i usług, które są wykorzystywane przez podatnika do wykonywania czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, jak i czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje, podatnik jest obowiązany do odrębnego określenia kwot podatku naliczonego związanych z czynnościami, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.
2. Jeżeli nie jest możliwe wyodrębnienie całości lub części kwot, o których mowa w ust. 1, podatnik może pomniejszyć kwotę podatku należnego o taką część kwoty podatku naliczonego, którą można proporcjonalnie przypisać czynnościom, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, z zastrzeżeniem ust. 10.
3. Proporcję, o której mowa w ust. 2, ustala się jako udział rocznego obrotu z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, w całkowitym obrocie uzyskanym z tytułu

czynności, w związku z którymi podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, oraz czynności, w związku z którymi podatnikowi nie przysługuje takie prawo.

4. Proporcję, o której mowa w ust. 3, określa się procentowo w stosunku rocznym na podstawie obrotu osiągniętego w roku poprzedzającym rok podatkowy, w odniesieniu do którego jest ustalana proporcja. Proporcję tę zaokrągla się w górę do najbliższej liczby całkowitej.
5. Do obrotu, o którym mowa w ust. 3, nie wlicza się obrotu uzyskanego z dostawy towarów, o których mowa w art. 87 ust. 3, używanych przez podatnika na potrzeby jego działalności.
6. Do obrotu, o którym mowa w ust. 3, nie wlicza się obrotu uzyskanego z tytułu transakcji dotyczących nieruchomości lub usług wymienionych w załączniku nr 4 do ustawy w poz. 3, w zakresie, w jakim czynności te są dokonywane sporadycznie.
- 7.<sup>-2a></sup> (uchylony)
8. Podatnicy, którzy w poprzednim roku podatkowym nie osiągnęli obrotu, o którym mowa w ust. 3, lub u których obrót ten w poprzednim roku podatkowym był niższy niż 30 000 zł, do obliczenia kwoty podatku naliczonego podlegającej odliczeniu od kwoty podatku należnego przyjmują proporcję wyliczoną szacunkowo, według prognozy uzgodnionej z naczelnikiem urzędu skarbowego, w formie protokołu.
9. Przepis ust. 8 stosuje się również, gdy podatnik uzna, że w odniesieniu do niego kwota obrotu, o której mowa w tym przepisie, byłaby niereprezentatywna.
10. W przypadku gdy proporcja określona zgodnie z ust. 2-8:
  - 1) przekroczyła 98% – podatnik ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o całą kwotę podatku naliczonego, o której mowa w ust. 2;
  - 2) nie przekroczyła 2% – podatnik nie ma prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, o której mowa w ust. 2.
- 11.<sup>-2a></sup> Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia metody obliczenia proporcji inne niż określona w ust. 3 oraz warunki ich stosowania, uwzględniając uwarunkowania obrotu gospodarczego oraz przepisy Wspólnoty Europejskiej.

**Art. 91**

- 1.<sup>-2a></sup> Po zakończeniu roku, w którym podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, o którym mowa w art. 86 ust. 1, jest on obowiązany dokonać korekty kwoty podatku odliczonego zgodnie z art. 90 ust. 2-9, z uwzględnieniem proporcji obliczonej w sposób określony w art. 90 ust. 2-6 lub przepisach wydanych na podstawie art. 90 ust. 11, dla zakońzonego roku podatkowe-

go. Korekty tej nie dokonuje się, jeżeli różnica między proporcją odliczenia określoną w art. 90 ust. 4 a proporcją określoną w zdaniu poprzednim nie przekracza 2 punktów procentowych.

- 2.<sup>-2a></sup> W przypadku towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym, są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji a także gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli zostały zaliczone do środków trwałych nabywcy, z wyłączeniem tych, których wartość początkowa nie przekracza 15 000 zł, korekty, o której mowa w ust. 1, podatnik dokonuje w ciągu 5 kolejnych lat a w przypadku nieruchomości – w ciągu 10 lat, licząc począwszy od roku, w którym zostały oddane do użytkowania. Roczna korekta w przypadku, o którym mowa w zdaniu pierwszym, dotyczy jednej piątej, a w przypadku nieruchomości – jednej dziesiątej, kwoty podatku naliczonego przy ich nabyciu lub wytworzeniu. W przypadku środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, których wartość początkowa nie przekracza 15 000 zł, przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio.
3. Korekty, o której mowa w ust. 1 i 2, dokonuje się w deklaracji podatkowej składanej za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku podatkowym, za który dokonuje się korekty.
4. W przypadku gdy w okresie korekty, o której mowa w ust. 2, nastąpi sprzedaż towarów, o których mowa w ust. 2, uważa się, że towary te są nadal używane na potrzeby czynności podlegających opodatkowaniu u tego podatnika, aż do końca okresu korekty.
5. Korekta po sprzedaży, o której mowa w ust. 4, powinna być dokonana jednorazowo w odniesieniu do całego pozostałego okresu korekty. Korekty dokonuje się w deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym nastąpiła sprzedaż.
6. W przypadku gdy towary lub usługi, o których mowa w ust. 4, zostaną:
  - 1) opodatkowane – w celu dokonania korekty przyjmuje się, że dalsze wykorzystanie tego towaru związane jest z czynnościami opodatkowanymi;
  - 2) zwolnione lub nie podlegały opodatkowaniu – do obliczenia korekty przyjmuje się, że dalsze wykorzystanie tego towaru jest związane wyłącznie z czynnościami zwolnionymi lub niepodlegającymi opodatkowaniu.
7. Przepisy ust. 1-5 stosuje się odpowiednio, w przypadku gdy podatnik miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o całą kwotę podatku naliczonego od wykorzystywanego przez siebie towaru lub usługi i dokonał takiego obniżenia, albo nie miał takiego prawa, a następnie zmieniło się to prawo do obniżenia kwoty podatku należnego

o kwotę podatku naliczonego od tego towaru lub usługi.

8. Korekty, o której mowa w ust. 5-7, dokonuje się również, jeżeli towary i usługi nabyte do wytworzenia towaru, o którym mowa w ust. 2, zostały zbyte lub zmieniono ich przeznaczenie przed oddaniem tego towaru do użytkowania.
9. W przypadku zbycia przedsiębiorstwa lub zakładu (oddziału), o których mowa w art. 6 pkt 1, korekta określona w ust. 1-8 jest dokonywana odpowiednio przez nabywcę przedsiębiorstwa lub nabywcę zakładu (oddziału).
10. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, dla grupy podatników, inne niż wymienione w ust. 1-9, warunki dokonywania korekt związanych z odliczeniem kwoty podatku naliczonego oraz zwolnień niektórych grupy podatników od dokonywania korekt, uwzględniając:
  - 1) specyfikę wykonywania niektórych czynności;
  - 2) uwarunkowania obrotu gospodarczego niektórymi towarami i usługami;
  - 3) konieczność zapewnienia prawidłowego odliczenia kwoty podatku naliczonego.

#### Art. 92

1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w drodze rozporządzenia, może określić:
  - 1)<sup><2a></sup> (uchylony)
  - 2) inne niż wymienione w art. 88 ust. 3 przypadki nabycia towarów lub usług, uprawniające do obniżenia kwoty podatku należnego lub zwrotu różnicy podatku, o którym mowa w art. 87;
  - 3) przypadki, gdy kwota podatku naliczonego może być zwrócona jednostce dokonującej nabycia (importu) towarów lub usług oraz warunki i tryb dokonywania tego zwrotu.
2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, wydając rozporządzenia, o których mowa w ust. 1, uwzględnia:
  - 1) specyfikę wykonywania niektórych czynności oraz uwarunkowania obrotu gospodarczego niektórymi towarami;
  - 2) konieczność prawidłowego udokumentowania czynności, od których przysługuje zwrot podatku;
  - 3) potrzebę zapewnienia jednakowego traktowania podmiotów wykorzystujących w swojej działalności te same towary;
  - 4) przepisy Wspólnoty Europejskiej.
3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw rolnictwa i ministrem właściwym do spraw rozwoju wsi, może określić, w drodze rozporządzenia, listę towarów i usług lub przypadki, w których nabycie towarów i usług przez podatników prowadzących działalność rolniczą nie uprawnia do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w całości lub

w części lub zwrotu różnicy podatku w całości lub w części, uwzględniając specyfikę działalności rolniczej, a także mając na uwadze uwarunkowania obrotu gospodarczego niektórymi towarami.

#### Art. 93<sup><2a></sup>

1. W przypadku nabycia towarów i usług, o których mowa w art. 87 ust. 3, przed dokonaniem sprzedaży opodatkowanej lub czynności wymienionych w art. 86 ust. 8 pkt 1, podmiotom dokonującym nabycia przysługuje prawo do zwrotu kwoty podatku naliczonego w formie zaliczki.
2. Zwrot kwoty podatku naliczonego przysługuje na wniosek podmiotu uprawnionego, jeżeli spełnione zostały jednocześnie następujące warunki:
  - 1) podmiot został zarejestrowany jako podatnik VAT czynny i nie wykonał czynności opodatkowanych z wyjątkiem:
    - a) importu towarów,
    - b) wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów,
    - c) importu usług,
    - d) nabycia towarów, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 5;
  - 2) wartość nabytych towarów bez podatku naliczonego, o którym mowa w art. 87 ust. 3, w okresie po dniu złożenia zgłoszenia rejestracyjnego wynosi nie mniej niż 250 000 zł;
  - 3) podmiot uprawniony uregulował w całości należność za nabyte towary i usługi objęte zwrotem kwoty podatku naliczonego, a w przypadku importu towarów zapłacił podatek należny od tego importu;
  - 4) podmiot złożył oświadczenie, że:
    - a) nabyte towary i usługi służyć będą do czynności opodatkowanych lub do czynności wymienionych w art. 86 ust. 8 pkt 1, które zostaną wykonane nie później niż w ciągu sześciu miesięcy od dnia otrzymania ostatniej faktury stwierdzającej nabycie tych towarów lub usług albo w przypadku importu towarów – od dnia otrzymania ostatniego dokumentu celnego,
    - b) w okresie od dnia rozpoczęcia wykonywania czynności, o których mowa w lit. a, do końca następnego roku, nie będzie korzystał ze zwolnienia od podatku określonego w art. 113 ust. 1 lub 8.
3. Zwrot podatku naliczonego następuje w formie zaliczki w trzech równych ratach, przy czym pierwsza rata jest wypłacana w ciągu 60 dni od dnia złożenia wniosku, druga rata w ciągu 120 dni, a trzecia w ciągu 180 dni.
4. Kwota podatku naliczonego, która nie może zostać wypłacona w formie zaliczki, podlega rozliczeniu na zasadach ogólnych.
5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, szczegółowy sposób dokumentowania i tryb

wypłaty zaliczki oraz przypadki zwrotu zaliczki wraz z oprocentowaniem, uwzględniając specyfikę wykonywania niektórych czynności oraz potrzebę ochrony interesu budżetu państwa przed nadużyciami.

#### Art. 94

1. Skarbowi Państwa przysługuje hipoteka przymusowa z tytułu warunkowych wierzytelności wynikających z wypłacenia zaliczki naliczonego podatku.
2. Do hipoteki przymusowej, o której mowa w ust. 1, stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej.

#### Art. 95

1. Skarbowi Państwa z tytułu warunkowych wierzytelności wynikających z wypłacenia zaliczki naliczonego podatku przysługuje zastaw skarbowy na będących własnością podatnika rzeczach ruchomych oraz na zbywalnych prawach majątkowych.
2. Wpis zastawu skarbowego do rejestru zastawów skarbowych jest dokonywany na podstawie uwzględnionego wniosku w sprawie wypłacenia zaliczki naliczonego podatku.
3. Do zastawu skarbowego w zakresie nieuregulowanym w ust. 1 i 2 stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej.

#### Dział X

#### Rejestracja. Deklaracje i informacje podsumowujące. Zapłata podatku

#### Rozdział 1 Rejestracja

#### Art. 96

1. Podmioty, o których mowa w art. 15, są obowiązane przed dniem wykonania pierwszej czynności określonej w art. 5 złożyć naczelnikowi urzędu skarbowego zgłoszenie rejestracyjne, z zastrzeżeniem ust. 3.
2. W przypadku osób fizycznych, o których mowa w art. 15 ust. 4 i 5, zgłoszenie rejestracyjne może być dokonane wyłącznie przez jedną z osób, na które będą wystawiane faktury przy zakupie towarów i usług i które będą wystawiały faktury przy sprzedaży produktów rolnych.
3. Podmioty wymienione w art. 15, zwolnione od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 lub wykonujące wyłącznie czynności zwolnione od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 i art. 82 ust. 3, mogą złożyć zgłoszenie rejestracyjne.
4. Naczelnik urzędu skarbowego rejestruje podatnika i potwierdza jego zarejestrowanie jako „podatnika VAT czynnego” lub w przypadku podatników, o których mowa w ust. 3 – jako „podatnika VAT zwolnionego”.
5. Jeżeli podmioty, o których mowa w ust. 3, rozpoczną dokonywanie sprzedaży opodatkowanej, utracą zwolnienie od podatku lub zrezygnują z tego zwolnienia, obowiązując

zane są do złożenia zgłoszenia rejestracyjnego, o którym mowa w ust. 1, a w przypadku podatników zarejestrowanych jako podatnicy VAT zwolnieni – do aktualizacji tego zgłoszenia, w terminach:

- 1) przed dniem dokonania pierwszej sprzedaży towaru lub usługi, innych niż zwolnione od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-13 oraz art. 82 ust. 3, w przypadku rozpoczęcia dokonywania tej sprzedaży;
- 2) przed dniem, w którym podatnik traci prawo do zwolnienia, o którym mowa w art. 113 ust. 1 i 9, w przypadku utraty tego prawa;
- 3) przed początkiem miesiąca, w którym podatnik rezygnuje ze zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 3 oraz w art. 113 ust. 1, w przypadku rezygnacji z tego zwolnienia;
- 4) przed dniem wykonania pierwszej czynności określonej w art. 5, w przypadku rezygnacji ze zwolnienia, o którym mowa w art. 113 ust. 9.

Przepis ust. 4 stosuje się odpowiednio.

6. Jeżeli podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT zaprzestał wykonywania czynności podlegającej opodatkowaniu, jest on obowiązany zgłosić zaprzestanie działalności naczelnikowi urzędu skarbowego; zgłoszenie to stanowi dla naczelnika urzędu skarbowego podstawę do wykreślenia podatnika z rejestru jako podatnika VAT.
7. Zgłoszenia o zaprzestaniu działalności w wyniku śmierci podatnika dokonuje jego następcą prawny.
8. W przypadku gdy zaprzestanie wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu nie zostało zgłoszone zgodnie z ust. 6 i 7, naczelnik urzędu skarbowego wykreśla z urzędu podatnika z rejestru jako podatnika VAT.
9. Naczelnik urzędu skarbowego wykreśla z urzędu podatnika z rejestru jako podatnika VAT bez konieczności zawiadomienia o tym podatnika, jeżeli w wyniku podjętych czynności sprawdzających okaże się, że podatnik nie istnieje lub mimo podjętych udokumentowanych prób nie ma możliwości skontaktowania się z podatnikiem albo jego pełnomocnikiem.
10. Podatnicy zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni, którzy następnie zostali zwolnieni od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 lub zgłoszili, że będą wykonywać wyłącznie czynności zwolnione od podatku na podstawie art. 43, pozostają w rejestrze jako podatnicy VAT zwolnieni.
11. Podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT czynny jest obowiązany umieszczać numer identyfikacji podatkowej na fakturach oraz w ofertach.
12. Jeżeli dane zawarte w zgłoszeniu rejestracyjnym ulegną zmianie, podatnik jest obowiązany zgłosić zmianę do naczelnika urzędu skarbowego w terminie 7 dni, licząc od dnia, w którym nastąpiła zmiana.

13. Na wniosek zainteresowanego naczelnik urzędu skarbowego jest obowiązany potwierdzić, czy podatnik jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny lub zwolniony. Zainteresowanym może być zarówno sam podatnik, jak i osoba trzecia mająca interes prawny w złożeniu wniosku.

#### Art. 97

1. Podatnicy, o których mowa w art. 15, podlegający obowiązkowi zarejestrowania jako podatnicy VAT czynni, są obowiązani przed dniem dokonania pierwszej wewnątrzspółnotowej dostawy lub pierwszego wewnątrzspółnotowego nabycia zawiadomić naczelnika urzędu skarbowego w zgłoszeniu rejestracyjnym, o którym mowa w art. 96, o zamiarze rozpoczęcia wykonywania tych czynności.
2. Przepis ust. 1 stosuje się również do podatników w rozumieniu art. 15 innych niż wymienieni w ust. 1 i osób prawnych niebędących podatnikami w rozumieniu art. 15, u których wartość wewnątrzspółnotowego nabycia towarów przekroczyła kwotę, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2, oraz tych, którzy zamierzają skorzystać z możliwości określonej w art. 10 ust. 6.
3. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio również do podatników, o których mowa w art. 15, podlegających obowiązkowi zarejestrowania jako podatnicy VAT czynni, innych niż wymienieni w ust. 1 i 2, którzy nabywając usługi, o których mowa w art. 28 ust. 3, 4, 6 i 7, podają numer, pod którym są zidentyfikowani na potrzeby podatku na terytorium kraju, jeżeli usługi te stanowiłyby u nich import usług.
4. Naczelnik urzędu skarbowego rejestruje podmiot, który dokonał zawiadomienia zgodnie z ust. 1, jako podatnika VAT UE, z zastrzeżeniem ust. 5.
5. W przypadku podatników rozpoczynających wykonywanie czynności, o których mowa w art. 5, oraz podatników, którzy rozpoczęli wykonywanie tych czynności, w okresie krótszym niż 12 miesięcy przed złożeniem zawiadomienia, o którym mowa w ust. 1, i którzy zostali zarejestrowani jako podatnicy VAT UE, termin zwrotu różnicy podatku, o którym mowa w art. 87 ust. 2, 4-6, wydłuża się do 180 dni. Zdanie drugie i trzecie art. 87 ust. 2 stosuje się odpowiednio.
6. W stosunku do podatników, o których mowa w ust. 5, zasady i terminy zwrotu określone w art. 87 ust. 2-6 stosuje się począwszy od rozliczenia za okres rozliczeniowy następujący po upływie 12 miesięcy lub po upływie 4 kwartałów, za które podatnik składał deklaracje podatkowe, oraz rozliczał się terminowo z podatków stanowiących dochód budżetu państwa, w tym również jako płatnik podatku dochodowego od osób fizycznych.
7. Przepisu ust. 5 nie stosuje się, jeżeli podatnik złoży w urzędzie skarbowym kaucję gwarancyjną, zabezpieczenie majątkowe

lub gwarancje bankowe na kwotę 250 000 zł, zwane dalej „kaucją”.

8. Podatnik może wystąpić do naczelnika urzędu skarbowego o zwolnienie lub zwrot kaucji po upływie 12 miesięcy, za które podatnik składał deklaracje podatkowe oraz rozliczał się terminowo z podatków stanowiących dochód budżetu państwa, w tym również jako płatnik podatku dochodowego od osób fizycznych.
9. Naczelnik urzędu skarbowego potwierdza zarejestrowanie podmiotu, o którym mowa w ust. 1-3, jako podatnika VAT UE.
10. Podmioty, o których mowa w ust. 1 i 2, zarejestrowane jako podatnicy VAT UE, które uzyskały potwierdzenie zgodnie z ust. 9, przy dokonywaniu wewnątrzspółnotowego nabycia lub wewnątrzspółnotowej dostawy towarów lub przy nabywaniu usług, o których mowa w art. 28 ust. 3, 4, 6 i 7, podają numer, pod którym są zidentyfikowane na potrzeby podatku, są obowiązane do posługiwania się numerem identyfikacji podatkowej poprzedzonym kodem PL.
11. Podatnicy, o których mowa w ust. 3, zarejestrowani jako podatnicy VAT UE, którzy uzyskali potwierdzenie zgodnie z ust. 9, przy nabywaniu usług, o których mowa w art. 28 ust. 3, 4, 6 i 7, podają numer identyfikacji podatkowej poprzedzony kodem PL.
12. W przypadku podatnika zarejestrowanego jako podatnik VAT UE, który w zgłoszeniu rejestracyjnym, o którym mowa w art. 96, nie zgłosił, iż zamierza rozpocząć dokonywanie wewnątrzspółnotowych dostaw towarów, podatnik ten jest zobowiązany do złożenia aktualizacji zgłoszenia rejestracyjnego, przed dniem dokonania takiej pierwszej dostawy.
13. W przypadku zaprzestania przez podmiot zarejestrowany jako podatnik VAT UE wykonywania czynności, o których mowa w ust. 1 i 3, podmiot ten jest obowiązany na piśmie zgłosić ten fakt naczelnikowi urzędu skarbowego przez aktualizację zgłoszenia rejestracyjnego; zgłoszenie składa się w terminie 15 dni, licząc od dnia zaistnienia tej okoliczności.
14. Zgłoszenie, o którym mowa w ust. 13, stanowi dla naczelnika urzędu skarbowego podstawę do wykreślenia podmiotu z rejestru jako podatnika VAT UE.
15. W przypadku gdy podmiot, o którym mowa w ust. 1-3, nie złoży za 6 kolejnych miesięcy lub 2 kolejne kwartały deklaracji podatkowej, naczelnik urzędu skarbowego wykreśla z urzędu podmiot z rejestru jako podatnika VAT UE i powiadamia go o powyższym.
16. Wykreślenie podatnika z rejestru jako podatnika VAT, o którym mowa w art. 96 ust. 6, 8 i 9, jest równoznaczne z wykreśleniem go z rejestru jako podatnika VAT UE.
17. Na wniosek zainteresowanego biuro wymiany informacji o podatku VAT lub naczelnik urzędu skarbowego potwierdza zidentyfikowanie lub nie potwierdza zidentyko-



wania określonego podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju. Zainteresowanym może być zarówno sam podatnik, o którym mowa w art. 15, jak i osoba prawna, która nie jest takim podatnikiem, mający interes prawny w złożeniu wniosku.

18. Wniosek, o którym mowa w ust. 17, składa się na piśmie, faksem lub telefonicznie albo pocztą elektroniczną.
19. Biuro wymiany informacji o podatku VAT lub naczelnik urzędu skarbowego potwierdza zidentyfikowanie lub nie potwierdza zidentyfikowania podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych na piśmie, faksem lub telefonicznie albo pocztą elektroniczną.

#### Art. 98

1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w drodze rozporządzenia:
  - 1) może określić podatników innych niż wymienieni w art. 96 ust. 3, niemających obowiązku składania zgłoszenia rejestracyjnego;
  - 2) określi wzór zgłoszenia rejestracyjnego, wzór potwierdzenia zarejestrowania podatnika jako podatnika VAT, wzór potwierdzenia zarejestrowania osoby prawnej oraz podatnika jako podatnika VAT UE i wzór zgłoszenia o zaprzestaniu wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu, o których mowa w art. 96 ust. 1, 4 i 6 oraz art. 97 ust. 9;
  - 3) określi niezbędne elementy wniosku, o którym mowa w art. 97 ust. 17, oraz niezbędne elementy potwierdzenia, o którym mowa w art. 97 ust. 19, oraz przypadki, w których biuro wymiany informacji o podatku VAT wydaje pisemne potwierdzenie
    - uwzględniając konieczność zapewnienia prawidłowej identyfikacji podatników oraz wymagania związane z wymianą informacji o dokonywanych nabyciach i dostawach wewnątrzspółnotowych.
2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw informatyzacji, może określić, w drodze rozporządzenia, sposób oraz warunki organizacyjno-techniczne składania w formie elektronicznej zgłoszenia rejestracyjnego i jego aktualizacji oraz zgłoszenia o zaprzestaniu wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu, o których mowa w art. 96 i 97, a także ich strukturę, uwzględniając potrzebę zapewnienia im bezpieczeństwa, wiarygodności, niezaprzeczalności, nienaruszalności oraz znakovania czasem.
3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych w drodze rozporządzenia:
  - 1) określi tryb przyjmowania kaucji, formy zabezpieczenia majątkowego, które

- mogą być uznane za kaucję, o których mowa w art. 97 ust. 7;
- 2) może określić warunki zwrotu kaucji w terminie wcześniejszym niż określony w art. 97 ust. 8.

### Rozdział 2 Deklaracje

#### Art. 99

1. Podatnicy, o których mowa w art. 15, są obowiązani składać w urzędzie skarbowym deklaracje podatkowe za okresy miesięczne w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu, z zastrzeżeniem ust. 2-10 i art. 133.
2. Mali podatnicy, którzy wybrali metodę kasową, składają w urzędzie skarbowym deklaracje podatkowe za okresy kwartalne w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym kwartale.
3. Mali podatnicy, którzy nie wybrali metody kasowej, oraz podatnicy, o których mowa w art. 43 ust. 3, wykonujący wyłącznie czynności wymienione w tym przepisie, mogą również składać deklaracje podatkowe, o których mowa w ust. 2, po uprzednim pisemnym zawiadomieniu naczelnika urzędu skarbowego, w terminie do końca kwartału poprzedzającego kwartał, za który będzie po raz pierwszy składana kwartalna deklaracja podatkowa.
4. Podatnicy, o których mowa w ust. 3 i art. 21 ust. 3, mogą ponownie składać deklaracje podatkowe za okresy miesięczne, nie wcześniej jednak niż po upływie czterech kwartałów, w których rozliczali się za okresy kwartalne, po uprzednim pisemnym zawiadomieniu naczelnika urzędu skarbowego, w terminie do ostatniego dnia kwartału, za który będzie składana ostatnia kwartalna deklaracja podatkowa.
5. Podatnicy, którzy utracili prawo do stosowania metody kasowej, tracą prawo do składania deklaracji podatkowej za okresy kwartalne, począwszy od rozliczenia za miesiąc następujący po kwartale, w którym nastąpiło przekroczenie kwot określonych w art. 2 pkt 25.
6. Przepis ust. 5 stosuje się odpowiednio do małych podatników, o których mowa w ust. 3.
7. Przepisu ust. 1 nie stosuje się do podatników zwolnionych od podatku na podstawie art. 113 oraz podmiotów wykonujących wyłącznie czynności zwolnione od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 lub na podstawie przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3, chyba że przysługuje im zwrot różnicy podatku lub zwrot podatku naliczonego zgodnie z art. 87 lub przepisami wydanymi na podstawie art. 92 ust. 1 pkt 2 i 3.
- 8.<sup><2a></sup> Podatnicy wymienieni w art. 15, inni niż zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni i osoby prawne niebędące podatnikami w

rozumieniu art. 15, u których wartość wewnątrzspółnotowego nabycia towarów przekroczyła kwotę, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2, lub którzy skorzystali z możliwości wymienionej w art. 10 ust. 6, są obowiązani składać w urzędzie skarbowym deklaracje podatkowe w zakresie dokonywanych nabyć za okresy miesięczne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu.

9. W przypadku gdy podatnicy wymienieni w art. 17 ust. 1 pkt 4 i 5 nie mają obowiązku składania deklaracji podatkowej, o którym mowa w ust. 1-3 lub w ust. 8, deklarację podatkową składa się w terminie 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego.
10. W przypadku gdy podatnicy, o których mowa w art. 15, oraz podmioty niebędące podatnikami wymienionymi w art. 15, niemające obowiązku składania deklaracji podatkowej, o którym mowa w ust. 1-3 lub w ust. 8, dokonują jedynie wewnątrzspółnotowego nabycia nowych środków transportu, deklarację podatkową w zakresie nabywanych nowych środków transportu składa się w terminie 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego z tego tytułu.
11. Podatnicy, o których mowa w art. 16, składają w urzędzie skarbowym deklaracje podatkowe w terminie do ostatniego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy.
12. Zobowiązanie podatkowe, kwotę zwrotu różnicy podatku, kwotę zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku, o której mowa w art. 87 ust. 1, przyjmuje się w kwocie wynikającej z deklaracji podatkowej, chyba że naczelnik urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej określi je w innej wysokości.
13. W przypadku, o którym mowa w art. 29 ust. 22, rozliczanie i pobór podatku mogą być określone w sposób odmienny niż określony w ust. 1-12 na podstawie rozporządzenia wydanego na podstawie ust. 15.
14. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzory deklaracji podatkowych, o których mowa w ust. 1, 2 i 8-11, wraz z objaśnieniami co do sposobu prawidłowego ich wypełnienia oraz terminu i miejsca ich składania.
15. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, szczegółowe warunki, sposób obliczania i poboru podatku z tytułu świadczenia usług międzynarodowego przewozu drogowego, wykonywanych na terytorium kraju przez podatników mających siedzibę lub miejsce zamieszkania albo pobytu poza terytorium kraju, uwzględniając:
  - 1) specyfikę wykonywania usług transportowych;
  - 2) zapewnienie prawidłowego obliczenia kwot podatku;
  - 3) przepisy Wspólnoty Europejskiej.
- 16.<sup><3b></sup> (uchylony)

### Rozdział 3 Informacje podsumowujące

#### Art. 100

- Podatnicy, o których mowa w art. 15, dokonujący wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w rozumieniu art. 9-12 lub wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów w rozumieniu art. 13, zarejestrowani jako podatnicy VAT UE, są obowiązani składać w urzędzie skarbowym informacje podsumowujące o dokonanych wewnątrzwspólnotowych nabyciach towarów i wewnątrzwspólnotowych dostawach towarów, zwane dalej „informacjami podsumowującymi”, za okresy kwartalne w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po kwartale, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu:
  - wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów – w przypadku informacji podsumowujących dotyczących wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów;
  - wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów – w przypadku informacji podsumowujących dotyczących wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów.
- Przepis ust. 1 stosuje się również do osób prawnych niebędących podatnikami w rozumieniu art. 15, zarejestrowanych jako podatnicy VAT UE.
- Informacja podsumowująca powinna zawierać w szczególności następujące dane:
  - nazwę lub imię i nazwisko podmiotu, o którym mowa w ust. 1 lub 2, oraz jego numer identyfikacji podatkowej podany w potwierdzeniu dokonany przez naczelnika urzędu skarbowego zgodnie z art. 97 ust. 9;
  - właściwy i ważny numer identyfikacyjny kontrahenta nadany mu w państwie członkowskim, z którego dokonywane jest wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów lub do którego jest dokonywana wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów;
  - kod kraju, z którego jest dokonywane wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów lub do którego jest dokonywana wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów;
  - łączną wartość wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, wyrażoną zgodnie z art. 31, oraz łączną wartość wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów – w odniesieniu do poszczególnych kontrahentów.
- W przypadku transakcji, o której mowa w art. 136, informacja podsumowująca powinna dodatkowo zawierać adnotację, że nabycie i dostawa zostały dokonane w ramach wewnątrzwspólnotowych transakcji trójstronnych.

#### Art. 101

W przypadku stwierdzenia jakichkolwiek błędów w złożonych informacjach podsumowują-

cych podmiot, który złożył informację podsumowującą, jest obowiązany złożyć niezwłocznie korektę błędnej informacji podsumowującej.

#### Art. 102

- Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór informacji podsumowującej wraz z objaśnieniami co do sposobu jej wypełnienia, terminu i miejsca składania oraz wzór korekty informacji podsumowującej wraz z objaśnieniami co do sposobu jej wypełnienia, uwzględniając specyfikę wykonywania niektórych czynności oraz przepisy Wspólnoty Europejskiej.
- <sup><3b></sup> (uchylony)

### Rozdział 4 Zapłata podatku

#### Art. 103

- Podatnicy są obowiązani, bez wezwania naczelnika urzędu skarbowego, do obliczania i wpłacania podatku za okresy miesięczne w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, na rachunek urzędu skarbowego, z zastrzeżeniem ust. 2-4 i art. 33.
- Podatnicy, o których mowa w art. 99 ust. 2 i 3, są obowiązani, bez wezwania naczelnika urzędu skarbowego, do obliczania i wpłacania podatku za okresy kwartalne w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po kwartale, w którym powstał obowiązek podatkowy, na rachunek urzędu skarbowego.
- W przypadku, o którym mowa w art. 99 ust. 9 i 10, podatnicy są obowiązani, bez wezwania naczelnika urzędu skarbowego, do obliczania i wpłacania podatku w terminie 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego na rachunek urzędu skarbowego.
- Przepis ust. 3 stosuje się również w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia nowych środków transportu lub innych środków transportu, od których podatek jest rozliczany zgodnie z art. 99 ust. 1-3 lub 8, jeżeli środek transportu ma być przez nabywcę zarejestrowany na terytorium kraju lub jeżeli nie podlega rejestracji, a jest użytkowany na terytorium kraju.
- W przypadkach, o których mowa w ust. 3 i 4, podatnicy są obowiązani przedłożyć naczelnikowi urzędu skarbowego zgodnie z ustalonym wzorem informację o nabywanych środkach transportu. Do informacji dołącza się kopię faktury potwierdzającej nabycie środka transportu przez podatnika.
- Informacja, o której mowa w ust. 5, wraz z kopią faktury potwierdzającej nabycie środka transportu i dowodem zapłaty, stanowią podstawę do wydania zaświadczenia, o którym mowa w art. 105 ust. 1 pkt 1.
- Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządze-

nia, wzór informacji, o której mowa w ust. 5, uwzględniając konieczność zapewnienia prawidłowej identyfikacji środka transportu, w tym jego przebieg oraz datę pierwszego dopuszczenia do użytku.

#### Art. 104

- Przepisy art. 21, art. 86 ust. 16-18, art. 99 ust. 2-6 oraz art. 103 ust. 2 w zakresie dotyczącym małych podatników stosuje się również do podatników rozpoczynających w ciągu roku podatkowego wykonywanie czynności określonych w art. 5, jeżeli przewidywana przez podatnika wartość sprzedaży nie przekroczy, w proporcji do okresu prowadzonej sprzedaży, kwot określonych w art. 2 pkt 25.
- W przypadku przekroczenia kwot określonych w ust. 1 podatnik traci prawo do rozliczania się metodą kasową oraz do dokonywania kwartalnych rozliczeń, począwszy od rozliczenia za miesiąc następujący po kwartale, w którym nastąpiło to przekroczenie, oraz w następnym roku podatkowym.

#### Art. 105

- Naczelnicy urzędów skarbowych dla celów związanych z rejestracją środków transportu są obowiązani do wydawania zaświadczeń potwierdzających:
  - uiszczenie przez podatnika podatku – w przypadkach, o których mowa w art. 103 ust. 3 i 4, lub
  - brak obowiązku uiszczenia podatku z tytułu przywozu nabywanych z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju pojazdów, które mają być dopuszczone do ruchu na terytorium kraju.
- W przypadku, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, zaświadczenie wydaje się na wniosek zainteresowanego. Wniosek zawiera w szczególności:
  - dane identyfikujące pojazd;
  - datę pierwszego dopuszczenia pojazdu do użytku;
  - przebieg pojazdu;
  - cenę nabycia pojazdu przez wnioskodawcę;
  - dane dotyczące podmiotu dokonującego dostawy pojazdu na rzecz wnioskodawcy.
- Do wniosku, o którym mowa w ust. 2, załącza się umowę lub fakturę stwierdzającą nabycie pojazdu przez wnioskodawcę oraz inne dokumenty, z których jednoznacznie wynika, że nie zachodzi w tym przypadku wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów.
- Załączone do wniosku dokumenty, o których mowa w ust. 3, urząd skarbowy zwraca, przy wydawaniu zgodnie z ust. 1 zaświadczeniu, wnioskodawcy.
- Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór wniosku, o którym mowa w ust. 2, uwzględniając konieczność zapewnienia niezbędnych danych pozwalających na

stwierdzenie braku obowiązku, o którym mowa w ust. 1 pkt 2.

6. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzory zaświadczeń, o których mowa w ust. 1, uwzględniając konieczność zapewnienia danych niezbędnych do zidentyfikowania pojazdu, którego dotyczy zaświadczenie.

## Dział XI

### Dokumentacja

#### Rozdział 1

##### Faktury

#### Art. 106

- Podatnicy, o których mowa w art. 15, są obowiązani wystawić fakturę stwierdzającą w szczególności dokonanie sprzedaży, datę dokonania sprzedaży, cenę jednostkową bez podatku, podstawę opodatkowania, stawkę i kwotę podatku, kwotę należności oraz dane dotyczące podatnika i nabywcy, z zastrzeżeniem ust. 2, 4 i 5 oraz art. 119 ust. 10 i art. 120 ust. 16.
- Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio do dostawy towarów lub świadczenia usług, dokonywanych przez podatników zarejestrowanych jako podatnicy VAT czynni lub zwolnieni, jeżeli miejscem opodatkowania tych czynności jest terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju lub terytorium państwa trzeciego i dla tych czynności podatnicy ci nie są zidentyfikowani dla podatku od wartości dodanej lub – w przypadku terytorium państwa trzeciego – podatku o podobnym charakterze.
- Przepisy ust. 1 i 2 stosuje się odpowiednio do części należności otrzymywanych przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi.
- Podatnicy, o których mowa w ust. 1-3, nie mają obowiązku wystawiania faktur, o których mowa w ust. 1 i 2, osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej. Jednakże na żądanie tych osób podatnicy są obowiązani do wystawienia faktury.
- Przepisu ust. 4 zdanie pierwsze nie stosuje się w przypadku sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju oraz wewnątrzwspólnotowej dostawy nowych środków transportu, które w każdym przypadku muszą być potwierdzone fakturami.
- W przypadku wewnątrzwspólnotowej dostawy nowych środków transportu dla nabywcy, który nie podał dla tej czynności numeru identyfikacyjnego, nadanego dla transakcji wewnątrzwspólnotowych przez państwo członkowskie właściwe dla nabywcy, podatnik wystawia fakturę w trzech egzemplarzach; oryginał faktury jest wydawany nabywcy; jedną z kopii faktury podatnik pozostawia w swojej dokumentacji, drugą przesyła w terminie 14 dni od dnia

dokonania dostawy do biura wymiany informacji o podatku VAT.

- W przypadku czynności wymienionych w art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca, oraz importu usług wystawiane są faktury wewnętrzne; za dany okres rozliczeniowy podatnik może wystawić jedną fakturę dokumentującą te czynności dokonane w tym okresie. Faktury wewnętrzne są wystawiane także dla udokumentowania zwróconych kwot dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze.
- Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w drodze rozporządzenia:
  - określi szczegółowe zasady wystawiania faktur, dane, które powinny zawierać, oraz sposób i okres ich przechowywania;
  - może określić wzory faktur dla wszystkich lub niektórych rodzajów czynności;
  - może określić przypadki, w których faktury mogą być wystawiane przez inne podmioty niż wymienione w ust. 1 i 2, oraz szczegółowe zasady i warunki wystawiania faktur w takich przypadkach.
- Minister właściwy do spraw finansów publicznych przy wydawaniu rozporządzeń, o których mowa w ust. 8, uwzględni:
  - konieczność zapewnienia odpowiedniego dokumentowania dostawy towarów lub świadczenia usług i identyfikacji czynności dokonanych przez grupy podatników;
  - potrzebę zapewnienia kontroli prawidłowości rozliczania podatku;
  - stosowane techniki rozliczeń;
  - specyfikę niektórych rodzajów działalności związanej z liczbą lub rodzajem wykonywanych czynności.
- Minister właściwy do spraw finansów publicznych w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw informatyzacji może określić, w drodze rozporządzenia, sposób i warunki wystawiania oraz przesyłania faktur w formie elektronicznej, uwzględniając:
  - konieczność odpowiedniego dokumentowania sprzedaży i identyfikacji czynności dokonanych przez grupy podatników;
  - potrzebę zapewnienia kontroli prawidłowości rozliczania podatku;
  - konieczność zapewnienia jednoznacznej identyfikacji wystawcy faktury oraz konieczność zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności, niezaprzeczalności i nienaruszalności wystawianym i przesyłanym fakturom;
  - stosowane techniki w zakresie wystawiania i przesyłania dokumentów w formie elektronicznej i kodowania danych w tych dokumentach.
- Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw informatyzacji, może

określić, w drodze rozporządzenia, zasady przechowywania oraz tryb udostępniania organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej faktur przesyłanych drogą elektroniczną, uwzględniając przepisy prawa Wspólnot Europejskich, potrzebę zapewnienia kontroli prawidłowości rozliczania podatku oraz stosowane techniki w zakresie przesyłania danych w formie elektronicznej i kodowania tych danych.

- Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, sposób przeliczania kwot wykazywanych na fakturach, jeżeli na fakturach wykazywane są kwoty w walutach obcych, z uwzględnieniem przepisów w zakresie określania momentu powstania obowiązku podatkowego.

#### Art. 107<sup>2a</sup>

(uchylony)

#### Art. 108

- W przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty.
- Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio, w przypadku gdy podatnik wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku wyższą od kwoty podatku należnego.

### Rozdział 2

#### Ewidencje

#### Art. 109

- Podatnicy zwolnieni od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 są obowiązani prowadzić ewidencję sprzedaży za dany dzień, nie później jednak niż przed dokonaniem sprzedaży w dniu następnym.
- W przypadku stwierdzenia, że podatnik nie prowadzi ewidencji, o której mowa w ust. 1, lub prowadzi ją w sposób nierzetelny, naczelnik urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej określa wartość niezawinionowanej sprzedaży w drodze oszacowania i ustala podatek przy zastosowaniu stawki 22%, bez prawa obniżenia kwoty podatku należnego, o którym mowa w art. 86.
- Podatnicy, z wyjątkiem podatników wykonujących wyłącznie czynności zwolnione od podatku na podstawie art. 43 i 82 ust. 3 oraz zwolnionych od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9, są obowiązani prowadzić ewidencję zawierającą: kwoty określone w art. 90, dane niezbędne do określenia przedmiotu i podstawy opodatkowania, wysokość podatku należnego, kwoty podatku naliczonego obniżające kwotę podatku należnego oraz kwotę podatku podlegającą wpłacie do urzędu skarbowego lub zwrotowi z tego urzędu oraz inne dane służące do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej, a w przy-

- padkach określonych w art. 120 ust. 15, art. 125, 134, 138 – dane określone tymi przepisami niezbędne do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej.
4. W razie stwierdzenia, że podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zobowiązania podatkowego niższą od kwoty należnej, naczelnik urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej określa wysokość tego zobowiązania w prawidłowej wysokości oraz ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty zaniżenia tego zobowiązania.
  5. W razie stwierdzenia, że podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej, naczelnik urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej określa kwotę zwrotu w prawidłowej wysokości oraz ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty zawyżenia.
  6. Przepis ust. 5 stosuje się odpowiednio do różnicy podatku, o której mowa w art. 87 ust. 1.
  7. Przepisów ust. 4-6 nie stosuje się:
    - 1) jeżeli przed dniem wszczęcia kontroli przez naczelnika urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej podatnik dokonał odpowiedniej zmiany deklaracji podatkowej oraz wpłacił do urzędu skarbowego kwotę wynikającą ze zmiany deklaracji podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę;
    - 2)<sup>2a></sup> w zakresie ustalania dodatkowego zobowiązania, w przypadku gdy zaniżenie zobowiązania podatkowego lub zawyżenie kwoty różnicy podatku lub kwoty zwrotu podatku naliczonego wiąże się z nieujęciem podatku należnego w rozliczeniu za dany okres z tytułu dostawy lub świadczenia usługi, od której podatek należny został ujęty w poprzednich okresach rozliczeniowych.
  8. Przepisy ust. 4-7 stosuje się odpowiednio, w przypadku gdy podatnik:
    - 1) wykazał w deklaracji podatkowej i otrzymał kwotę zwrotu różnicy podatku lub kwotę zwrotu podatku naliczonego, a powinien wykazać kwotę zobowiązania podatkowego podlegającą wpłacie do urzędu skarbowego;
    - 2) nie złożył deklaracji podatkowej oraz nie wpłacił kwoty zobowiązania podatkowego.
  9. W przypadku, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 6, podatnicy są obowiązani prowadzić ewidencję otrzymywanych towarów zawierającą w szczególności datę ich otrzymania, dane pozwalające na identyfikację towarów oraz datę wydania towaru po wykonaniu usługi przez podatnika.
  - 9a.<sup>2a></sup> W przypadkach, o których mowa w art. 12 ust. 1 pkt 7 i 8, podatnicy podatku od wartości dodanej są obowiązani prowadzić ewidencję przemieszczanych towarów zawierającą w szczególności datę ich prze-

mieszczenia na terytorium kraju oraz dane pozwalające na identyfikację towarów.

10. Przepis ust. 9 stosuje się odpowiednio do towarów przemieszczanych przez podatnika na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, jeżeli na tych towarach mają być wykonane usługi na rzecz podatnika, a po wykonaniu tych usług towary te są wysyłane lub transportowane z powrotem do tego podatnika na terytorium kraju.
- 10a.<sup>2a></sup> Przepis ust. 9a stosuje się odpowiednio do towarów przemieszczanych przez podatnika w przypadkach, o których mowa w art. 13 ust. 4 pkt 7 i 8.
11. Podmioty, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2, są obowiązane prowadzić ewidencję, na podstawie której można określić wartość nabywanych przez nie towarów z innych państw członkowskich; prowadzenie ewidencji powinno zapewnić wskazanie dnia, w którym wartość nabywanych przez te podmioty towarów z innych państw członkowskich przekroczy kwotę wyrażoną w złotych odpowiadającą równowartości 10 000 euro, z uwzględnieniem wartości towarów określonych w art. 10 ust. 3.
- 11.<sup>7b></sup> **Podmioty, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2, są obowiązane prowadzić ewidencję, na podstawie której można określić wartość nabywanych przez nie towarów z innych państw członkowskich; prowadzenie ewidencji powinno zapewnić wskazanie dnia, w którym wartość nabywanych przez te podmioty towarów z innych państw członkowskich przekroczy kwotę 50 000 zł, z uwzględnieniem wartości towarów określonych w art. 10 ust. 3.**
12. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, szczegółowe dane, jakie powinny zawierać prowadzone przez podatnika ewidencje, o których mowa w ust. 9 i 10, a także wzory tych ewidencji, uwzględniając:
  - 1) specyfikę wykonywania czynności, których przedmiotem są przemieszczane towary objęte obowiązkiem ewidencyjnym;
  - 2) konieczność zapewnienia dokumentacji umożliwiającej zweryfikowanie prawidłowości rozliczenia podatku.
13. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może zwolnić, w drodze rozporządzenia, niektóre grupy podatników będących osobami fizycznymi z prowadzenia ewidencji, o której mowa w ust. 1, jeżeli jest to uzasadnione specyfiką wykonywanej przez tych podatników działalności, a dodatkowo jeżeli w związku z wykonywanymi przez nich czynnościami naczelnik urzędu skarbowego otrzymuje dokumenty umożliwiające prawidłowe określenie osiąganego przez tych podatników obrotu.

#### Art. 110<sup>2a></sup>

W przypadku gdy osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz

osoby fizyczne nie są obowiązane do prowadzenia ewidencji określonej w art. 109 ust. 3 w związku z dokonywaniem sprzedaży zwolnionej od podatku na podstawie art. 43 i 82 ust. 3, dokonując sprzedaży opodatkowanej i nie zapłacą podatku należnego, a na podstawie dokumentacji nie jest możliwe ustalenie wielkości tej sprzedaży, naczelnik urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej określi, w drodze oszacowania, wartość sprzedaży opodatkowanej i ustali od niej kwotę podatku należnego. Jeżeli nie można określić przedmiotu opodatkowania, kwotę podatku ustala się przy zastosowaniu stawki 22%. Przepis art. 109 ust. 4 stosuje się odpowiednio.

### Rozdział 3

#### Kasy rejestrujące

##### Art. 111

- 1.<sup>2a></sup> Podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących.
2. Podatnicy naruszający obowiązek określony w ust. 1 do czasu rozpoczęcia prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących tracą prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę stanowiącą równowartość 30% kwoty podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług.
3. Jeżeli z przyczyn niezależnych od podatnika nie może być prowadzona ewidencja obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących, podatnik jest obowiązany ewidencjonować obroty i kwoty podatku należnego przy zastosowaniu rezerwowej kasy rejestrującej. W przypadku gdy ewidencjonowanie obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu rezerwowej kasy rejestrującej jest niemożliwe, podatnik nie może dokonywać sprzedaży.
4. Podatnicy, którzy rozpoczną ewidencjonowanie obrotu i kwot podatku należnego w obowiązujących terminach, mogą odliczyć od tego podatku kwotę wydatkowaną na zakup każdej z kas rejestrujących zgłoszonych na dzień rozpoczęcia (powstania obowiązku) ewidencjonowania w wysokości 50% jej ceny zakupu (bez podatku), nie więcej jednak niż 2500 zł.
5. W przypadku gdy podatnik rozpoczął ewidencjonowanie obrotu w obowiązujących terminach i wykonuje wyłącznie czynności zwolnione od podatku lub jest podatnikiem zwolnionym od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 lub 9, urząd skarbowy dokonuje zwrotu kwoty określonej w ust. 4 na rachunek bankowy podatnika w terminie do 25 dnia od daty złożenia wniosku przez podatnika.
6. Podatnicy są obowiązani do zwrotu odliczonych lub zwróconych im kwot wydatkowanych na zakup kas rejestrujących, w przypadku gdy w okresie 3 lat od dnia roz-

poczęcia ewidencjonowania zaprzestaną ich używania lub nie dokonują w obowiązującym terminie zgłoszenia kasy do obowiązkowego przeglądu technicznego przez właściwy serwis, a także w przypadkach naruszenia warunków związanych z odliczeniem tych kwot, określonych w przepisach wydanych na podstawie ust. 7 pkt 1.

7. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w drodze rozporządzenia:

- 1) określi sposób, warunki i tryb odliczania od kwoty podatku należnego (zwrotu) kwoty, o której mowa w ust. 4 i 5, oraz przypadki, warunki i tryb zwrotu przez podatnika kwot, o których mowa w ust. 6, oraz inne przypadki naruszenia warunków związanych z jej odliczeniem (zwrotem), powodujące konieczność dokonania przez podatnika zwrotu, mając na uwadze okres wykorzystywania kas rejestrujących oraz przestrzeganie przez podatników warunków technicznych związanych z wykorzystywaniem tych kas;
  - 2) może określić inny, niż wymieniony w ust. 4, limit odliczeń dla kas o zastosowaniu specjalnym, które programowo, funkcjonalnie i konstrukcyjnie są zintegrowane z innymi urządzeniami;
  - 3) może zwolnić na czas określony niektóre grupy podatników oraz niektóre czynności z obowiązku, o którym mowa w ust. 1, ze względu na rodzaj prowadzonej działalności lub wysokość obrotu.
8. Minister właściwy do spraw finansów publicznych przy wydawaniu rozporządzeń, o których mowa w ust. 7, uwzględni specyfikę wykonywania niektórych czynności oraz uwarunkowania obrotu gospodarczego niektórymi towarami.
9. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, kryteria i warunki techniczne, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące, oraz warunki ich stosowania przez podatników, uwzględniając:
- 1) potrzebę zabezpieczenia zaewidencjonowanych danych;
  - 2) konieczność zapewnienia konsumentowi prawa do otrzymania dowodu nabycia towarów lub usług z uwidocznioną kwotą podatku oraz możliwość kontroli przez klienta czynności dotyczących prawidłowego ewidencjonowania transakcji i wystawiania dowodu potwierdzającego jej wykonanie;
  - 3) optymalne, również dla danego typu obrotu, rozwiązania techniczne dotyczące konstrukcji kas.

#### Rozdział 4

##### Terminy przechowywania dokumentów

#### Art. 112

Podatnicy są obowiązani przechowywać ewidencje prowadzone dla celów rozliczania po-

datku oraz wszystkie dokumenty związane z tym rozliczaniem do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

#### Dział XII

##### Procedury szczególne

#### Rozdział 1

##### Szczególne procedury dotyczące drobnych przedsiębiorców

#### Art. 113

1. Zwalnia się od podatku podatników, u których wartość sprzedaży opodatkowanej nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty wyrażonej w złotych odpowiadającej równowartości 10 000 euro. Do wartości sprzedaży nie wlicza się kwoty podatku.
- 1.<sup>7b</sup> **Zwalnia się od podatku podatników, u których wartość sprzedaży opodatkowanej nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 50 000 zł. Do wartości sprzedaży nie wlicza się kwoty podatku.**
2. Do wartości sprzedaży, o której mowa w ust. 1, nie wlicza się odpłatnej dostawy towarów oraz odpłatnego świadczenia usług zwolnionych od podatku, a także towarów, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji.
3. W przypadku prowadzenia przez rolnika ryczałtowego korzystającego ze zwolnienia określonego w art. 43 ust. 1 pkt 3 także działalności innej niż działalność rolnicza do wartości sprzedaży, o której mowa w ust. 1 i 10, dokonywanej przez tego podatnika nie wlicza się sprzedaży produktów rolnych pochodzących z prowadzonej przez niego działalności rolniczej.
4. Podatnicy, o których mowa w ust. 1 i 9, mogą zrezygnować ze zwolnienia określonego w ust. 1 i 9, pod warunkiem pisemnego zawiadomienia o tym zamiarze naczelnika urzędu skarbowego przed początkiem miesiąca, w którym rezygnują ze zwolnienia, z tym że w przypadku, o którym mowa w ust. 9, zawiadomienie musi nastąpić przed dniem wykonania pierwszej czynności określonej w art. 5.
5. Jeżeli wartość sprzedaży u podatników zwolnionych od podatku na podstawie ust. 1 przekroczy kwotę, o której mowa w ust. 1, zwolnienie traci moc w momencie przekroczenia tej kwoty. Obowiązek podatkowy powstaje z momentem przekroczenia tej kwoty, a opodatkowaniu podlega nadwyżka sprzedaży ponad tę kwotę. Za zgodą naczelnika urzędu skarbowego podatnik może pomniejszyć kwotę podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wynikającą z dokumentów celnych oraz o kwotę podatku zapłaconą od wewnątrzwspół-

notowego nabycia towarów, a także o kwocie podatku naliczonego wynikające z faktur dokumentujących zakupy dokonane przed dniem utraty zwolnienia, pod warunkiem:

- 1) sporządzenia spisu z natury zapasów tych towarów posiadanych w dniu, w którym nastąpiło przekroczenie kwoty, o której mowa w ust. 1, oraz
  - 2) przedłożenia w urzędzie skarbowym spisu, o którym mowa w pkt 1, w terminie 14 dni, licząc od dnia utraty zwolnienia.
6. Kwotę podatku naliczonego, o której mowa w ust. 5, stanowi iloczyn ilości towarów objętych spisem z natury i kwoty podatku naliczonego przypadającej na jednostkę towaru, z podziałem na poszczególne stawki podatkowe.
  7. Przepis ust. 5 stosuje się również do podatników, którzy rezygnują z przysługującego im zwolnienia na podstawie ust. 1, pod warunkiem pisemnego zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego o rezygnacji ze zwolnienia przed początkiem miesiąca, w którym rezygnują ze zwolnienia.
  8. W przypadku podatników, o których mowa w art. 30 ust. 1 pkt 4, przez wartość sprzedaży określoną w ust. 1 rozumie się 30-krotność kwoty prowizji lub innych postaci wynagrodzeń za wykonanie usług.
  9. Podatnik rozpoczynający wykonywanie czynności określonych w art. 5 w trakcie roku podatkowego jest zwolniony od podatku, jeżeli przewidywana przez podatnika wartość sprzedaży nie przekroczy, w proporcji do okresu prowadzonej sprzedaży, kwoty określonej w ust. 1 lub w ust. 8.
  10. Jeżeli faktyczna wartość sprzedaży, w proporcji do okresu prowadzonej sprzedaży, przekroczy w trakcie roku podatkowego kwotę określoną w ust. 1 lub w ust. 8, zwolnienie określone w ust. 9 traci moc z momentem przekroczenia kwoty określonej w ust. 1 lub w ust. 8. Opodatkowaniu podlega nadwyżka sprzedaży ponad wartość określoną w zdaniu poprzednim, a obowiązek podatkowy powstaje z momentem przekroczenia tej wartości. Przepis ust. 5 zdanie trzecie stosuje się odpowiednio.
  11. Podatnik, który utracił prawo do zwolnienia od podatku lub zrezygnował z tego zwolnienia, może dopiero po upływie 3 lat, licząc od końca miesiąca, w którym utracił prawo do zwolnienia lub zrezygnował z tego zwolnienia, ponownie skorzystać ze zwolnienia określonego w ust. 1.
  12. Jeżeli podatnicy określani w ust. 1, 8 i 9, wykorzystując związki z kontrahentami, tak układają swoje interesy, że uzyskują wartość sprzedaży znacznie odbiegającą od tej, którą uzyskaliby w przypadku, gdyby związki te nie istniały, a w wyniku tych związków nastąpiło zmniejszenie wpływów podatkowych, zwolnienie od podatku traci moc od początku roku podatkowego.
  13. Zwolnień, o których mowa w ust. 1 i 9, nie stosuje się do importu towarów i usług, we-

wnątrzwspólnotowego nabycia towarów, dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca, oraz podatników:

- 1) dokonujących dostaw:
  - a) wyrobów z metali szlachetnych lub z udziałem tych metali,
  - b) towarów opodatkowanych podatkiem akcyzowym, z wyjątkiem: energii elektrycznej (PKWiU 40.10.10), perfum i wód toaletowych (PKWiU 24.52.11), kosmetyków upiększających do ust i oczu (PKWiU 24.52.12), kosmetyków do manicure i pedicure (PKWiU 24.52.13), pudrów kosmetycznych i higienicznych – z wyłączeniem przeznaczonych dla dzieci (PKWiU ex 24.52.14-00), pozostałych kosmetyków upiększających do twarzy (PKWiU 24.52.15-00.10), dezodorantów osobistych i preparatów przeciwpotowych (PKWiU 24.52.19-50.00), preparatów do higieny intymnej (PKWiU 24.52.19-90.10), środków higienicznych kosmetycznych, gdzie indziej niewymienionych (PKWiU 24.52.19-90.3), preparatów toaletowych dla zwierząt (PKWiU 24.52.19-90.60), kosmetyków i wyrobów perfumeryjnych, pozostałych, gdzie indziej niesklasyfikowanych (PKWiU 24.52.19-90.90), kart do gry – z wyłączeniem kart do gry dla dzieci (PKWiU ex 36.50.41-00), cygar, również z obciętymi końcami, cygaretek i papierosów z tytoniu lub namiastek tytoniu (PKWiU 16.00.11), tytoniu do palenia (PKWiU 16.00.12-30), tabaki (PKWiU ex 16.00.12-90.20),
  - c) nowych środków transportu,
  - d) terenów budowlanych oraz przeznaczonych pod zabudowę;
- 2) świadczących usługi prawnicze oraz usługi w zakresie doradztwa, a także usługi jubilerskie;
- 3) niemających siedziby lub miejsca zamieszkania na terytorium kraju.

14. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia:

- 1)<sup><7a></sup> (uchylony)
- 2) listę towarów i usług, o których mowa w ust. 13 pkt 1 lit. a i pkt 2, z uwzględnieniem klasyfikacji wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej.

#### Art. 114

1. Podatnik świadczący usługi taksówek osobowych (PKWiU 60.22.11-00.00) może wybrać opodatkowanie tych usług w formie ryczału według stawki 3%, po uprzednim pisemnym zawiadomieniu naczelnika urzędu skarbowego w terminie do końca miesiąca poprzedzającego okres, w którym będzie stosował ryczałt.

2. Przy opodatkowaniu usług w formie ryczału, o którym mowa w ust. 1, nie stosuje się przepisu art. 86.
3. W zakresie usług, o których mowa w ust. 1, opodatkowanych w formie ryczału podatnik składa w terminie, o którym mowa w art. 99 ust. 1, skróconą deklarację podatkową.
4. Podatnik, który wybrał opodatkowanie w formie ryczału, może zrezygnować z tej formy opodatkowania, nie wcześniej jednak niż po upływie 12 miesięcy, po uprzednim pisemnym zawiadomieniu naczelnika urzędu skarbowego, w terminie do końca miesiąca poprzedzającego miesiąc, od którego nie będzie rozliczał się w formie ryczału.
5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór deklaracji podatkowej, o której mowa w ust. 3, wraz z objaśnieniami co do sposobu jej wypełnienia, uwzględniając termin i miejsce składania deklaracji podatkowej.
- 6.<sup><3b></sup> (uchylony)

## Rozdział 2

### Szczególne procedury dotyczące rolników ryczałtowych

#### Art. 115

1. Rolnikowi ryczałtowemu dokonującemu dostawy produktów rolnych dla podatnika podatku, który rozlicza ten podatek, przysługuje zryczałtowany zwrot podatku z tytułu nabycia niektórych środków produkcji dla rolnictwa opodatkowanych tym podatkiem. Kwota zryczałtowanego zwrotu podatku jest wypłacana rolnikowi ryczałtowemu przez nabywcę produktów rolnych.
2. Stawka zryczałtowanego zwrotu podatku, o którym mowa w ust. 1, wynosi 5% kwoty należnej z tytułu dostawy produktów rolnych pomniejszonej o kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku.

#### Art. 116

1. Podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT czynny nabywający produkty rolne od rolnika ryczałtowego wystawia w dwóch egzemplarzach fakturę dokumentującą nabycie tych produktów. Oryginał faktury jest przekazywany dostawcy.
2. Faktura dokumentująca nabycie produktów rolnych powinna być oznaczona jako „Faktura VAT RR” i zawierać co najmniej:
  - 1) imię i nazwisko lub nazwę albo nazwę skróconą dostawcy i nabywcy oraz ich adresy;
  - 2) numer identyfikacji podatkowej lub numer PESEL dostawcy i nabywcy;
  - 3) numer dowodu osobistego dostawcy lub innego dokumentu stwierdzającego jego tożsamość, datę wydania tego dokumentu i nazwę organu, który wydał dokument, jeżeli rolnik ryczałtowy dokonujący dostawy produktów rolnych jest osobą fizyczną;

- 4) datę dokonania nabycia oraz datę wystawienia i numer kolejny faktury;
  - 5) nazwy nabytych produktów rolnych;
  - 6) jednostkę miary i ilość nabytych produktów rolnych oraz oznaczenie (opis) klasy lub jakości tych produktów;
  - 7) cenę jednostkową nabytego produktu rolnego bez kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku;
  - 8) wartość nabytych produktów rolnych bez kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku;
  - 9) stawkę zryczałtowanego zwrotu podatku;
  - 10) kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku od wartości nabytych produktów rolnych;
  - 11) wartość nabytych produktów rolnych wraz z kwotą zryczałtowanego zwrotu podatku;
  - 12) kwotę należności ogółem wraz z kwotą zryczałtowanego zwrotu podatku, wyrażoną cyfrowo i słownie;
  - 13) czytelne podpisy osób uprawnionych do wystawienia i otrzymania faktury lub podpisy oraz imiona i nazwiska tych osób.
3. Faktura VAT RR powinna również zawierać oświadczenie dostawcy produktów rolnych w brzmieniu:
- „Oświadczam, że jestem rolnikiem ryczałtowym zwolnionym od podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług.”.
4. W przypadku umów kontraktacji lub innych umów o podobnym charakterze oświadczenie, o którym mowa w ust. 3, może być złożone tylko raz w okresie obowiązywania umowy. Oświadczenie to sporządza się jako osobny dokument. Dokument ten powinien zawierać elementy, o których mowa w ust. 2 pkt 1-3, oraz datę zawarcia i określenie przedmiotu umowy, datę sporządzenia tego dokumentu oraz czytelny podpis składającego oświadczenie. Dokument sporządza się w dwóch egzemplarzach. Oryginał jest przekazywany nabywcy.
  5. W przypadku rezygnacji ze zwolnienia od podatku określonego w art. 43 ust. 1 pkt 3 składający oświadczenie, o którym mowa w ust. 4, informuje o tym niezwłocznie nabywcę.
  6. Zryczałtowany zwrot podatku zwiększa u nabywcy produktów rolnych kwotę podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2, w rozliczeniu za miesiąc, w którym dokonano zapłaty, pod warunkiem że:
    - 1) nabycie produktów rolnych jest związane z dostawą opodatkowaną;
    - 2) zapłata należności za produkty rolne, obejmująca również kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku, nastąpiła na rachunek bankowy rolnika ryczałtowego nie później niż 14. dnia, licząc od dnia zakupu, z wyjątkiem przypadku, gdy rolnik zawarł umowę z podmiotem na-

- bywającym produkty rolne określającą dłuższy termin płatności;
- 3) w dokumencie stwierdzającym dokonanie zapłaty, o której mowa w pkt 2, zostaną podane numer i data wystawienia faktury potwierdzającej nabycie produktów rolnych.
  7. Za datę dokonania zapłaty uważa się datę wydania dyspozycji bankowej przekazania środków finansowych na rachunek bankowy rolnika ryczałtowego, jeżeli dyspozycja ta została zrealizowana.
  8. Warunek, o którym mowa w ust. 6 pkt 2, dotyczy tej części zapłaty, która stanowi różnicę między kwotą należności za dostarczone produkty rolne a kwotą należności za towary i usługi dostarczone rolnikowi ryczałtowemu przez nabywcę tych produktów rolnych.
  9. Przez należności za towary i usługi dostarczane rolnikowi ryczałtowemu, o których mowa w ust. 8, rozumie się również potrącenia z tytułu spłat rat pożyczek i zaliczek udzielanych rolnikowi ryczałtowemu dostarczającemu produkty rolne, dokonane przez podatnika nabywającego te produkty, pod warunkiem że:
    - 1) zaliczka została przekazana na rachunek bankowy rolnika ryczałtowego, a na fakturze potwierdzającej zakup produktów rolnych podano dane identyfikacyjne dokumentu potwierdzającego dokonanie tej wpłaty;
    - 2) raty i pożyczki wynikają z umów zawartych w formie pisemnej.
  - 9a.<sup>6</sup> Przez należność za towary i usługi dostarczane rolnikowi ryczałtowemu, o których mowa w ust. 8, rozumie się również potrącenia z zapłaty należności za dostarczone mleko opłat określonych w art. 33 ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o organizacji rynku mleka i przetworów mlecznych (Dz.U. z 2005 r. Nr 244, poz. 2081 oraz z 2006 r. Nr 50, poz. 363).
  10. Rolnik ryczałtowy jest obowiązany przechowywać oryginały faktur VAT RR oraz kopie oświadczeń, o których mowa w ust. 4, przez okres 5 lat, licząc od końca roku, w którym wystawiono fakturę.

#### Art. 117

Z zastrzeżeniem art. 43 ust. 4, rolnik ryczałtowy w zakresie prowadzonej działalności rolnej dostarczający produkty rolne jest zwolniony z obowiązku:

- 1) wystawiania faktur, o których mowa w art. 106;
- 2) prowadzenia ewidencji dostaw i nabyć towarów i usług;
- 3) składania w urzędzie skarbowym deklaracji podatkowej, o której mowa w art. 99 ust. 1;
- 4) dokonania zgłoszenia rejestracyjnego, o którym mowa w art. 96.

#### Art. 118

Przepisy art. 115, art. 116 ust. 1-3 i ust. 5-10 oraz art. 117 stosuje się odpowiednio w przy-

padku wykonywania przez rolnika ryczałtowego usług rolniczych na rzecz podatników podatku, którzy rozliczają ten podatek.

### Rozdział 3

#### Szczególne procedury przy świadczeniu usług turystyki

##### Art. 119

1. Podstawą opodatkowania przy wykonywaniu usług turystyki jest kwota marży pomniejszona o kwotę należnego podatku, z zastrzeżeniem ust. 5.
2. Przez marżę, o której mowa w ust. 1, rozumie się różnicę między kwotą należności, którą ma zapłacić nabywca usługi, a ceną nabycia przez podatnika towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty; przez usługi dla bezpośredniej korzyści turysty rozumie się usługi stanowiące składnik świadczonej usługi turystyki, a w szczególności transport, zakwaterowanie, wyżywienie, ubezpieczenie.
3. Przepis ust. 1 stosuje się bez względu na to, kto nabywa usługę turystyki, w przypadku gdy podatnik:
  - 1) ma siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium kraju;
  - 2) działa na rzecz nabywcy usługi we własnym imieniu i na własny rachunek;
  - 3) przy świadczeniu usługi nabywa towary i usługi od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty.
  - 4) prowadzi ewidencję, z której wynikają kwoty wydatkowane na nabycie towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty, oraz posiada dokumenty, z których wynikają te kwoty.

##### 4)<sup>7b</sup> (uchylony)

- 3a.<sup>7b</sup> **Podatnicy, o których mowa w ust. 3, są obowiązani prowadzić ewidencję, o której mowa w art. 109 ust. 3, z uwzględnieniem kwot wydatkowanych na nabycie towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty, oraz posiadać dokumenty, z których wynikają te kwoty.**

4. Podatnikom, o których mowa w ust. 3, nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwoty podatku naliczonego od towarów i usług nabytych dla bezpośredniej korzyści turysty.
5. W przypadku gdy przy świadczeniu usługi turystyki podatnik oprócz usług nabywanych od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty część świadczeń w ramach tej usługi wykonuje we własnym zakresie, zwanych dalej „usługami własnymi”, odrębnie ustala się podstawę opodatkowania dla usług własnych i odrębnie w odniesieniu do usług nabytych od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty. W celu określenia podstawy opodatkowania dla usług własnych stosuje się odpowiednio przepisy art. 29.

6. W przypadkach, o których mowa w ust. 5, podatnik obowiązany jest do wykazania w prowadzonej ewidencji, jaka część należności za usługę przypada na usługi nabyte od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty, a jaka na usługi własne.
7. Usługi turystyki podlegają opodatkowaniu stawką podatku w wysokości 0%, jeżeli usługi nabywane od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty są świadczone poza terytorium Wspólnoty.
8. Jeżeli usługi nabywane od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty są świadczone zarówno na terytorium Wspólnoty, jak i poza nim, to usługi turystyki podlegają opodatkowaniu stawką podatku w wysokości 0% tylko w części, która dotyczy usług świadczonych poza terytorium Wspólnoty.
9. Przepisy ust. 7 i 8 stosuje się pod warunkiem posiadania przez podatnika dokumentów potwierdzających świadczenie tych usług poza terytorium Wspólnoty.
10. Podatnik, o którym mowa w ust. 3, w wystawionych przez siebie fakturach nie wykazuje kwot podatku.

### Rozdział 4

#### Szczególne procedury w zakresie dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków

##### Art. 120

1. Na potrzeby stosowania niniejszego rozdziału:
  - 1) przez dzieła sztuki rozumie się:
    - a) obrazy, kolaże i podobne tablice, malowidła oraz rysunki wykonane w całości przez artystę, inne niż plany oraz rysunki dla celów architektonicznych, inżynierskich, przemysłowych, handlowych, topograficznych i im podobnych, ręcznie zdobione artykuły wyprodukowane, scenografię teatralną, tkaniny do wystroju pracowni artystycznych lub im podobne wykonane z malowanego płótna (PCN 9701), (CN 9701), (PKWiU 92.31.10-00.1),
    - b) oryginalne sztychy, druki i litografie sporządzone w ograniczonej liczbie egzemplarzy, czarno-białe lub kolorowe, złożone z jednego lub kilku arkuszy, w całości wykonane przez artystę, niezależnie od zastosowanego przez niego procesu lub materiału, z wyłączeniem wszelkich procesów mechanicznych lub fotomechanicznych (PCN 9702 00 00), (CN 9702 00 00), (PKWiU ex 92.31.10-00.90),
    - c) oryginalne rzeźby oraz posagi z dowolnego materiału, pod warunkiem że zostały one wykonane w całości przez artystę; odlewy rzeźby, któ-



- rych liczba jest ograniczona do 8 egzemplarzy, a wykonanie było nadzorowane przez artystę lub jego spadkobierców (PCN 9703 00 00 0), (CN 9703 00 00), (PKWiU 92.31.10-00.2),
- d) gobeliny (PCN 5805 00 00 0), (CN 5805 00 00), (PKWiU 17.40.16-30.00) oraz tkaniny ścienne (PCN 6304), (CN 6304), (PKWiU ex 17.40.16-59.00 i 17.40.16-53.00) wykonane ręcznie na podstawie oryginalnych wzorów dostarczonych przez artystę, pod warunkiem że ich liczba jest ograniczona do 8 egzemplarzy,
- e) fotografie wykonane przez artystę, opublikowane przez niego lub pod jego nadzorem, podpisane i ponumerowane, ograniczone do 30 egzemplarzy we wszystkich rozmiarach oraz oprawach;
- 2) przez przedmioty kolekcjonerskie rozumie się:
- a) znaczki pocztowe lub skarbowe, stemple pocztowe, koperty pierwszego obiegu, ostemplowane materiały piśmienne i im podobne, ofrankowane, a jeżeli nieofrankowane, to uznane za nieważne i nieprzeznaczone do użytku jako ważne środki płatnicze (PCN 9704 00 00 0), (CN 9704 00 00),
- b)<sup><2a></sup> kolekcje oraz przedmioty kolekcjonerskie o wartości zoologicznej, botanicznej, mineralogicznej, anatomicznej, historycznej, archeologicznej, paleontologicznej, etnograficznej lub numizmatycznej (PCN 9705 00 00 0), (CN 9705 00 00), a także przedmioty kolekcjonerskie, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 7;
- 3) przez antyki rozumie się przedmioty, inne niż wymienione w pkt 1 i 2, których wiek przekracza 100 lat (PCN 9706 00 00 0), (CN 9706 00 00);
- 4) przez towary używane rozumie się ruchome dobra materialne nadające się do dalszego użytku w ich aktualnym stanie lub po naprawie, inne niż określone w pkt 1-3 oraz inne niż metale szlachetne lub kamienie szlachetne (PCN 7102, 7103, 7106, 7108, 7110, 7112), (CN 7102, 7103, 7106, 7108, 7110, 7112), (PKWiU 27.41.10-30, ex 27.41.10-50, ex 27.41.20-30, ex 27.41.20-50, ex 27.41.20-70.00, 27.41.30-30, 27.41.30-50, 27.41.61-00, 27.41.62-00, 36.22.11-30.00, 36.22.11-50.00 i 36.22.12-30.00).
2. Stawkę podatku 7% stosuje się do importu dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich oraz antyków.
3. Stawkę podatku 7% stosuje się również do:
- 1) dostawy dzieł sztuki dokonywanej:
- a) przez ich twórcę lub spadkobiercę twórcy,
- b)<sup><2a></sup> okazjonalnie przez podatnika innego niż podatnik, o którym mowa w ust. 4 i 5, którego działalność jest opodatkowana, w przypadku gdy dzieła sztuki zostały osobiście przywiezione przez podatnika lub zostały przez niego nabyte od ich twórcy lub spadkobiercy twórcy, lub też w przypadku gdy uprawniają go one do pełnego odliczenia podatku;
- 2) wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, jeżeli dokonującym dostawy, w wyniku której ma miejsce wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, jest podatnik podatku od wartości dodanej, do którego miałyby zastosowanie przepisy pkt 1.
4. W przypadku podatnika wykonującego czynności polegające na dostawie towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków nabytych uprzednio przez tego podatnika dla celów prowadzonej działalności lub importowanych w celu odprzedaży, podstawą opodatkowania podatkiem jest marża stanowiąca różnicę między całkowitą kwotą, którą ma zapłacić nabywca towaru, a kwotą nabycia, pomniejszona o kwotę podatku.
5. Jeżeli rodzaj poszczególnych przedmiotów kolekcjonerskich lub specyfika ich dostaw czyni skomplikowanym lub niemożliwym określenie marży zgodnie z ust. 4, podatnik może, za zgodą naczelnika urzędu skarbowego, obliczać marżę jako różnicę pomiędzy łączną wartością dostaw a łączną wartością nabyć określonego rodzaju przedmiotów kolekcjonerskich w okresie rozliczeniowym.
6. Przez łączną wartość dostaw rozumie się sumę kwot, które mają zapłacić poszczególni nabywcy przedmiotów kolekcjonerskich, a przez łączną wartość nabyć rozumie się sumę poszczególnych kwot nabycia.
7. Jeżeli w przypadkach, o których mowa w ust. 5, łączna wartość nabyć określonego rodzaju przedmiotów kolekcjonerskich jest w okresie rozliczeniowym wyższa od łącznej wartości dostaw takich przedmiotów, różnica ta podwyższa łączną wartość nabyć przedmiotów kolekcjonerskich w następnym okresie rozliczeniowym.
8. Jeżeli podatnik oblicza marżę zgodnie z ust. 5, obowiązany jest on do stosowania takiego sposobu obliczania marży od określonych przedmiotów kolekcjonerskich do końca okresu, o którym mowa w ust. 13.
9. Jeżeli różnica, o której mowa w ust. 7, utrzymuje się przez okres 12 miesięcy, to podatnik traci prawo do obliczania marży zgodnie z ust. 5. Podatnik może ubiegać się ponownie o skorzystanie z obliczania marży zgodnie z ust. 5 po upływie roku od utraty tego prawa, licząc do końca miesiąca, w którym utracił prawo do rozliczania tą metodą.
- 10.<sup><2a></sup> Przepisy ust. 4 i 5 dotyczą dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków, które podatnik nabył od:
- 1) osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, niebędącej podatnikiem, o którym mowa w art. 15, lub niebędącej podatnikiem podatku od wartości dodanej;
- 2) podatników, o których mowa w art. 15, jeżeli dostawa tych towarów była zwolniona od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 2 lub art. 113;
- 3) podatników, jeżeli dostawa tych towarów była opodatkowana zgodnie z ust. 4 i 5;
- 4) podatników podatku od wartości dodanej, jeżeli dostawa tych towarów była zwolniona od podatku na zasadach odpowiadających regulacjom zawartym w art. 43 ust. 1 pkt 2 lub art. 113;
- 5) podatników podatku od wartości dodanej, jeżeli dostawa tych towarów była opodatkowana podatkiem od wartości dodanej na zasadach odpowiadających regulacjom zawartym w ust. 4 i 5, a nabywca posiada dokumenty jednoznacznie potwierdzające nabycie towarów na tych zasadach.
- 11.<sup><2a></sup> Przepisy ust. 4 i 5 mogą mieć również zastosowanie do dostawy:
- 1) dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków uprzednio importowanych przez podatnika, o którym mowa w ust. 4 i 5;
- 2) dzieł sztuki nabytych od ich twórców lub spadkobierców twórców;
- 3) dzieł sztuki nabytych od podatnika, o którym mowa w art. 15, innego niż wymieniony w ust. 4 i 5, które podlegały opodatkowaniu podatkiem według stawki 7%.
- 12.<sup><2a></sup> W przypadku dostawy towarów, o których mowa w ust. 11 pkt 1, kwotę nabycia, którą należy uwzględnić przy obliczaniu marży, o której mowa w ust. 4 i 5, przyjmuje się w wysokości równej kwocie podstawy opodatkowania zastosowanej przy imporcie towarów powiększonej o należny podatek z tytułu tego importu.
- 13.<sup><2a></sup> Przepis ust. 11 stosuje się w przypadku, gdy podatnik zawiadomił na piśmie naczelnika urzędu skarbowego o przyjętym sposobie opodatkowania zgodnie z ust. 4 i 5 przed dokonaniem dostawy. Zawiadomienie jest ważne przez okres 2 lat, licząc od końca miesiąca, w którym podatnik zawiadomił naczelnika urzędu skarbowego. Po tym okresie, jeżeli podatnik chce stosować procedurę polegającą na opodatkowaniu marży, musi ponownie złożyć to zawiadomienie.
14. Podatnik może stosować ogólne zasady opodatkowania do dostaw, do których stosuje się przepisy ust. 10 i 11. W przypadku zastosowania ogólnych zasad podatnik ma prawo do odliczenia kwoty podatku naliczonego od towarów, o których mowa w ust. 11, w rozliczeniu za okres, w którym

powstał obowiązek podatkowy u tego podatnika z tytułu dostawy tych towarów.

15.<sup><2a></sup> Jeżeli podatnik oprócz zasad, o których mowa w ust. 4 i 5, stosuje również ogólne zasady opodatkowania, to jest on obowiązany prowadzić ewidencję zgodnie z art. 109 ust. 3, z uwzględnieniem podziału w zależności od sposobu opodatkowania; w odniesieniu do dostawy, o której mowa w ust. 4 i 5, ewidencja musi zawierać w szczególności kwoty nabycia towarów niezbędne do określenia kwoty marży, o której mowa w tych przepisach.

16.<sup><2a></sup> Podatnik, o którym mowa w ust. 4 i 5, nie może oddzielnie wykazywać na wystawianych przez siebie fakturach podatku od dostawy towarów, w przypadku gdy opodatkowaniu podlega marża.

17.<sup><2a></sup> W zakresie, w jakim podatnik dokonuje dostaw towarów opodatkowanych zgodnie z ust. 4 i 5, obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez tego podatnika:

- 1) dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków przez niego importowanych;
- 2) dzieł sztuki nabytych od ich twórców lub spadkobierców twórców;
- 3)<sup><2a></sup> dzieł sztuki nabytych od podatnika niebędącego podatnikiem, o którym mowa w ust. 4 i 5.

18.<sup><2a></sup> Przepisu ust. 17 nie stosuje się w sytuacji, gdy dostawa towarów podlega opodatkowaniu podatkiem na zasadach innych niż określone w ust. 4 i 5.

19.<sup><2a></sup> Obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków, jeżeli podlegały opodatkowaniu zgodnie z ust. 4 i 5.

20.<sup><2a></sup> W przypadku eksportu towarów dokonywanego przez podatnika, o którym mowa w ust. 4 i 5, do którego mają zastosowanie zasady opodatkowania zgodne z ust. 4 i 5, marża podlega opodatkowaniu stawką 0%.

21. Przepisów ust. 1-20 nie stosuje się do nowych środków transportu będących przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów.

## Rozdział 5

### Szczególne procedury dotyczące złota inwestycyjnego

#### Art. 121

1. Ilekroć w przepisach niniejszego rozdziału jest mowa o złocie inwestycyjnym, rozumie się przez to:

- 1) złoto w postaci sztabek lub płytek o próbie co najmniej 995 tysięcznych oraz złoto reprezentowane przez papiery wartościowe;
- 2) złote monety, które spełniają łącznie następujące warunki:

- a) posiadają próbę co najmniej 900 tysięcznych,
  - b) zostały wybite po roku 1800,
  - c) są lub były obowiązującym środkiem płatniczym w kraju pochodzenia,
  - d) są sprzedawane po cenie, która nie przekracza o więcej niż 80% wartości rynkowej złota zawartego w monecie.
2. Złote monety wymienione w spisie ogłaszanym co roku w serii C Dziennika Urzędowego Wspólnot Europejskich spełniają warunki określone w ust. 1 pkt 2 przez cały rok obowiązywania spisu.
  3. Złotych monet, o których mowa w ust. 1 i 2, nie traktuje się jako przedmiotów kolekcjonerskich o wartości numizmatycznej.

#### Art. 122

1. Zwalnia się od podatku dostawę, wewnątrzwspólnotowe nabycie i import złota inwestycyjnego, w tym również złota inwestycyjnego reprezentowanego przez certyfikaty na złoto asygnowane lub nieasygnowane, lub złota, którym prowadzony jest obrót na rachunkach złota, oraz w szczególności pożyczki w złocie i operacje typu swap w złocie, z którymi wiąże się prawo własności lub roszczenie w odniesieniu do złota inwestycyjnego, a także transakcje dotyczące złota inwestycyjnego związane z kontraktami typu futures i forward, powodujące przeniesienie prawa własności lub roszczenia w odniesieniu do złota inwestycyjnego.
2. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1, stosuje się odpowiednio do usług świadczonych przez agentów działających w imieniu i na rzecz innych osób, pośredniczących w dostawie złota inwestycyjnego dla swojego zleceniodawcy.

#### Art. 123

1. Podatnik może zrezygnować ze zwolnienia, o którym mowa w art. 122 ust. 1, jeżeli:
  - 1) wytwarza złoto inwestycyjne lub przetwarza złoto innego rodzaju na złoto inwestycyjne, a dostawa jest dokonywana dla innego podatnika, lub
  - 2) w zakresie prowadzonego przedsiębiorstwa dokonuje dostawy złota w celach przemysłowych, a dostawa dotyczy złota inwestycyjnego, o którym mowa w art. 121 ust. 1 pkt 1, i jest dokonywana dla innego podatnika.
2. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio do usług, o których mowa w art. 122 ust. 2.
3. Podatnicy, o których mowa w ust. 1 i 2, są obowiązani zawiadomić na piśmie o zamiarze rezygnacji ze zwolnienia naczelnika urzędu skarbowego przed początkiem miesiąca, w którym rezygnują ze zwolnienia, z tym że w przypadku podatników rozpoczynających wykonywanie czynności, o których mowa w art. 122, w ciągu roku podat-

kowego – przed dniem wykonania pierwszej z tych czynności.

#### Art. 124

1. Podatnik wykonujący czynności zwolnione od podatku na podstawie art. 122 ust. 1 ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego:
  - 1) od nabycia złota inwestycyjnego od podatnika, o którym mowa w art. 123 ust. 1;
  - 2) od nabycia, w tym również wewnątrzwspólnotowego, lub importu złota innego niż złoto inwestycyjne, jeżeli to złoto jest następnie przekształcone w złoto inwestycyjne przez tego podatnika lub na jego rzecz;
  - 3) od nabycia usług polegających na zmianie postaci, masy lub próby złota, w tym złota inwestycyjnego.
2. Podatnik zwolniony od podatku na podstawie art. 122 ust. 1, który wytwarza złoto inwestycyjne lub przetwarza złoto w złoto inwestycyjne, ma prawo do odliczenia od kwoty podatku należnego kwotę podatku naliczonego od nabycia, w tym również wewnątrzwspólnotowego, lub importu towarów lub usług, związanych z wytworzeniem lub przetworzeniem tego złota.
3. Przepis art. 86 ust. 2 stosuje się odpowiednio.

#### Art. 125

1. Podatnicy dokonujący dostaw złota inwestycyjnego są obowiązani prowadzić ewidencję, o której mowa w art. 109 ust. 3.
2. Ewidencja powinna zawierać także dane dotyczące nabywcy, które umożliwiają jego identyfikację.

## Rozdział 6

### System zwrotu podatku podróżnym

#### Art. 126

1. Osoby fizyczne niemające stałego miejsca zamieszkania na terytorium Wspólnoty, zwane dalej „podróżnymi”, mają prawo do otrzymania zwrotu podatku zapłaconego przy nabyciu towarów na terytorium kraju, które w stanie nienaruszonym zostały wywiezione przez nie poza terytorium Wspólnoty w bagażu osobistym podróżnego, z zastrzeżeniem ust. 3 oraz art. 127 i 128.
2. Miejsce stałego zamieszkania, o którym mowa w ust. 1, ustala się na podstawie paszportu lub innego dokumentu stwierdzającego tożsamość.
3. Zwrot podatku nie przysługuje w przypadku nabycia paliw silnikowych.

#### Art. 127

1. Zwrot podatku, o którym mowa w art. 126 ust. 1, przysługuje w przypadku zakupu towarów u podatników, zwanych dalej „sprzedawcami”, którzy:
  - 1) są zarejestrowani jako podatnicy podatku oraz

- 2) prowadzą ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących, oraz
- 3) zawarli umowy w sprawie zwrotu podatku przynajmniej z jednym z podmiotów, o których mowa w ust. 8.
2. Przepisu ust. 1 pkt 3 nie stosuje się w przypadku, gdy sprzedawca dokonuje zwrotu podatku podróźnemu.
3. Sprzedawcami nie mogą być podatnicy zwolnieni od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9.
4. Sprzedawcy są obowiązani:
  - 1) poinformować naczelnika urzędu skarbowego na piśmie, że są sprzedawcami;
  - 2) zapewnić podróźnym pisemną informację o zasadach zwrotu podatku w czterech językach: polskim, angielskim, niemieckim i rosyjskim;
  - 3) oznaczyć punkty sprzedaży znakiem informującym podróźnych o możliwości zakupu w tych punktach towarów, od których przysługuje zwrot podatku;
  - 4) poinformować naczelnika urzędu skarbowego o miejscu, gdzie podróźny dokonujący u nich zakupu towarów może odebrać podatek, oraz z kim mają zawarte umowy o zwrot podatku, i przedłożyć kopie tych umów.
5. Zwrot podatku podróźnym jest dokonywany w złotych przez sprzedawcę lub w punktach zwrotu VAT przez podmioty, których przedmiotem działalności jest dokonywanie zwrotu, o którym mowa w art. 126 ust. 1.
6. Sprzedawcy, o których mowa w ust. 5, mogą dokonywać zwrotu, o którym mowa w art. 126 ust. 1, pod warunkiem że ich obroty za poprzedni rok podatkowy wyniosły powyżej 400 000 zł oraz że dokonują zwrotu podatku wyłącznie w odniesieniu do towarów nabytych przez podróźnego u tego sprzedawcy.
7. Przepis ust. 6 stosuje się również w przypadku, gdy sprzedawca nie spełnia warunków dotyczących wysokości obrotów, o którym mowa w tym przepisie, jednakże wyłącznie w odniesieniu do sprzedaży dokonanej podróźnemu w roku podatkowym, w którym spełniał ten warunek.
8. Podmioty, o których mowa w ust. 5, niebędące sprzedawcami mogą dokonywać zwrotu, o którym mowa w art. 126 ust. 1, pod warunkiem że podmioty te:
  - 1) są co najmniej od 12 miesięcy poprzedzających złożenie wniosku o wydanie zaświadczenia, o którym mowa w pkt 6, zarejestrowanymi podatnikami podatku;
  - 2) zawiadomiły na piśmie naczelnika urzędu skarbowego o zamiarze rozpoczęcia działalności w zakresie zwrotu podatku podróźnym;
  - 3) co najmniej od 12 miesięcy poprzedzających złożenie wniosku o wydanie zaświadczenia, o którym mowa w pkt 6, nie mają zaległości w podatkach stanowiących dochody budżetu państwa
    - oraz zaległości z tytułu składek wobec Zakładu Ubezpieczeń Społecznych;
  - 4) zawarły umowy ze sprzedawcami, o których mowa w ust. 1, w sprawie zwrotu podatku;
  - 5) złożyły w urzędzie skarbowym kaucję gwarancyjną w wysokości 5 mln zł w formie:
    - a) depozytu pieniężnego,
    - b) gwarancji bankowych,
    - c) obligacji Skarbu Państwa co najmniej o trzyletnim terminie wykupu;
  - 6) uzyskały od ministra właściwego do spraw finansów publicznych zaświadczenie stwierdzające spełnienie łącznie warunków wymienionych w pkt 1-5.
9. Kaucja gwarancyjna, o której mowa w ust. 8 pkt 5, jest utrzymywana przez cały okres działalności podmiotu, o którym mowa w ust. 5, i podlega zwrotowi po zakończeniu działalności związanej ze zwrotem podatku.
10. Podmiotem, o którym mowa w ust. 8, dokonującym zwrotu podatku może być wyłącznie spółka z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółka akcyjna.
11. Członkami władz spółek wymienionych w ust. 10 nie mogą być osoby karane za przestępstwa skarbowe lub za przestępstwa popełnione w celu osiągnięcia korzyści majątkowej.
- 11a.<sup><2a></sup> Zaświadczenie, o którym mowa w ust. 8 pkt 6, minister właściwy do spraw finansów publicznych wydaje na okres nie dłuższy niż 1 rok.
- 11b.<sup><2a></sup> Warunek, o którym mowa w ust. 8 pkt 3, uważa się za spełniony również w przypadku gdy podmioty posiadały zaległości w podatkach stanowiących dochody budżetu państwa lub zaległości z tytułu składek wobec Zakładu Ubezpieczeń Społecznych i uregulowały te zaległości wraz z odsetkami za zwłokę w terminie 30 dni od dnia powstania tych zaległości.
- 11c.<sup><2a></sup> Przepisy ust. 8-11b stosuje się odpowiednio do podmiotów, które uzyskały zaświadczenie, o którym mowa w ust. 8 pkt 6, i które przed upływem okresu, na który zostało ono wydane, ponownie składają wniosek o wydanie zaświadczenia na następny okres.
12. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, tryb przyjmowania kaucji gwarancyjnej, o której mowa w ust. 8 pkt 5, uwzględniając konieczność zapewnienia prawidłowego udokumentowania przyjęcia kaucji.

#### Art. 128

1. Zwrot podatku może być dokonany, jeżeli podróźny wywiózł zakupiony towar poza terytorium Wspólnoty nie później niż w ostatnim dniu trzeciego miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonał zakupu.
2. Podstawą do dokonania zwrotu podatku jest przedstawienie przez podróźnego imiennego dokumentu wystawionego przez sprzedawcę, zawierającego w szczególności

#### Art. 130

1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór:
  - 1) znaku, o którym mowa w art. 127 ust. 4 pkt 3;
  - 2) dokumentu, o którym mowa w art. 128 ust. 2;
  - 3) stempla, o którym mowa w art. 128 ust. 2.

2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, wydając rozporządzenie, o którym mowa w ust. 1, uwzględni:
  - 1) prawidłową identyfikację towarów;
  - 2) możliwość potwierdzania wywozu towarów przez organy celne.
3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia:
  - 1) inne towary niż wymienione w art. 126 ust. 3, przy których wywozie nie stosuje się art. 126 ust. 1,
  - 2) minimalną łączną wartość zakupów wynikającą z dokumentów, o których mowa w art. 128 ust. 2, przy której można żądać zwrotu podatku,
  - 3) maksymalną wysokość prowizji, o której mowa w art. 128 ust. 6
 – uwzględniając sytuację gospodarczą państwa, sytuację w zakresie obrotu towarowego z zagranicą poszczególnymi grupami towarów, sytuację rynkową w obrocie towarami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem oraz przepisy Wspólnoty Europejskiej.
4. Rozporządzenie, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, minister właściwy do spraw finansów publicznych wydaje w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw wewnętrznych, określając również rodzaje i sposób zabezpieczeń dokumentu utrudniających jego fałszowanie.

## Rozdział 7

### Procedury szczególne dotyczące podmiotów zagranicznych świadczących na terytorium Wspólnoty usługi elektroniczne osobom niepodlegającym opodatkowaniu

#### Art. 131

Ilekroć w niniejszym rozdziale jest mowa o:

- 1) VAT – rozumie się przez to podatek i podatek od wartości dodanej;
- 2) podmiotach zagranicznych – rozumie się przez to osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne mające siedzibę lub miejsce zamieszkania poza terytorium Wspólnoty, wykonujące czynności podlegające opodatkowaniu VAT na terytorium Wspólnoty, które nie zarejestrowały swojej działalności na terytorium Wspólnoty i wobec których nie powstaje wymóg identyfikacji na potrzeby VAT na terytorium państwa członkowskiego;
- 3) osobach niepodlegających opodatkowaniu – rozumie się przez to osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne niebędące podatnikami VAT;
- 4) państwie członkowskim identyfikacji – rozumie się przez to państwo członkowskie, które podmiot zagraniczny wybiera w celu przedłożenia zgłosze-

- nia, o którym mowa w art. 132 ust. 1, w przypadku gdy jego działalność jako podatnika VAT na terytorium Wspólnoty zostanie rozpoczęta zgodnie z postanowieniami tego rozdziału;
- 5) państwie członkowskim konsumpcji – rozumie się przez to państwo członkowskie, w odniesieniu do którego zgodnie z art. 27 ust. 5 przyjmuje się, że na jego terytorium ma miejsce świadczenie usług elektronicznych.

#### Art. 132

1. Podmioty zagraniczne świadczące na terytorium Wspólnoty usługi elektroniczne osobom niepodlegającym opodatkowaniu, które mają siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium Wspólnoty, mogą złożyć w państwie członkowskim identyfikacji zgłoszenie informujące o zamiarze skorzystania ze specjalnych procedur rozliczania VAT wobec tych usług, o których mowa w ust. 2-7, w art. 133 oraz w art. 134.
2. Zgłoszenie, o którym mowa w ust. 1, podmioty zagraniczne składają drogą elektroniczną.
3. W przypadku gdy państwem członkowskim identyfikacji jest Rzeczpospolita Polska, zgłoszenie, o którym mowa w ust. 1, składa się do Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście, zwanego dalej „naczelnikiem drugiego urzędu skarbowego”.
4. Zgłoszenie w przypadku, o którym mowa w ust. 3, powinno być opatrzone bezpiecznym podpisem elektronicznym weryfikowanym przy pomocy ważnego kwalifikowanego certyfikatu, przyznanego na podstawie odrębnych przepisów, oraz zawierać: nazwę podmiotu zagranicznego, jego adres opatrzony kodem pocztowym, adres poczty elektronicznej, adres stron internetowych należących do tego podmiotu, przyznany mu w państwie siedziby lub miejsca zamieszkania numer podatkowy oraz oświadczenie, że podmiot zagraniczny nie został zidentyfikowany na potrzeby VAT na terytorium Wspólnoty.
5. Naczelnik drugiego urzędu skarbowego, potwierdzając zgłoszenie, o którym mowa w ust. 3, nadaje z wykorzystaniem drogi elektronicznej podmiotowi zagranicznemu numer identyfikacyjny na potrzeby wykonywanych przez niego usług elektronicznych.
6. Podmiot zagraniczny zidentyfikowany zgodnie z ust. 5 jest obowiązany do zawiadomienia naczelnika drugiego urzędu skarbowego o wszelkich zmianach danych objętych zgłoszeniem, o którym mowa w ust. 3, w terminie 7 dni, licząc od dnia, w którym nastąpiła zmiana.
7. W przypadku gdy podmiot zagraniczny zidentyfikowany zgodnie z ust. 5:
  - 1) zawiadomi naczelnika drugiego urzędu skarbowego o zaprzestaniu wykonywania czynności, o których mowa w ust. 1, lub

- 2) nie zawiadomi naczelnika drugiego urzędu skarbowego o zaprzestaniu wykonywania usług, o których mowa w ust. 1, lecz nie składa deklaracji VAT, o której mowa w art. 133 ust. 1, przez kolejne trzy kwartały, lub
  - 3) nie spełnia warunków niezbędnych do korzystania z procedur szczególnych określonych w niniejszym rozdziale, lub
  - 4) stale narusza zasady korzystania z procedur szczególnych określonych w niniejszym rozdziale
- naczelnik drugiego urzędu skarbowego zawiadomi podmiot zagraniczny o wygaśnięciu identyfikacji tego podmiotu na potrzeby VAT na terytorium Wspólnoty.
8. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw informatyzacji, może określić, w drodze rozporządzenia, inny niż wymieniony w ust. 4 sposób dokonywania zgłoszenia informującego o zamiarze skorzystania ze specjalnych procedur rozliczania VAT usług elektronicznych, uwzględniając:
    - 1) konieczność zapewnienia identyfikacji dokonującego zgłoszenia;
    - 2) stosowane techniki w zakresie przesyłania dokumentów w formie elektronicznej i kodowania danych w tych dokumentach.

#### Art. 133

1. Podmioty zagraniczne zidentyfikowane zgodnie z art. 132 ust. 5 na potrzeby VAT są obowiązane drogą elektroniczną składać do Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście, zwanego dalej „drugim urzędem skarbowym”, deklaracje na potrzeby rozliczenia VAT, zwane dalej „deklaracjami VAT”.
2. Deklaracje VAT składa się za okresy kwartalne, do 20. dnia po zakończeniu kwartału, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu świadczenia usług elektronicznych.
3. Deklaracje VAT składa się w terminie określonym w ust. 2 również w przypadku, gdy w danym okresie rozliczeniowym nie powstał obowiązek podatkowy z tytułu świadczenia usług elektronicznych.
4. Deklaracja VAT powinna zawierać:
  - 1) numer identyfikacyjny, o którym mowa w art. 132 ust. 5;
  - 2) dla każdego państwa członkowskiego konsumpcji:
    - a) ogólną wartość usług elektronicznych pomniejszoną o VAT,
    - b) całkowitą kwotę podatku należnego przypadającą na usługi elektroniczne,
    - c) stawkę podatku;
  - 3) dla wszystkich państw członkowskich konsumpcji – całkowitą kwotę podatku należnego.
5. Kwoty w deklaracji VAT wyrażane są w złotych polskich.

6. W przypadku gdy płatności z tytułu świadczenia usług elektronicznych odbywały się w innych walutach niż złoty polski, do przeliczeń stosuje się kurs wymiany obowiązujący ostatniego dnia danego okresu rozliczeniowego.
7. W przypadku, o którym mowa w ust. 6, przeliczenia dokonuje się według kursu wymiany publikowanego przez Europejski Bank Centralny na dany dzień lub – jeżeli nie zostanie opublikowany w tym dniu – według kursu opublikowanego następnego dnia.
8. Podmioty zagraniczne są obowiązane do wpłacania kwot VAT w złotych polskich w terminie, o którym mowa w ust. 2, na rachunek bankowy drugiego urzędu skarbowego.

#### Art. 134

1. Podmioty zagraniczne zidentyfikowane zgodnie z art. 132 ust. 5 na potrzeby VAT są obowiązane prowadzić ewidencję w postaci elektronicznej zawierającą dane niezbędne do określenia przedmiotu i podstawy opodatkowania, wysokości kwoty podatku należnego, kwoty VAT do zapłaty w państwie członkowskim konsumpcji, całkowitej kwoty VAT do zapłaty w państwie członkowskim identyfikacji oraz inne dane służące do prawidłowego sporządzenia deklaracji VAT.
2. Ewidencja, o której mowa w ust. 1, powinna być udostępniona przez podmiot zagraniczny drogą elektroniczną na każde żądanie państwa członkowskiego identyfikacji oraz państwa członkowskiego konsumpcji.
3. Ewidencję, o której mowa w ust. 1, należy przechowywać przez okres 10 lat od zakończenia roku, w którym dokonano świadczenia usług elektronicznych.

### Rozdział 8

#### Wewnątrzwspólnotowe transakcje trójstronne – procedura uproszczona

#### Art. 135

1. Ilekroć w niniejszym rozdziale jest mowa o:
  - 1) VAT – rozumie się przez to podatek i podatek od wartości dodanej;
  - 2) wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej – rozumie się przez to transakcję, w której są spełnione łącznie następujące warunki:
    - a) trzech podatników VAT zidentyfikowanych na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych w trzech różnych państwach członkowskich uczestniczy w dostawie towaru w ten sposób, że pierwszy z nich wydaje ten towar bezpośrednio ostatniemu w kolejności, przy czym dostawa tego towaru jest dokonana między pierwszym i drugim oraz drugim i ostatnim w kolejności,
    - b) przedmiot dostawy jest wysyłany lub transportowany przez pierw-

szego lub też transportowany przez drugiego w kolejności podatnika VAT lub na ich rzecz z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego;

- 3) wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów – rozumie się przez to nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu przez dokonującego dostawę, nabywcę towarów lub na ich rzecz;
- 4) procedurze uproszczonej – rozumie się przez to procedurę rozliczania VAT w wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej, polegającą na tym, że ostatni w kolejności podatnik VAT rozlicza VAT z tytułu dokonania na jego rzecz dostawy towarów przez drugiego w kolejności podatnika VAT, jeżeli łącznie są spełnione następujące warunki:
  - a) dostawa na rzecz ostatniego w kolejności podatnika VAT była bezpośrednio poprzedzona wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów u drugiego w kolejności podatnika VAT,
  - b) drugi w kolejności podatnik VAT dokonujący dostawy na rzecz ostatniego w kolejności podatnika VAT nie posiada siedziby lub miejsca zamieszkania w państwie członkowskim, w którym kończy się transport lub wysyłka,
  - c) drugi w kolejności podatnik VAT stosuje wobec pierwszego i ostatniego w kolejności podatnika VAT ten sam numer identyfikacyjny na potrzeby VAT, który został mu przyznany przez państwo członkowskie inne niż to, w którym zaczyna się lub kończy transport lub wysyłka,
  - d) ostatni w kolejności podatnik VAT stosuje numer identyfikacyjny na potrzeby VAT państwa członkowskiego, w którym kończy się transport lub wysyłka,
  - e) ostatni w kolejności podatnik VAT został wskazany przez drugiego w kolejności podatnika VAT jako obowiązany do rozliczenia podatku VAT od dostawy towarów realizowanej w ramach procedury uproszczonej.
2. Procedura uproszczona ma zastosowanie również wtedy, gdy ostatni w kolejności podmiot jest osobą prawną, która nie jest podatnikiem podatku od wartości dodanej lub podatnikiem, o którym mowa w art. 15, a która jest zidentyfikowana na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych w państwie członkowskim, w którym znajduje się

towar w momencie zakończenia transportu lub wysyłki; w przypadku procedury uproszczonej uznaje się, że wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów zostało opodatkowane u drugiego w kolejności podatnika VAT.

#### Art. 136

1. W przypadku gdy w procedurze uproszczonej drugim w kolejności podatnikiem, o którym mowa w art. 135 ust. 1 pkt 4 lit. b i c, jest podatnik wymieniony w art. 15, uznaje się, że wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów zostało u niego opodatkowane, jeżeli wystawił on ostatniemu w kolejności podatnikowi VAT fakturę zawierającą, oprócz danych wymienionych w art. 106, następujące informacje:
  - 1) adnotację „VAT: Faktura WE uproszczona na mocy art. 135-138 ustawy o ptu” lub „VAT: Faktura WE uproszczona na mocy Artykułu 28c (E) Szóstej dyrektywy”;
  - 2) stwierdzenie, że podatek z tytułu dokonanej dostawy zostanie rozliczony przez ostatniego w kolejności podatnika podatku od wartości dodanej;
  - 3) numer, o którym mowa w art. 97 ust. 10, który jest stosowany przez niego wobec pierwszego i ostatniego w kolejności podatnika podatku od wartości dodanej;
  - 4) numer identyfikacyjny stosowany na potrzeby podatku od wartości dodanej ostatniego w kolejności podatnika.
2. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio, gdy ostatnim w kolejności podmiotem jest osoba prawna, która nie jest podatnikiem podatku od wartości dodanej, a która jest zidentyfikowana na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych w państwie członkowskim, w którym znajduje się towar w momencie zakończenia wysyłki lub transportu.

#### Art. 137

1. W przypadku gdy w procedurze uproszczonej ostatnim w kolejności podatnikiem VAT jest podatnik wymieniony w art. 15, drugi w kolejności podatnik podatku od wartości dodanej, określony w art. 135 ust. 1 pkt 4 lit. b i c, jest obowiązany do pisemnego zawiadomienia biura wymiany informacji o podatku VAT o zamiarze skorzystania z procedury uproszczonej.
2. Zawiadomienie, o którym mowa w ust. 1, składa się przed dniem dokonania dostawy, do której mają mieć zastosowanie postanowienia niniejszego artykułu.
3. Zawiadomienie, o którym mowa w ust. 1, powinno zawierać następujące dane:
  - 1) nazwę i adres podatnika podatku od wartości dodanej oraz jego numer identyfikacyjny na potrzeby podatku od wartości dodanej, który ma być zastosowany w wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej;
  - 2) nazwę i adres podatnika, o którym mowa w art. 15, ostatniego w kolejności w

wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej;

- 3) przewidywaną datę pierwszej dostawy, która ma być dokonana w ramach wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej.
4. Kopię zawiadomienia, o którym mowa w ust. 1, podatnik podatku od wartości dodanej jest obowiązany przesłać podatnikowi, o którym mowa w ust. 3 pkt 2.
5. W przypadku dalszych dostaw w ramach procedury uproszczonej dla tego samego podatnika, o którym mowa w ust. 3 pkt 2, nie składa się kolejnych zawiadomień, o których mowa w ust. 1.
6. Przepis art. 136 stosuje się odpowiednio, gdy drugim w kolejności podatnikiem jest podatnik podatku od wartości dodanej w przypadku, o którym mowa w ust. 1, z zastrzeżeniem ust. 7.
7. Przepis art. 136 ust. 1 stosuje się odpowiednio do podatnika podatku od wartości dodanej będącego drugim w kolejności podatnikiem, który posługuje się w procedurze uproszczonej numerem identyfikacyjnym wydanym mu na potrzeby tego podatku przez państwo członkowskie inne niż Rzeczpospolita Polska, z uwzględnieniem obowiązujących w tym innym państwie członkowskim przepisów w zakresie dokumentowania tej procedury.

**Art. 138**

1. Podatnik wymieniony w art. 15, do którego ma zastosowanie procedura uproszczona, jest obowiązany, oprócz danych określonych w art. 109 ust. 3, podać w prowadzonej ewidencji następujące informacje:
  - 1) w przypadku gdy jest drugim w kolejności podatnikiem – ustalone wynagrodzenie za dostawy w ramach procedury uproszczonej oraz nazwę i adres ostatniego w kolejności podatnika podatku od wartości dodanej (osoby prawnej niebędącej podatnikiem podatku od wartości dodanej, obowiązującej do rozliczenia VAT z tytułu tej transakcji);
  - 2) w przypadku gdy jest ostatnim w kolejności podatnikiem:
    - a) obrót z tytułu dokonanej na jego rzecz dostawy w rozumieniu art. 135 ust. 1 pkt 4 lit. a oraz kwotę podatku przypadającą na tę dostawę, która stanowi u niego wewnątrzspółnotowe nabycie towarów,
    - b) nazwę i adres drugiego w kolejności podatnika podatku od wartości dodanej.
2. Przepis ust. 1 pkt 2 stosuje się odpowiednio do osób prawnych niebędących podatnikami, o których mowa w art. 15.
3. W przypadku drugiego w kolejności podatnika VAT, który wykorzystuje w wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej numer identyfikacyjny na potrzeby podatku od wartości dodanej przyznany mu przez państwo

członkowskie inne niż Rzeczpospolita Polska, nie powstaje obowiązek prowadzenia ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3, gdy transport lub wysyłka kończy się na terytorium kraju.

4. Przepis ust. 3 stosuje się, jeżeli są spełnione wszystkie warunki, o których mowa w art. 136 i 137, do przeniesienia obowiązku rozliczenia podatku na ostatniego w kolejności podatnika VAT.
5. W przypadku gdy drugim w kolejności podatnikiem VAT w procedurze uproszczonej jest podatnik, o którym mowa w art. 15, jest on obowiązany wykazać dane o dokonanych transakcjach odpowiednio w deklaracji podatkowej oraz informacjach podsumowujących.

**Dział XIII**

**Zmiany w przepisach obowiązujących, przepisy przejściowe i końcowe**

**Rozdział 1**

**Zmiany w przepisach obowiązujących**

(pominięty)

**Rozdział 2**

**Przepisy przejściowe i końcowe**

**Art. 146**

1. W okresie od dnia przystąpienia Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej do:
  - 1) dnia 30 kwietnia 2008 r. stosuje się stawkę w wysokości 3% w odniesieniu do czynności, o których mowa w art. 5, których przedmiotem są towary i usługi wymienione w załączniku nr 6 do ustawy, z wyłączeniem wewnątrzspółnotowej dostawy towarów i eksportu towarów;
  - 2) dnia 31 grudnia 2007 r. stosuje się stawkę w wysokości 7% w odniesieniu do:
    - a) robót budowlano-montażowych oraz remontów i robót konserwacyjnych związanych z budownictwem mieszkaniowym i infrastrukturą towarzyszącą,
    - b) obiektów budownictwa mieszkaniowego lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych,
    - c) usług gastronomicznych, z wyłączeniem:
      - sprzedaży napojów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,2% oraz napojów alkoholowych będących mieszaniną piwa i napojów bezalkoholowych, w których zawartość alkoholu przekracza 0,5%,
      - <sup><2a></sup> sprzedaży kawy i herbaty (wraz z dodatkami), napojów bezalkoholowych gazowanych, wód mineralnych, a także sprzedaży w stanie nieprze-

tworzonym innych towarów opodatkowanych stawką 22%,

- 3) dnia 31 grudnia 2007 r. stawkę podatku 0% stosuje się do:
  - a) dostaw w kraju i wewnątrzspółnotowego nabycia:
    - książek (PKWiU ex 22.11) – z wyłączeniem książek adresowych o zasięgu krajowym, regionalnym i lokalnym, książek telefonicznych, teleksów i telefaksów (PKWiU 22.11.20-60.10), nut, map i ulotek – oznaczonych stosowanymi na podstawie odrębnych przepisów symbolami ISBN,
    - czasopism specjalistycznych,
  - b) importu:
    - drukowanych książek i broszur (ex PCN 4901), (ex CN 4901), oznaczonych stosowanymi na podstawie odrębnych przepisów symbolami ISBN,
    - czasopism specjalistycznych,
  - c) przekształcenia spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu oraz przeniesienia na rzecz członka spółdzielni własności lokalu mieszkalnego lub własności domu jednorodzinnego.
2. Przez roboty związane z budownictwem mieszkaniowym i infrastrukturą towarzyszącą, o których mowa w ust. 1 pkt 2 lit. a, rozumie się roboty budowlane dotyczące inwestycji w zakresie obiektów budownictwa mieszkaniowego i infrastruktury towarzyszącej oraz remontów obiektów budownictwa mieszkaniowego.
3. Przez infrastrukturę towarzyszącą budownictwu mieszkaniowemu, o której mowa w ust. 1 pkt 2 lit. a, rozumie się:
  - 1) sieci rozpraszające, wraz z urządzeniami, obiektami i przyłączami do budynków mieszkalnych,
  - 2) urządzenie i zagospodarowanie terenu w ramach przedsięwzięć i zadań budownictwa mieszkaniowego, w szczególności drogi, dojścia, dojazdy, zieleń i małą architekturę,
  - 3) urządzenia i ujęcia wody, stacje uzdatniania wody, oczyszczalnie ścieków, kotłownie oraz sieci wodociągowe, kanalizacyjne, ciepłone, elektroenergetyczne, gazowe i telekomunikacyjne
  - jeżeli są one związane z obiektami budownictwa mieszkaniowego.
4. Przez czasopisma specjalistyczne, o których mowa w ust. 1 pkt 3 lit. a tiret drugie i pkt 3 lit. b tiret drugie, należy rozumieć wydawnictwa periodyczne oznaczone symbolem ISSN, objęte kodem PKWiU 22.13, PCN 4902 i CN 4902, o tematyce szeroko pojętych zagadnień odnoszących się do działalności kulturalnej i twórczej, edukacyjnej, naukowej i popularnonaukowej, społecznej, zawodowej i metodycznej, regionalnej i lo-

kalnej, a także przeznaczone dla niewidomych i niedowidzących, publikowane nie częściej niż raz w tygodniu w postaci odrębnych zeszytów (numerów) objętych wspólnym tytułem, których zakończenia nie przewiduje się, ukazujące się na ogół w regularnych odstępach czasu w nakładzie nie wyższym niż 15 000 egzemplarzy, z wyjątkiem:

- 1) periodyków o treści ogólnej, stanowiących podstawowe źródło informacji bieżącej o aktualnych wydarzeniach krajowych i zagranicznych, przeznaczonych dla szerokiego kręgu czytelników;
- 2) publikacji zawierających treści pornograficzne, publikacji zawierających treści nawołujące do nienawiści na tle różnic narodowościowych, etnicznych, rasowych, wyznaniowych albo ze względu na bezwyznaniowość lub znieważające z tych powodów grupę ludności lub poszczególne osoby oraz publikacji propagujących ustroje totalitarne;
- 3) wydawnictw, w których co najmniej 33% powierzchni jest przeznaczony nieodpłatnie lub odpłatnie na ogłoszenia handlowe, reklamy lub teksty reklamowe, w szczególności czasopism informacyjno-reklamowych, reklamowych, folderów i katalogów reklamowych;
- 4) wydawnictw, które zawierają głównie kompletną powieść, opowiadanie lub inne dzieło w formie tekstu ilustrowanego lub nie, albo w formie rysunków opatrzonych opisem lub nie;
- 5) publikacji, w których więcej niż 20% powierzchni jest przeznaczony na krzyżówki, kryptogramy, zagadki oraz inne gry słowne lub rysunkowe;
- 6) publikacji zawierających informacje popularne, w szczególności porady, informacje o znanych i sławnych postaciach z życia publicznego;
- 7) czasopism, na których nie zostanie uwiaryściowana wysokość nakładu.

#### Art. 147

1. W okresie do dnia 31 grudnia 2005 r. zwalnia się od podatku usługi udzielania licencji i sublicencji, inne niż wymienione w art. 4 pkt 2 lit. c i lit. e ustawy, o której mowa w art. 175, udzielone na podstawie umów zawartych przed dniem wejścia w życie ustawy, bez uwzględniania zmian tych umów dokonanych po tym dniu.
2. Przepis ust. 1 stosuje się pod warunkiem że umowy zostały zarejestrowane w urzędzie skarbowym przed dniem 14 maja 2004 r.

#### Art. 148

Dla obliczenia kwoty sprzedaży opodatkowanej, o której mowa w art. 7 ust. 4-6, za rok 2003 oraz za okres od dnia 1 stycznia do dnia 30 kwietnia 2004 r. przyjmuje się wartość sprzedaży towarów opodatkowanych w ro-

zumieniu art. 4 pkt 8 ustawy wymienionej w art. 175.

#### Art. 149

1. Warunek wywozu towarów, o którym mowa w art. 6 ust. 8a pkt 1 ustawy wymienionej w art. 175, po dniu 30 kwietnia 2004 r. uznaje się za spełniony, jeżeli nie później niż z upływem 6 miesięcy od dnia otrzymania zaliczki nastąpił:
  - 1) wywóz towaru w wykonaniu czynności określonych w art. 2 ust. 1 i 3 ustawy wymienionej w art. 175, na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, a podatnik posiada dokument potwierdzający przyjęcie przez nabywcę towaru na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju;
  - 2) eksport towarów, o którym mowa w art. 2 pkt 8.
2. W przypadku, o którym mowa w art. 18 ust. 4-7 ustawy wymienionej w art. 175, otrzymanie dokumentu potwierdzającego wywóz towaru poza terytorium kraju po dniu 30 kwietnia 2004 r. upoważnia podatnika do dokonania korekty podatku należnego od dokonanej sprzedaży, w rozliczeniu za miesiąc, w którym podatnik dokument ten otrzymał.

#### Art. 150

W przypadku, o którym mowa w art. 21d ustawy wymienionej w art. 175, otrzymanie po dniu 30 kwietnia 2004 r. dokumentu potwierdzającego wywóz towaru poza terytorium kraju upoważnia podatnika do dokonania korekty podatku należnego od tej sprzedaży, nie później jednak niż przed upływem 6 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dokonano sprzedaży w rozumieniu art. 4 pkt 8 ustawy wymienionej w art. 175.

#### Art. 151

1. Kwoty, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2 oraz w art. 24 ust. 2, dla roku 2004 ustalone w proporcji do okresu maj – grudzień 2004 r. wynoszą odpowiednio 30 500 zł i 107 000 zł.
2. Kwoty ustalone zgodnie z ust. 1 przyjmuje się dla roku 2005 jako kwoty, o których mowa w art. 10 ust. 2 i art. 24 ust. 3.

#### Art. 152

1. Podatnicy, o których mowa w art. 15 ust. 1, nieposiadający siedziby, stałego miejsca prowadzenia działalności lub miejsca zamieszkania na terytorium kraju, zarejestrowani zgodnie z art. 9 ustawy wymienionej w art. 175, mają obowiązek ustanowienia przedstawiciela podatkowego, o którym mowa w art. 15 ust. 7-10, oraz przekazania naczelnikowi urzędu skarbowego danych identyfikacyjnych ustanowionego przedstawiciela, w terminie do dnia 30 września 2004 r.
2. W przypadku gdy nie zostanie ustanowiony przedstawiciel podatkowy w terminie, o którym mowa w ust. 1, naczelnik urzędu

skarbowego wykreśla z urzędu podatnika z rejestru jako podatnika VAT.

#### Art. 153

1. Do podstawy opodatkowania, o której mowa w art. 29 ust. 6 i 7, nie wlicza się wartości wkładów i opłat, o których mowa w tym przepisie, oraz części tych wkładów i opłat, wniesionych przed dniem 1 maja 2004 r.
2. Przepisów ustawy nie stosuje się w przypadkach, o których mowa w art. 29 ust. 8, jeżeli ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego oraz zasiedlenie tego lokalu nastąpiło przed dniem 1 maja 2004 r.

#### Art. 154

1. Przepisu art. 86 ust. 7 nie stosuje się do samochodów będących przedmiotem umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze, w stosunku do których przysługiwało podatnikowi, zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, obowiązującymi przed dniem 1 maja 2004 r., prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od czynszu (raty) lub innych płatności wynikających z takiej umowy.
2. Przepis ust. 1 ma zastosowanie:
  - 1) w odniesieniu do umowy zawartej przed dniem wejścia w życie ustawy, bez uwzględniania zmian tej umowy po wejściu w życie ustawy, oraz
  - 2) pod warunkiem że umowa została zarejestrowana we właściwym urzędzie skarbowym do dnia 14 maja 2004 r.

#### Art. 155

W przypadkach nieuregulowanych w odrębnych przepisach, do przychodów opodatkowanych podatkiem dochodowym od osób fizycznych nie zalicza się należnego podatku od towarów i usług oraz zwróconej różnicy podatku od towarów i usług.

#### Art. 156

Informacje i zawiadomienia zgłoszone do organu podatkowego na podstawie ustawy wymienionej w art. 175 zachowują swoją ważność.

#### Art. 157

1. Podatnicy zarejestrowani na ostatni dzień przed dniem, o którym mowa w art. 176 pkt 2, na podstawie art. 9 ustawy wymienionej w art. 175, z wyłączeniem podatników wymienionych w art. 5 ust. 2 ustawy wymienionej w art. 175, będą uważani za podatników zarejestrowanych jako podatnicy VAT, z tym że podatnicy, którzy w zgłoszeniu rejestracyjnym, o którym mowa w art. 9 ust. 1 ustawy wymienionej w art. 175, zgłosili, że będą składać deklaracje podatkowe dla podatku od towarów i usług, zostaną uznani za podatników zarejestrowanych jako podatnicy VAT czynni, a pozostali – za podatników zarejestrowanych jako podatnicy VAT zwol-



nieni, bez konieczności potwierdzania tego faktu przez naczelnika urzędu skarbowego, z zastrzeżeniem ust. 2.

2. Przepisu ust. 1 nie stosuje się:

- 1) w przypadku gdy podatnik wymieniony w ust. 1, który zgłosił, że będzie składał deklaracje podatkowe, nie składał takiej deklaracji za 6 kolejnych miesięcy lub za 2 kolejne kwartały – poprzedzające ostatni miesiąc przed wejściem w życie ustawy;
- 2) w stosunku do zakładów (oddziałów) osoby prawnej, będących odrębnymi podatnikami w rozumieniu art. 5 ust. 2 ustawy wymienionej w art. 175.

**Art. 158**

W okresie od dnia, o którym mowa w art. 176 pkt 2, do dnia 30 kwietnia 2004 r. przepisy art. 96-98 stosuje się odpowiednio do podatników w rozumieniu ustawy, o której mowa w art. 175.

**Art. 159**

W okresie od dnia ogłoszenia ustawy do dnia 30 kwietnia 2004 r. terminy, o których mowa w art. 23 ust. 6, art. 24 ust. 5 i art. 114 ust. 1, dla dokonania czynności tam wymienionych skracają się do 7 dni.

**Art. 160**

1. Zakłady (oddziały) osoby prawnej, o których mowa w art. 157 ust. 2 pkt 2, które zgodnie z ustawą wymienioną w art. 175 wybrały metodę kasową rozliczeń lub wybrały rozliczenia za okresy kwartalne, tracą prawo do rozliczania się tą metodą oraz do rozliczania się za okresy kwartalne, począwszy od rozliczenia za kwiecień 2004 r.
2. Rozliczenia za kwiecień 2004 r. zakłady (oddziały), o których mowa w art. 157 ust. 2 pkt 2, dokonują w urzędzie skarbowym kierowanym przez naczelnika właściwego dla danego zakładu.
3. Osoba prawna, której zakłady (oddziały) rozliczały się jako odrębni podatnicy, wstępuje z dniem 1 maja 2004 r. we wszystkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki swojego zakładu (oddziału), który przestał być wyodrębnionym podatnikiem – w zakresie, w jakim dotyczą podatku od towarów i usług.

**Art. 161**

W przypadku podatników rozliczających się za okresy kwartalne, zgodnie z art. 10 ustawy, o której mowa w art. 175, oraz z art. 99:

- 1) pierwszy okres rozliczeniowy w 2004 r. obejmuje okres od stycznia do kwietnia 2004 r.;
- 2) drugi okres rozliczeniowy w 2004 r. obejmuje okres od maja do czerwca 2004 r.

**Art. 162**

1. W deklaracji podatkowej składanej za maj 2004 r. lub za drugi kwartał 2004 r. uwzględnia się kwotę podatku naliczonego nierozli-

czoną w poprzednich okresach w związku z art. 19 ust. 4 ustawy wymienionej w art. 175.

2. Do nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, o której mowa w art. 21 ust. 1 ustawy wymienionej w art. 175, wynikającej z ostatniej deklaracji podatkowej złożonej za okres przed dniem wejścia w życie ustawy stosuje się art. 87.
3. Podatnik, który w kwietniu 2004 r.:
  - 1) otrzymał fakturę lub dokument celny albo
  - 2) dokonał wpisu do rejestru – w przypadku stosowania przez podatnika w imporcie towarów procedury uproszczonej – i miał prawo, zgodnie z ustawą wymienioną w art. 175, do obniżenia kwoty podatku należnego w rozliczeniu za maj 2004 r. oraz nie obniżył kwoty podatku należnego w rozliczeniu za kwiecień 2004 r., może tego dokonać w rozliczeniu za maj 2004 r.
4. W przypadku gdy w ostatnim okresie rozliczeniowym występującym przed dniem 1 maja 2004 r. u podatnika powstał obowiązek podatkowy z tytułu importu usług i podatnik miał prawo, zgodnie z ustawą wymienioną w art. 175, do obniżenia kwoty podatku należnego w następnym okresie rozliczeniowym, oraz nie dokonał wcześniej obniżenia kwoty podatku należnego, może tego dokonać w rozliczeniu za pierwszy okres rozliczeniowy następujący po 30 kwietnia 2004 r.

**Art. 163**

1. Jeżeli w 2003 r. podatnik osiągnął obrót przekraczający kwotę 30 000 zł z tytułu wykonywania czynności, które zgodnie z przepisami ustawy podlegałyby opodatkowaniu lub nie podlegałyby opodatkowaniu, przy obliczaniu kwoty podatku naliczonego podlegającego odliczeniu zgodnie z art. 90 w okresach rozliczeniowych od maja do grudnia 2004 r. przyjmuje się proporcję, o której mowa w art. 90 ust. 3-8, wyliczoną na podstawie obrotów osiągniętych w 2003 r. z wykonywania tych czynności, uwzględniając zakres prawa do obniżenia kwoty podatku należnego, jaki wynika z ustawy. W przypadku gdy podatnik uzna jednak, że w odniesieniu do niego kwota osiągniętego w 2003 r. obrotu byłaby niereprezentatywna, stosuje się art. 90 ust. 9.
2. Korekta kwoty podatku naliczonego, o której mowa w art. 91, za rok 2004 dotyczy okresu od dnia 1 maja do końca roku podatkowego. Do obliczenia proporcji przyjmuje się obroty osiągnięte w tym okresie. Obliczoną za ten okres proporcję stosuje się przy wyliczeniu kwoty podatku naliczonego podlegającego odliczeniu zgodnie z art. 90 w trakcie 2005 r. W stosunku do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych przed 1 maja 2004 r. stosuje się przepisy art. 20 ust. 5 ustawy, o której mowa w art. 175.

**Art. 164**

W stosunku do bonów paliwowych wydanych przez banki spółdzielcze przed 1 maja 2004 r., stosuje się przepisy art. 40a, 40g, 40h i 40i ustawy, o której mowa w art. 175, nie dłużej jednak niż do 30 września 2004 r.

**Art. 165**

Do czasu wejścia w życie przepisów wykonawczych wydanych na podstawie art. 111 ust. 7 i 9 zachowują moc przepisy dotychczasowe wydane na podstawie art. 29 ust. 3 i 4 ustawy wymienionej w art. 175.

**Art. 166**

Do zwrotu podatku w odniesieniu do nabytych towarów i usług lub do importu towarów przez podmioty, o których mowa w art. 89 ust. 1 pkt 3, dokonanych w roku 2003 lub w okresie od dnia 1 stycznia do dnia 30 kwietnia 2004 r. stosuje się przepisy wydane na podstawie art. 23 ust. 1 pkt 4 ustawy wymienionej w art. 175.

**Art. 167**

Minimalna kwota łącznej wartości zakupów wraz z podatkiem, o której mowa w art. 21e ust. 2 pkt 2 ustawy wymienionej w art. 175, wynikająca z dokumentów wydanych na podstawie art. 21c ust. 2 ustawy wymienionej w art. 175, ma zastosowanie w okresie, w którym zgodnie z przepisami tej ustawy dokumenty te stanowiły podstawę do zwrotu podatku podróżnym.

**Art. 168**

1. W 2004 r. kwotę, o której mowa w art. 113 ust. 1, przyjmuje się w wysokości określonej przepisem wykonawczym wydanym na podstawie art. 14 ust. 11 pkt 1 ustawy wymienionej w art. 175.
2. Do podatników, którzy utracili prawo do zwolnienia od podatku lub zrezygnowali z tego zwolnienia, zgodnie z art. 14 ustawy wymienionej w art. 175, przed dniem 1 maja 2004 r., stosuje się odpowiednio przepisy art. 113 ust. 11.
3. Do obliczenia wartości sprzedaży opodatkowanej, o której mowa w art. 113, za rok 2003 oraz za okres od dnia 1 stycznia do dnia 30 kwietnia 2004 r., przyjmuje się wartość sprzedaży towarów w rozumieniu art. 14 ust. 1 ustawy wymienionej w art. 175.

**Art. 169**

Zaświadczenie, o którym mowa w art. 21b ust. 7 pkt 6 ustawy wymienionej w art. 175, wydane przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych przed dniem 1 maja 2004 r. jest ważne do czasu wydania nowego zaświadczenia lub do dnia, w którym upłyne termin jego ważności.

**Art. 170**

1. Ilekroć w niniejszym artykule jest mowa o:

- 1) terytorium Wspólnoty przed rozszerzeniem – rozumie się przez to terytorium Wspólnoty przed dniem 1 maja 2004 r.;
  - 2) terytorium nowych państw członkowskich – rozumie się przez to terytorium państw przystępujących do Wspólnoty Europejskiej na podstawie Traktatu o Przystąpieniu podpisanego w dniu 16 kwietnia 2003 r., z wyjątkiem terytorium kraju.
2. W przypadku gdy towary zostały przywiezione z terytorium Wspólnoty przed rozszerzeniem lub z terytorium nowych państw członkowskich na terytorium kraju przed dniem 1 maja 2004 r. i w dniu 1 maja 2004 r. pozostają w dalszym ciągu na terytorium kraju objęte następującym przeznaczeniem celnym:
    - 1) procedurą uszlachetniania czynnego w systemie zawiesznień,
    - 2) procedurą odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem od należności celnych przywozowych,
    - 3) procedurą składu celnego,
    - 4) procedurą tranzytu, w tym także składowaniem czasowym przed nadaniem przeznaczenia celnego,
    - 5) wolny obszar celny/skład wolnocłowy – przepisy o podatku od towarów i usług obowiązujące w chwili nadania tym towarom tego przeznaczenia celnego stosuje się nadal do momentu zakończenia tego przeznaczenia.
  3. Jeżeli dostawa towarów ma miejsce po 30 kwietnia 2004 r. przed nadaniem innego przeznaczenia celnego towarom, o których mowa w ust. 2, do czynności tej stosuje się przepisy niniejszej ustawy.
  4. Za import towarów, o których mowa w ust. 2, uważa się:
    - 1) zakończenie na terytorium kraju przeznaczenia celnego zgodnie z przepisami prawa celnego, z zastrzeżeniem ust. 5, lub
    - 2) wprowadzenie na terytorium kraju towarów do wolnego obrotu bez dokonania formalności celnych.
  5. Jeżeli towarom, o których mowa w ust. 2, nadano po 1 maja 2004 r. przeznaczenie celne, które nie powoduje powstania obowiązku podatkowego z tytułu importu towarów, za import towarów uważa się zakończenie na terytorium kraju tego przeznaczenia celnego. Przepisy ust. 3 i ust. 4 pkt 2 stosuje się odpowiednio.
  6. Za import towarów uważa się również wykorzystanie (wprowadzenie do wolnego obrotu) po 30 kwietnia 2004 r., na terytorium kraju, przez podatnika lub każdy inny podmiot niebędący podatnikiem, towarów dostarczonych im przed 1 maja 2004 r. na terytorium Wspólnoty przed rozszerzeniem lub terytorium nowych państw członkowskich, jeżeli:
    - 1) przed dniem 1 maja 2004 r. do dostawy tych towarów na terytorium Wspólnoty przed rozszerzeniem lub na terytorium nowych państw członkowskich miały lub mogły mieć zastosowanie odpowiednio przepisy art. 18 ust. 3 i 4 ustawy, o której mowa w art. 175, oraz
    - 2) przed dniem 1 maja 2004 r. nie został dokonany import tych towarów w rozumieniu ustawy, o której mowa w art. 175.
  7. W przypadku gdy w imporcie towarów, o którym mowa w ust. 4-6, nie można określić momentu powstania obowiązku podatkowego na zasadach ogólnych, obowiązek podatkowy:
    - 1) powstaje w momencie zakończenia na terytorium kraju przeznaczenia celnego zgodnie z przepisami prawa celnego lub wprowadzenia na terytorium kraju towarów do wolnego obrotu bez dokonania formalności celnych – w przypadku, o którym mowa w ust. 4 i 5;
    - 2) powstaje w momencie wykorzystania (wprowadzenia do wolnego obrotu) towarów na terytorium kraju – w przypadku, o którym mowa w ust. 6.
  8. W przypadku importu towarów, o którym mowa w ust. 4-6, nie powstaje obowiązek podatkowy jeżeli:
    - 1) towary zostały wysłane lub transportowane poza terytorium Wspólnoty; lub
    - 2) przedmiotem importu towarów, o których mowa w ust. 2 pkt 2, są towary inne niż środki transportu, a importowane towary zostały powrotnie wysłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego, z którego zostały wywiezione na warunkach wymienionych w ust. 6 pkt 1, do podmiotu, do którego miały lub mogły mieć zastosowanie odpowiednio przepisy art. 18 ust. 3 i 4 ustawy, o której mowa w art. 175; lub
    - 3) przedmiotem importu towarów, o których mowa w ust. 2 pkt 2, są środki transportu, uprzednio nabyte lub zaimportowane na terytorium Wspólnoty przed rozszerzeniem lub terytorium nowych państw członkowskich przed dniem 1 maja 2004 r., zgodnie z ogólnymi warunkami opodatkowania obowiązującymi na tym terytorium, które z tytułu wywozu nie zostały objęte stawką 0% lub zwolnieniem, lub zwrotem podatku od wartości dodanej lub innego podatku o podobnym charakterze. Zdanie pierwsze stosuje się, jeżeli pierwsze użycie środka transportu miało miejsce przed 1 maja 1996 r.

#### Art. 171

1. W przypadku umowy komisju, gdy komitent wydał towar komisantowi przed dniem 1 maja 2004 r. i nie powstał obowiązek podatkowy przed tym dniem, u komisantów i komitentów obowiązek ten oraz podstawę opodatkowania określa się do tych transakcji

według zasad określonych w ustawie wymienionej w art. 175.

2. W przypadku umowy komisju, gdy komisant nabył towar lub dokonał importu towaru przed dniem 1 maja 2004 r. i wydaje ten towar komitentowi po dniu 30 kwietnia 2004 r., ma prawo do rozliczenia podatku naliczonego z tytułu nabycia tego towaru zgodnie z przepisami ustawy za miesiąc maj, jeżeli podatek ten nie został rozliczony przed dniem 1 maja 2004 r. przez komitenta.

#### Art. 172

Jeżeli wydanie towaru na podstawie umowy, o której mowa w art. 7 ust. 1 pkt 2, nastąpiło przed dniem 1 maja 2004 roku, a czynności wykonywane na podstawie tej umowy były na podstawie ustawy wymienionej w art. 175 traktowane jako usługa, czynności te traktuje się jako usługę do czasu ich zakończenia.

#### Art. 173

W przypadkach, o których mowa w art. 120, jeżeli podatnicy chcą dokonać wyboru stosowania procedury polegającej na opodatkowaniu marży i objąć tą procedurą dokonywanie dostawy w maju 2004 r., mogą dokonać zawiadomienia, o którym mowa w art. 120 ust. 13, przed dniem 1 maja 2004 r.

#### Art. 174<sup>2a</sup>

W przypadkach, o których mowa w art. 120, procedura polegająca na opodatkowaniu marży ma zastosowanie do dostaw towarów nabytych lub uprzednio importowanych przez podatników, o których mowa w art. 120 ust. 4 i 5, po dniu 30 kwietnia 2004 r.

#### Art. 175

Z dniem 1 maja 2004 r. traci moc ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50, z późn. zm.), z wyłączeniem art. 9, który traci moc z dniem, o którym mowa w art. 176 pkt 2.

#### Art. 176

Ustawa wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia, z tym że:

- 1) art. 23 ust. 5, 6 i 17, art. 24 ust. 4 i 5, art. 114 ust. 1 i art. 159 stosuje się od dnia ogłoszenia ustawy;
- 2) art. 96-98, art. 157 i art. 158 stosuje się po upływie 7 dni od dnia ogłoszenia ustawy;
- 3) art. 1-14, art. 15 ust. 1-6, art. 16-22, art. 23 ust. 1-4 i ust. 7-16, art. 24 ust. 1-3 i ust. 6-12, art. 25-40, art. 41 ust. 1-11 i 13-16, art. 42-95, art. 99-113, art. 114 ust. 2-5, art. 115-146, art. 148-151, art. 153, art. 156 i art. 162-171 stosuje się od dnia 1 maja 2004 r.;
- 4) art. 41 ust. 12 stosuje się od dnia 1 stycznia 2008 r.

## WYKAZ TOWARÓW ZALICZANYCH DO NOWYCH ŚRODKÓW TRANSPORTU

Poz.	Symbol PKWiU	Nazwa towaru (grupy towarów)
1	2	3
1.	34.10.2	Samochody osobowe
2.	34.10.3	Pojazdy mechaniczne przeznaczone do przewozu dziesięciu lub więcej osób
3.	34.10.4	Pojazdy mechaniczne przeznaczone do przewozu towarów – z wyłączeniem podwozi wyposażonych w silniki, dla pojazdów mechanicznych (PKWiU 34.10.45)
4.	34.10.5	Pojazdy mechaniczne przeznaczone do celów specjalnych – z wyłączeniem samochodów ciężarowych z dźwigiem (PKWiU 34.10.52), wież wiertniczych, samojezdnych (PKWiU 34.10.54-10.00)
5.	35.11.2	Statki i podobne jednostki pływające przeznaczone do przewozów osób i towarów
6.	35.11.3	Statki rybackie i pozostałe statki specjalne
7.	35.12.11	Łodzie żaglowe wycieczkowe lub sportowe – z wyłączeniem żaglowców, wypoczynkowych i sportowych, nie pełnomorskich, o masie większej niż 100 kg, o długości mniejszej lub równej 7,5 m (PKWiU 35.12.11-55)
8.	35.12.13	Jednostki pływające wycieczkowe lub sportowe pozostałe; łodzie wiosłowe i kajaki – z wyłączeniem motorówek wypoczynkowych lub sportowych, innych niż te z silnikiem przyczepnym, nie pełnomorskie, o długości mniejszej lub równej 7,5 m (PKWiU 35.12.13-55), pozostałych łodzi, również tych z silnikiem przyczepnym, o masie większej niż 100 kg, o długości mniejszej lub równej 7,5 m (PKWiU 35.12.13-95)
9.	35.20.1	Lokomotywy szynowe i tendry – z wyłączeniem tendrów
10.	35.20.2	Wagony osobowe, towarowe i specjalne (z wyjątkiem wagonów warsztatowych i podobnych) kolejowe lub tramwajowe, z własnym napędem
11.	35.30.21	Szybowce i lotnie – z wyłączeniem lotni (PKWiU 35.30.21-00.20)
12.	35.30.22-00.20	Sterowce
13.	35.30.22-00.90	Statki powietrzne bez napędu, pozostałe
14.	35.30.3	Samoloty i śmigłowce
15.	35.41.11	Motocykle i rowery wyposażone w pomocniczy silnik tłokowy spalinowy, wewnętrznego spalania, o pojemności cylindra nie większej niż 50 cm <sup>3</sup>
16.	35.41.12	Motocykle i rowery wyposażone w pomocniczy silnik tłokowy spalinowy, wewnętrznego spalania, o pojemności cylindra powyżej 50 cm <sup>3</sup>
17.	35.41.13-00.20	Rowery wyposażone w pomocniczy silnik tłokowy spalinowy wewnętrznego spalania, o pojemności cylindra nie większej niż 50 cm <sup>3</sup>
18.	35.41.13-00.90	Motocykle i rowery wyposażone w silnik, gdzie indziej niewymienione, pozostałe
19.	35.43.11-90.20	Wózki inwalidzkie motocyklowe, osobowe
20.	35.43.11-90.90	Pozostałe wózki inwalidzkie, gdzie indziej nie wymienione

WYKAZ TOWARÓW I USŁUG, OD KTÓRYCH DOSTAWY PRZYŚLUGUJE ZRYCZAŁTOWANY  
ZWROT PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Poz.	Symbol PKWiU	Nazwa towaru lub usługi (grupy towarów lub usług)
1	2	3
1.	ex 01.11	Zboża, ziemniaki, rośliny przemysłowe i produkty roślinne rolnictwa pozostałe – z wyłączeniem: 1) arachidów (orzesków ziemnych) (PKWiU 01.11.32), 2) bawełny i odziarnionych produktów roślinnych dla przemysłu włókienniczego (PKWiU ex 01.11.7), 3) kauczuku naturalnego (PKWiU 01.11.80), 4) ziół suszonych sortowanych całych
2.	ex 01.12	Warzywa, specjalne rośliny ogrodnicze; produkty szkółkarskie, z wyłączeniem podłoży do uprawy grzybów zawierających grzybnie (PKWiU ex 01.12.21-00.49)
3.	01.13.1	Winogrona
4.	ex 01.13.23	Owoce pozostałe; ziarna chleba świętojańskiego – z wyłączeniem ziarna chleba świętojańskiego i chleba świętojańskiego (PKWiU 01.13.23-00.30), papai (PKWiU 01.13.23-00.50), owoców kiwi (PKWiU 01.13.23-00.60) i owoców południowych pozostałych osobno nie wymienionych (PKWiU ex 01.13.23-00.90)
5.	01.13.24-00.10	Orzechy laskowe
6.	01.13.24-00.20	Orzechy włoskie
7.	ex 01.13.40-00.90	Rośliny przyprawowe pozostałe – wyłącznie surowce roślin zielarskich oraz nasiona roślin przyprawowych
8.	ex 01.2	Zwierzęta żywe i produkty pochodzenia zwierzęcego – z wyłączeniem: 1) wełny (sierści) pranej i włosia surowego pogarbarskiego oraz preparowanego (PKWiU 01.22.31-00.20, 01.22.32-00.12, -00.22, -00.32, -00.42, -00.5), 2) sierści zwierzęcej cienkiej lub grubej, niezgrzeblonej i nieczesanej pozostałej (PKWiU 01.22.32-00.90), 3) spermacetu (PKWiU ex 01.25.25), 4) skór surowych świńskich półgarbowanych, poubojowych i zakonserwowanych dla przemysłu garbarskiego (PKWiU ex 01.25.33-00.00)
9.	ex 02	Produkty gospodarki leśnej – z wyłączeniem drewna okrągłego z drzew tropikalnych (PKWiU 02.01.13), bambusa (PKWiU 02.01.42-00.11) i faszyny wiklinowej (PKWiU 02.01.42-00.18)

1	2	3
10.	ex 05	Ryby i inne produkty rybołówstwa i rybactwa – z wyłączeniem: 1) ryb morskich świeżych lub chłodzonych (PKWiU 05.00.12-02), 2) skorupiaków morskich żywych, świeżych lub chłodzonych (PKWiU ex 05.00.21), 3) mączek, grysików i granulek ze skorupiaków nadających się do spożycia przez ludzi (PKWiU 05.00.21-00.30), 4) ostryg (PKWiU 05.00.22), 5) bezkręgowców żyjących w wodzie; żywych, świeżych lub schłodzonych – pozostałych (PKWiU 05.00.23), 6) produktów połowów pozostałych (PKWiU 05.00.3)
11.	ex 14.30.13-90.10	Surowce mineralne plastyczne pozostałe, gdzie indziej nie sklasyfikowane (w tym ziemia ogrodnicza i ziemia humus) – wyłącznie ziemia ogrodnicza i ziemia humus
12.	ex 15.11.13-30.90 ex 15.11.14-30.90	Tusze i półtusze wieprzowe pozostałe – wyłącznie tusze dzików przeznaczone do spożycia
13.	15.11.21	Wełna szarpana
14.	ex 15.11.4	Odpady zwierzęce, niejadalne (z wyłączeniem utylizacyjnych) – wyłącznie odpady przy hodowli i z gospodarki łowieckiej
15.	ex 15.12.13-00.3 do 15.12.13-00.90	Mięso i jadalne podroby – wyłącznie mięso z dziczyzny
16.	15.20.11-90.1, 15.20.11-90.3, 15.20.12-30, 15.20.12-70.1, 15.20.12-90.10	Mięso i filety z ryb słodkowodnych świeże, chłodzone i mrożone
17.	ex 15.33.30-00.22	Obierki, liście i strużyny z warzyw – wyłącznie liście i odpady roślin okopowych i warzyw
18.	15.33.30-00.3	Odpady (słoma roślin strączkowych, motylkowych i oleistych, z wyłączeniem lnu i konopi)
19.	15.33.30-00.80	Żołędzie i kasztany
20.	15.71.20	Grysik i granulki z lucerny (alfalfa)
21.	ex 24.15.60	Nawozy zwierzęce lub roślinne, gdzie indziej nie sklasyfikowane – z wyłączeniem mączek nawozowych (PKWiU 24.15.60-00.1, -00.40), oraz podłoży do uprawy grzybów, bez wsianej grzybni (PKWiU ex 24.15.60-00.90)
		<b>Usługi</b>
22.	ex 01.4	Usługi związane z rolnictwem oraz chowem i hodowlą zwierząt, z wyjątkiem usług weterynaryjnych, podkuwania koni i schronisk dla zwierząt
23.	ex 02.02.10	Usługi związane z leśnictwem i pozyskiwaniem drewna, z wyłączeniem patrolowania lasów
24.	ex 05.00.50	Usługi związane z rybołówstwem i rybactwem, z wyłączeniem usług związanych z rybołówstwem morskim
25.	71.31.10	Usługi dzierżawy lub najmu maszyn i urządzeń rolniczych, bez obsługi

Objaśnienie:

ex – dotyczy tylko i wyłącznie danego wyrobu z danego grupowania.

Załącznik nr 3

**WYKAZ TOWARÓW I USŁUG, OPODATKOWANYCH STAWKĄ PODATKU W WYSOKOŚCI 7%**

Poz.	Symbol PKWiU	Nazwa towaru lub usługi (grupy towarów lub usług)
1	2	3
1.	ex 01.11	Zboża, ziemniaki, rośliny przemysłowe i produkty roślinne rolnictwa pozostałe – z wyłączeniem: 1) arachidów (orzeszków ziemnych) (PKWiU 01.11.32), 2) bawełny i odziarnionych produktów roślinnych dla przemysłu włókienniczego (PKWiU ex 01.11.7), 3) kauczuku naturalnego (PKWiU 01.11.80), 4) ziół suszonych sortowanych całych, 5) roślin dla przemysłu perfumeryjnego i farmacji itp.
2.	01.12	Warzywa, specjalne rośliny ogrodnicze; produkty szkółkarskie
3.	01.13.1	Winogrona
4.	ex 01.13.23	Owoce pozostałe; ziarna chleba świętojańskiego – z wyłączeniem ziarna chleba świętojańskiego i chleba świętojańskiego (PKWiU 01.13.23-00.30), papai (PKWiU 01.13.23-00.50), owoców kiwi (PKWiU 01.13.23-00.60) i owoców południowych pozostałych osobno nie wymienionych (PKWiU ex 01.13.23-00.90)
5.	01.13.24-00.10	Orzechy laskowe
6.	01.13.24-00.20	Orzechy włoskie
7.	ex 01.13.40-00.90	Rośliny przyprawowe pozostałe – wyłącznie surowce roślin zielarskich oraz nasiona roślin przyprawowych
8.	ex 01.2	Zwierzęta żywe i produkty pochodzenia zwierzęcego, z wyłączeniem: 1) wełny i sierści zwierzęcej cienkiej lub grubej, 2) zwierząt żywych pozostałych (PKWiU 01.25.10), z zastrzeżeniem poz. 9, 3) wosków owadzych i spermacetów, 4) skór futerkowych oraz skór pozostałych, niejadalnych
9.	ex 01.25.10	Króliki, pszczoły, jedwabniki i przeszkolone psy przewodniki dla ociemniałych
10.	02.01.14	Drewno opałowe
11.	05	Ryby i inne produkty rybołówstwa i rybactwa, z wyłączeniem: produktów połowów pozostałych (PKWiU 05.00.3) i pereł (PKWiU 05.00.4)
12.	10.30.10-00.3	Surowiec i półfabrykaty do produkcji torfu dla celów rolniczych
13.	10.30.10-00.4	Wyroby torfowe dla celów rolniczych
14.	14.12.20-10.22	Kreda mielona, pastewna
15.	14.12.20-10.23	Kreda mielona, nawozowa
16.	14.12.20-30.40	Mączka dolomitowa

1	2	3
17.	ex 14.30.13-90.10	Surowce mineralne plastyczne pozostałe, gdzie indziej nie sklasyfikowane (w tym ziemia ogrodnicza i ziemia humus) – wyłącznie ziemia ogrodnicza i ziemia humus
18.	ex 15.1	Mięso i produkty mięsne, z wyłączeniem: 1) tłuszczów technicznych, 2) produktów ubocznych garbarń, 3) skór i skórek, niejadalnych, 4) usług związanych z wytwarzaniem produktów mięsnych
19.	15.2	Ryby i produkty rybne przetworzone i zakonserwowane
20.	ex 15.3	Owoce i warzywa przetworzone i zakonserwowane, z wyłączeniem: 1) produktów o zawartości alkoholu powyżej 1,2%, 2) usług związanych z przetwórstwem i konserwowaniem warzyw i owoców
21.	ex 15.4	Oleje, tłuszcze zwierzęce i roślinne – wyłącznie jadalne
22.	15.5	Produkty mleczarskie, z wyłączeniem kazeiny do produkcji regenerowanych włókien tekstylnych (PKWiU 15.51.53-00.10) oraz kazeiny do stosowania w przemyśle innym niż produkujący żywność, pasze lub w przemyśle włókienniczym (PKWiU 15.51.53-00.90)
23.	15.6	Produkty przemiału zbóż, skrobie i produkty skrobiowe
24.	15.7	Pasza dla zwierząt
25.	15.81.1	Pieczyno, wyroby piekarskie i ciastkarskie, świeże
25a. <sup>&lt;2a&gt;</sup>	15.82.11-30.00	Chleb chrupki
25b. <sup>&lt;2a&gt;</sup>	ex 15.82.11-50.00	Suchary, sucharki, tosty z chleba i podobne tosty – wyłącznie tosty z chleba i podobne tosty
25c. <sup>&lt;2a&gt;</sup>	15.82.13-10.00	Chleb prażony (maca)
25d. <sup>&lt;2a&gt;</sup>	15.82.13-20.00	Oplątki sakralne i podobne produkty
25e. <sup>&lt;2a&gt;</sup>	15.82.13-30.00	Wafle i oplątki o zawartości wody przekraczającej 10% masy
25f. <sup>&lt;2a&gt;</sup>	ex 15.82.13-90.00	Wyroby piekarskie, niezawierające dodatku środka słodzącego, pozostałe – wyłącznie chleb i bułki oraz bułka tarta
26.	15.83	Cukier – z wyłączeniem cukru zawierającego dodatek środków aromatyzujących lub barwiących (PKWiU 15.83.13-30.00 i 15.83.13-50.10)
27.	15.84.24	Owoce, orzechy, skórki z owoców i inne części roślin, konserwowane cukrem
28.	15.85	Makarony, kluski i podobne produkty mączne
29.	15.86.12-70	Cykoria palona, pozostałe palone namiastki kawy oraz ich ekstrakty, esencje i koncentraty
30.	15.87.12	Sosy, mieszanki przyprawowe, mąka i grysik z gorczyca oraz gotowa musztarda – z wyłączeniem musztardy gotowej (PKWiU 15.87.12-55)
31.	15.88	Przetwory homogenizowane oraz żywność dietetyczna
32.	15.89.11	Zupy i buliony oraz przetwory z nich
33.	15.89.12	Jaja bez skorupki oraz żółtka jaj, świeże lub zakonserwowane; białka jajek
34.	15.89.14	Produkty spożywcze pozostałe, gdzie indziej nie sklasyfikowane – z wyłączeniem ekstraktów słodowych (PKWiU 15.89.14-30.1)
35.	15.89.20-00.2	Substancje pektynowe, pektyniany i pektyny
36.	15.89.20-00.3	Śluzy i zagęszczacze pochodzące z produktów roślinnych, w tym modyfikowane
37.	15.96.20-00.10	Wywar
38.	15.98.11-50.30	Lód naturalny
39.	15.98.11-50.40	Lód sztuczny
40.	15.98.12-50.10	Napoje owocowe
41.	15.98.12-50.20	Napoje owocowo-warzywne
42.	15.98.12-50.50	Nektary
43.	15.98.12-50.60	Napoje warzywne
44.	15.98.12-70	Napoje bezalkoholowe zawierające tłuszcz mlekowy, pozostałe
45. <sup>&lt;2a&gt;</sup>	Bez względu na symbol	Odzież i dodatki odzieżowe dla niemowląt
46.	ex 19.10.50	Odpady ze skór wyprawionych, pył, proszek i mączka skórzana – z wyłączeniem odpadków skór garbowanych (bezwłosowych)
47.	bez względu na symbol	Obuwie dziecięce
48.	ex 22.11	Książki (oznaczone stosowanymi na podstawie odrębnych przepisów symbolami ISBN), nuty, mapy – wytwarzane metodami poligraficznymi, z wyłączeniem: książek adresowych o zasięgu krajowym, regionalnym, lokalnym; książek telefonicznych, teleksów i telefaksów (PKWiU 22.11.20-60.10) i ulotek
49.	ex 22.12 ex 22.13	Gazety, magazyny, czasopisma – oznaczone stosowanymi na podstawie odrębnych przepisów symbolami ISSN, wytwarzane metodami poligraficznymi, z wyłączeniem: wydawnictw, w których nie mniej niż 67% powierzchni jest przeznaczona na nieodpłatne lub odpłatne ogłoszenia handlowe, reklamy lub teksty reklamowe
50.	24.13.11-20.10	Siarka sublimowana lub strącona
51.	24.14.15	Pochodne węglowodorów pozostałe – wyłącznie: 1) 1, 2, 3, 4, 5, 6-heksachlorocykloheksan (PKWiU 24.14.15-53), 2) pochodne chlorowcowane węglowodorów cykloalkanowych, cykloakenowych, cykloterpenowych pozostałe (PKWiU 24.14.15-59), 3) DDT (1,1,1-trichloro-2,2-bis (p-chlorofenylo) etan) (PKWiU 24.14.15-75.20)
52.	24.14.64-50	Podpuszcza i jej koncentraty
53.	24.14.64-70	Enzymy; preparaty enzymatyczne (gdzie indziej nie wymienione ani nie włączone)
54.	24.15.10-75.30	Amoniak ciekły nawozowy
55.	24.15.10-77.20	Woda amoniakalna nawozowa
56.	ex 24.15.30	Nawozy azotowe, mineralne lub chemiczne, z wyłączeniem amidów kwasów alifatycznych i ich pochodnych, związków azotu oraz cyjanamidu wapniowego (azotniaku technicznego)
57.	24.15.40	Nawozy fosforowe, mineralne lub chemiczne
58.	ex 24.15.50	Nawozy potasowe, mineralne lub chemiczne, z wyłączeniem chlorku potasowego

1	2	3
59.	24.15.60	Nawozy zwierzęce lub roślinne, gdzie indziej nie sklasyfikowane
60.	24.15.70-70.20	Saletra sodowa nawozowa
61.	ex 24.15.80	Nawozy, gdzie indziej niesklasyfikowane, z wyłączeniem związków azotu oraz nawozów naturalnych Nawozy wapniowe i wapniowo-magnezowe Związki fosforowe do mieszanek paszowych
62.	ex 24.2	Pestycydy i inne środki agrochemiczne, z wyłączeniem wyrobów chemii gospodarczej (PKWiU ex 24.20.14)
63.	24.62.10-20.10	Albumina techniczna
64.	24.62.10-20.20	Albumina mleka
65.	24.62.10-30	Żelatyna i jej pochodne (z wyjątkiem klejów kazeinowych)
66.	26.52.10	Wapno
67.	36.63.77-40.50	Żelatyna nieutwardzona, obrobiona oraz wyroby z żelatyny nieutwardzonej, obrobionej
68.	41.00.1	Woda naturalna
69.	bez względu na symbol PKWiU	Sznurek do maszyn rolniczych
		<b>Towary związane z ochroną zdrowia</b>
70.	15.89.20-00.11	Soki i ekstrakty roślinne – z opium
71.	17.54.31	Wata z materiałów włókienniczych i wyroby z tego rodzaju waty, kłaczki włókiennicze, puch włókienniczy, resztki włókien z przemiału – z wyłączeniem waty konfekcyjnej (PKWiU 17.54.31-50.10), kosmyków włókienniczych i proszku oraz rozdrobnionych resztek włókien (PKWiU 17.54.31-50.80)
72.	20.51.14-50.91	Elementy składowe i wymienne do wyrobów ortopedycznych, rehabilitacyjnych i protetycznych drewniane
73.	21.22.12-10.10	Podpaski higieniczne z papieru, waty celulozowej lub bibułki tissue
74.	21.22.12-10.20	Tampony higieniczne z papieru, waty celulozowej lub bibułki tissue
75.	21.22.12-10.30	Wata celulozowa paczkowana
76.	21.22.12-30.10	Pieluszki, wkładki do pieluch i podobne artykuły sanitarne dla niemowląt
77.	21.22.12-30.20	Pieluszki i podobne artykuły sanitarne dla dorosłych
78.	24.14.51-39.10	Cysteina, cystyna i ich pochodne
79.	ex 24.4	Produkty lecznicze wpisane do Rejestru Produktów Leczniczych dopuszczonych do obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, o którym mowa w przepisach o Prawie farmaceutycznym
80.	24.64.11-30.10	Film i płyty fotograficzne płaskie do promieni rentgenowskich, do stosowania w medycynie, stomatologii i weterynarii
81.	ex 24.64.11-50.20	Film fotograficzny w rolkach do promieni rentgenowskich, do zastosowań nieprzemysłowych – wyłącznie medyczny Blony rentgenowskie diagnostyczne nie sklasyfikowane w grupowaniach PKWiU: 24.64.11-30.10 i 24.64.11-50.20
82.	24.66.42-10.60	Testy i odczynniki diagnostyczne, medyczne
83.	24.66.42-30.30	Materiały formierskie dentystyczne na bazie wosku, w opakowaniach do sprzedaży detalicznej
84.	24.66.42-30.40	Materiały formierskie dentystyczne na bazie gipsu
85.	24.66.42-30.90	Pasty modelarskie i pozostałe preparaty; preparaty do stosowania w dentystyce na bazie gipsu, pozostałe
86.	ex 24.66.42-70.00	Gotowe pożywki do hodowli mikroorganizmów – wyłącznie dla farmacji
87.	ex 24.66.48-63.00	Produkty i preparaty do użytku farmaceutycznego i chirurgicznego, z wyłączeniem wyrobów z ceramiki szlachetnej
88.	ex 25.13.30	Przewody, rury i węże z gumy (z wyjątkiem ebonitowych) – wyłącznie węże medyczne
89.	25.13.60-30.00	Rękawice chirurgiczne
90.	25.13.71	Wyroby higieniczne i farmaceutyczne (w tym odciągacze do mleka), z kauczuku wulkanizowanego, innego niż ebonit
91.	28.74.12-50.50	Nity ze stali do wyrobów ortopedycznych, rehabilitacyjnych i protetycznych
92.	29.23.30-90.50	Części do narzędzi, przyrządów, aparatów i urządzeń medycyny ogólnej (do sterylizacji narzędzi, dezynfekcji, wyjaławiania, itp.)
93.	29.56.12-50.73	Maszyny poligraficzne do pisma Braille'a
94.	30.01.12-00.31	Maszyny do pisania dla niewidomych
95.	30.02.16-00.10	Urządzenia komputerowe do pisma Braille'a (dla ociemniałych)
96.	ex 33.10.15-11	Strzykawki używane w lecznictwie, chirurgii, stomatologii lub weterynarii – z wyłączeniem strzykawek weterynaryjnych
97.	ex 33.10.15-13.00	Igły metalowe do zastrzyków stosowane w lecznictwie – z wyłączeniem igieł weterynaryjnych
98.	ex 33.10.15-17.10	Igły (z wyjątkiem metalowych igieł do zastrzyków lub zakładania szwów) – z wyłączeniem igieł weterynaryjnych
99.	33.10.15-33.00	Przyrządy i aparatura do pomiaru ciśnienia krwi
100.	33.10.15-63.00	Aparatura do transfuzji
101.	33.10.17	Sztuczne stawy; przyrządy, aparaty i protezy ortopedyczne; sztuczne zęby; protezy dentystyczne; protezy innych części ciała, gdzie indziej nie sklasyfikowane
101. <sup>&lt;/sup&gt;</sup>	ex 33.10.17	<b>Sztuczne stawy; przyrządy, aparaty i protezy ortopedyczne; sztuczne zęby; protezy dentystyczne; protezy innych części ciała, gdzie indziej nie sklasyfikowane – z wyłączeniem sztucznych zębów i protez dentystycznych</b>
102.	33.10.18	Aparaty słuchowe; stymulatory serca; ich części; części i akcesoria protez i przyrządów ortopedycznych, gdzie indziej nie sklasyfikowane
103.	33.40.11	Soczewki kontaktowe; soczewki okularowe ze szkła; soczewki okularowe z innych materiałów
104.	35.43.11	Wózki inwalidzkie
105.	bez względu na symbol PKWiU	Produkty uzdrowisk (bez napojów mineralnych) – wyłącznie: 1) środki do kąpieli leczniczych: sól jodobromowa, szlam i ług, 2) środki do okładów leczniczych, w tym kostki borowinowe, 3) środki skoncentrowane do kuracji pitnej, w tym tabletki „ZUBER”
106.	bez względu na symbol PKWiU	Wyroby medyczne, w rozumieniu ustawy o wyrobach medycznych dopuszczone do obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, inne niż wymienione w pozostałych pozycjach załącznika
107.	ex 24.20.14-90.00	Preparaty odkażające o właściwościach bakterioobójczych, grzybobójczych i wirusobójczych, mające zastosowanie wyłącznie w ochronie zdrowia, na które zostało wydane pozwolenie tymczasowe albo dokonany wpis do rejestru produktów biobójczych w rozumieniu przepisów ustawy o produktach biobójczych

1	2	3
108.	bez względu na symbol PKWiU	Publikacje w alfabecie Braille'a, jeżeli z uwagi na formę w całości przeznaczone są dla użytku osób niewidomych i słabowidzących, oraz urządzenia do zapisywania i odczytywania tekstów w alfabecie Braille'a
109.	bez względu na symbol PKWiU	Foteliki do przewozu dzieci w samochodach
		<b>Wyroby sztuki ludowej oraz rękodzieła i rzemiosła ludowego i artystycznego, które posiadają atest Krajowej Komisji Artystycznej i Etnograficznej</b>
110.	28.75.27-43.30	Wyroby kowalstwa artystycznego
111.	26.21.12-10.21 26.21.12-10.22 26.21.12-10.23 26.21.12-10.29 26.21.12-10.91 26.21.13-50.11 36.30.1 36.63.71-30.29	Wyroby garncarskie użytkowo-dekoracyjne
112.	20.40.12-50.10 20.40.12-50.20 20.51.14-50.98	Wyroby bednarskie
113.	20.51.12-00.10 20.51.12-00.90 20.51.12-00.30 20.51.12-00.20 20.51.14-50.20 20.51.40 20.51.98 20.51.12 20.51.13-00.59	Formy drewniane użytkowe
114.	20.52.15-70.70	Wyroby ze słomy
115.	<sup>&lt;za&gt;</sup> 20.52.15-70.60	Wyroby plecionkarsko-koszykarskie z rogożyny i wikliny
116.	<sup>&lt;za&gt;</sup> 20.52.15-70.40	Wyroby z trzciny
116a.	<sup>&lt;za&gt;</sup> 20.52.15-70.90	Wyroby koszykarskie, wikliniarskie i inne z materiałów roślinnych pozostałe osobno nie wymienione
117.	36.50.11-00.20 36.50.11-00.40 36.50.11-00.90 36.50.11-00	Lalki
118.	20.52.15-70.10 20.52.15-70.20 20.52.15-70.90	Wyroby z łuby
119.	17.40.16-53.00 17.14.16 17.14.13-53.00	Wyroby tkackie
120.	17.54.12-70.00	Wyroby koronkowe (szydełkowe, klockowe, frywolitkowe, drutowe, igliczkowe)
121.	18.22.1 18.22.2 18.22.3	Wyroby rękodzieła ludowego i artystycznego – odzieżowe
122.	17.40.13-53.00 17.40.13-55.00 17.40.13-59.00	Bielizna stołowa z tkanin haftowana
123.	19.20.11-00	Wyroby rymarskie
124.	36.30.12-39	Instrumenty muzyczne
125.	26.21.13-50.11 26.51.13-00.11 36.63.77-40.3	Rzeźby, płaskorzeźby
126.	28.75.30-00.50 28.75.30-00.10 28.75.30-00.20	Militaria
127.	36.63.77-30.29 36.63.77-40.3 36.63.71-30.2	Wyroby plastyki zdobniczo-obrzędowej
128.	21.25.14-77.00	Wycinanki ludowe i artystyczne
		<b>Towary przeznaczone na cele ochrony przeciwpożarowej</b>
129.		Sprzęt przewozowo-samochodowy 1) pożarnicze samochody specjalne i specjalistyczne (gaśnicze, rozpoznawcze, drabiny samochodowe, techniczne, chemiczne, ekologiczne, dźwigi i podnośniki, cysterny, sanitarki) oraz fabrycznie wykonane i oznakowane pojazdy straży pożarnej. 2) sprzęt pływający, statki pożarnicze, łodzie, pontony i silniki oraz statki powietrzne dla ratownictwa i gaszenia pożarów.
130.		Sprzęt łączności 1) radiotelefony różnych typów wraz z osprzętem. 2) sprzęt łączności przewodowej. 3) zestawy komputerowe z urządzeniami peryferyjnymi, oprogramowanie. 4) urządzenia dyspozytorskie i aparatownie. 5) zestawy antenowe. 6) sprzęt do radiowej łączności trunkingowej.



1	2	3
131.		<p>Materiały i środki wyposażenia specjalistycznego</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) sprzęt ochrony osobistej: kombinezony, kamizelki, pasy ratunkowe i okulary.</li> <li>2) aparaty oddechowe z maskami.</li> <li>3) sprzęt burzący: piły spalinowe i elektryczne, rozpieracze i poduszki hydrauliczne, młoty pneumatyczne, narzędzia hydrauliczne uniwersalne, siekierołomy.</li> <li>4) zapory pływające i sprzęt do likwidacji zagrożeń ekologicznych i chemicznych: pompy chemiczne do paliw, kwasów lub ługów, separatory i skimery olejowe wraz z oprzyrządowaniem.</li> <li>5) wykrywacze gazów, temperatury i bezruchu, radiometry, pirometry, kamery termowizyjne.</li> <li>6) urządzenia oddymiające i zadymiające.</li> <li>7) wytwornice, agregaty i generatory pianowe.</li> <li>8) prądownice strażackie, działka wodne i wodno-pianowe.</li> <li>9) podręczny sprzęt gaśniczy: gaśnice, agregaty gaśnicze, hydronetki, tłumnice, bosaki, szafki hydrantowe.</li> <li>10) węże pożarnicze (ssawne i tłoczne) oraz armatura wodna: łączniki, zbieracze, zasysacze, stojaki hydrantowe, rozdzielacze, zwijadła, zbiorniki wolno stojące.</li> <li>11) drabiny pożarnicze przenośne: przystawne, wysuwane i zestawiane.</li> <li>12) sprężarki, ładowarki i przetłaczarki do butli gazowych wysokociśnieniowych.</li> <li>13) sprzęt ratowniczy: aparaty, skokochrony, wory, rękawy, linki ratownicze, ratowniczy sprzęt wysokogórski i dla pletwonurków.</li> <li>14) chemiczne środki gaśnicze, sorbenty, neutralizatory i odkażacze, środki zwilżające i modyfikujące.</li> <li>15) sprzęt kontrolno-pomiarowy stanowisk badawczych.</li> <li>16) pompy i autopompy pożarnicze.</li> <li>17) agregaty prądotwórcze i oświetleniowe oraz siłownie energetyczne.</li> <li>18) sprzęt i środki do uszczelniania i ograniczania przemieszczania się materiałów niebezpiecznych.</li> </ol>
132.		<p>Wyposażenie zabezpieczające</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) pojazdy i samochody specjalistyczne: kasyna polowe, chłodnie, piece piekarskie polowe, urządzenia dezynfekcyjno-kąpielowe, łaźnie polowe, przyczepy, naczepy i kontenery pożarnicze wraz z wyposażeniem.</li> <li>2) polowe wyposażenie gastronomiczne: kuchnie polowe, termosy polowe, polowe podgrzewacze i rozdzielacze wody, namioty sypialne, techniczne i do kuchni polowych, kasyna polowe, garnki, menażki, niezbędniaki.</li> <li>3) wyposażenie samochodów sanitarnych.</li> </ol>
133.		<p>Materiały pędne i smary paliwa i smary z wyłączeniem wyrobów objętych podatkiem akcyzowym.</p>
134.		<p>Pozostałe towary</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) urządzenia szkolno-treningowe: trenażery, ścieżki biegowe, urządzenia wydolnościowe i do pomiaru masy ciała, drobny sprzęt sportowy oraz przeszkody i urządzenia torów ćwiczeń sportowo-pożarniczych.</li> <li>2) umundurowanie, odzież specjalna i ochronna, wyekwipowanie osobiste strażaka państwowej straży pożarnej według obowiązujących norm i wyposażenie specjalistyczne strażaka oraz odznaki, odznaczenia i dystynkcje.</li> <li>3) wyposażenie stacji diagnostycznych, stacji przeciwdymowych – przeciwgazowych, warsztatów łączności i ćwiczebnych komór gazowych.</li> <li>4) urządzenia sygnalizacyjno-ostrzegawcze do oznakowania pojazdów uprzywilejowanych w ruchu i terenów akcji ratowniczo-gaśniczych.</li> <li>5) podwozia oraz nadwozia samochodowe i przyczepy pod zabudowę na pojazdy dla straży pożarnej.</li> </ol>
		<b>Usługi</b>
135.	ex 01.4	Usługi związane z rolnictwem oraz chowem i hodowlą zwierząt, z wyjątkiem usług weterynaryjnych, podkuwania koni i schronisk dla zwierząt
136.	ex 02.02.10	Usługi związane z leśnictwem i pozyskiwaniem drewna, z wyłączeniem patrolowania lasów
137.	ex 05.00.50	Usługi związane z rybołówstwem i rybactwem, z wyłączeniem usług związanych z rybołówstwem morskim
138.	41.00.2	Usługi w zakresie rozprowadzania wody
139.	55.1	Usługi hoteli
140.	ex 55.2	Usługi świadczone przez obiekty noclegowe turystyki oraz inne miejsca krótkotrwałego zakwaterowania, z wyłączeniem usług zakwaterowania w bursach, internatach i domach studenckich (PKWiU ex 55.23.15)
141.	60.10.1	Usługi w zakresie kolejowych przewozów pasażerskich międzymiastowych
142.	60.21	Usługi pasażerskiego transportu rozkładowego lądowego pozostałe
143.	60.22	Usługi taksówkowe oraz wynajmowania samochodów osobowych z kierowcą
144.	60.23	Usługi pasażerskiego transportu lądowego pozostałe
145.	61.10.1	Usługi morskiego i przybrzeżnego transportu pasażerskiego
146.	61.20.1	Usługi wodnego śródlądowego transportu pasażerskiego
147.	61.20.31-00.10	Usługi w zakresie wynajmowania statków żeglugi śródlądowej z załogą do przewozu pasażerów
148.	62.10.1	Przewozy lotnicze rozkładowe pasażerskie
149.	62.20.1	Przewozy lotnicze pozarozkładowe pasażerskie
150.	ex 62.20.3	Usługi wynajmowania środków transportu lotniczego z załogą – wyłącznie usługi wynajmowania pasażerskich środków transportu lotniczego
151.	ex 64.20.3	Usługi radia i telewizji kablowej, z wyłączeniem: <ol style="list-style-type: none"> <li>1) usług związanych z taśmami wideo oraz z wszelkimi filmami reklamowymi i promocyjnymi;</li> <li>2) działalności agencji informacyjnych.</li> </ol>
152.	ex 85	Usługi w zakresie ochrony zdrowia i opieki społecznej – wyłącznie świadczone przez instytucje, których usługi te nie są zwolnione od podatku
153.	90.0	Usługi w zakresie gospodarki ściekami oraz wywozu i unieszkodliwiania odpadów, usługi sanitarne i pokrewne
154.	ex 92.13	Usługi związane z wyświetlaniem filmów i taśm wideo oraz z wyświetlaniem filmów na innych nośnikach – z wyłączeniem filmów reklamowych i promocyjnych

1	2	3
155.	ex 92.2	Usługi radia i telewizji, inne niż określone w poz. 12 zał. nr 4, z wyłączeniem: 1) usług związanych z taśmami wideo oraz z wszelkimi filmami reklamowymi i promocyjnymi; 2) działalności agencji informacyjnych.
156. <sup>&lt;2a&gt;</sup>	ex 92.3	Usługi rozrywkowe pozostałe – wyłącznie wstęp na spektakle, koncerty, przedstawienia i imprezy: 1) w zakresie twórczości i wykonawstwa artystycznego i literackiego (PKWiU 92.31.2), 2) związane z funkcjonowaniem obiektów kulturalnych (PKWiU 92.32.10), 3) świadczone przez wesołe miasteczka, parki rozrywki, cyrki, dyskoteki, sale balowe (PKWiU 92.33, 92.34.11 i 92.34.12)
157.	ex 92.5	Usługi świadczone przez biblioteki, archiwa, muzea i inne usługi związane z kulturą – wyłącznie w zakresie wstępu oraz wypożyczania wydawnictw, wymienionych w pozycji 48 i 49
158.	92.61	Usługi w zakresie działalności stadionów i innych obiektów sportowych
159.		Wstęp na imprezy sportowe
159a. <sup>&lt;2a&gt;</sup>	ex 92.72	Usługi rekreacyjne pozostałe – wyłącznie w zakresie wstępu
160.	93.03	Usługi pogrzebowe i pokrewne, wraz z dostawą trumien, urn i utensylii pogrzebowych dostarczanych łącznie z trumną lub urną
161.		Dostawa, budowa, remont lub przebudowa budynków mieszkalnych (PKOB 11) i ich części, z wyjątkiem lokali użytkowych, realizowanych w ramach budownictwa społecznego
<b>161. <sup>&lt;7b&gt;</sup></b>		<b>(uchylona)</b>
162.		Usługi twórców i artystów wykonawców w rozumieniu przepisów ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych wynagradzane w formie honorariów za przekazanie lub udzielenie licencji do praw autorskich lub praw do artystycznego wykonania
163.	bez względu na symbol PKWiU	Usługi napraw i konserwacji wyrobów z pozycji 72, 91, 101-104

Objaśnienia:

- 1) ex – dotyczy tylko danego wyrobu/usługi z danego grupowania.
- 2) Wykaz nie ma zastosowania dla zakresu sprzedaży towarów i świadczenia usług zwolnionych od podatku VAT lub opodatkowanych stawką 0% i 3%.
- 3) Usługi pasażerskiego transportu obejmują przewóz osób oraz ich podręcznego bagażu (zwierzęcia), za który nie jest pobierana dodatkowa opłata; przewożony pojazd podręczny nie jest traktowany jako podręczny bagaż.

**Załącznik nr 4**

**WYKAZ USŁUG ZWOLNIONYCH OD PODATKU**

Poz.	Symbol PKWiU	Nazwa usługi (grupy usług)
1	2	3
1.	ex 55.23.15	Usługi zakwaterowania w bursach, internatach i domach studenckich
2.	64.11	Usługi świadczone przez pocztę państwową
3.	Sekcja J ex (65-67)	Usługi pośrednictwa finansowego z wyłączeniem: 1) działalności lombardów, z wyjątkiem usług świadczonych przez banki, 2) usług polegających na oddaniu w odpłatne użytkowanie rzeczy ruchomej, 3) usług doradztwa finansowego (PKWiU ex 67.13.10-00.20), 4) usług doradztwa ubezpieczeniowego oraz wyceny dla towarzystw ubezpieczeniowych (PKWiU ex 67.20.10-00.20, -00.30), z wyjątkiem świadczonych przez zakład ubezpieczeń w rozumieniu przepisów o działalności ubezpieczeniowej oraz świadczonych w tym zakresie przez podmioty działające w imieniu i na rzecz zakładu ubezpieczeń, 5) usług ściągania długów oraz faktoringu, 6) usług zarządzania akcjami, udziałami w spółkach lub związkach, obligacjami i innymi rodzajami papierów wartościowych, z wyjątkiem wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 12, 7) usług przechowywania akcji, udziałów w spółkach lub związkach, obligacji i innych rodzajów papierów wartościowych, z wyjątkiem wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 12, 8) transakcji dotyczących dokumentów ustanawiających tytuł własności, 9) transakcji dotyczących praw w odniesieniu do nieruchomości
4.	ex 70.20.11	Usługi w zakresie wynajmowania lub dzierżawienia nieruchomości o charakterze mieszkalnym na własny rachunek, z wyłączeniem wynajmu lokali w budynkach mieszkalnych na cele inne niż mieszkaniowe
5. <sup>&lt;4&gt;</sup>		(skreślona)
6.	ex 75	Usługi w zakresie administracji publicznej, obrony narodowej, obowiązkowych ubezpieczeń społecznych – wyłącznie usługi w zakresie obowiązkowych ubezpieczeń społecznych
7.	ex 80	Usługi w zakresie edukacji
7a. <sup>&lt;2a&gt;</sup>	ex 55.23.11	Usługi świadczone przez obozowiska dla dzieci w zakresie, w jakim są one wykonywane w ramach odpłatnej i nieodpłatnej działalności pożytku publicznego przez organizacje posiadające status organizacji pożytku publicznego
8.		Usługi prywatnego nauczania świadczone przez nauczycieli i odnoszące się do nauczania na poziomie podstawowym, średnim i wyższym
9.	ex 85	Usługi w zakresie ochrony zdrowia i opieki społecznej, z wyłączeniem usług weterynaryjnych (PKWiU 85.2)
10.	91	Usługi świadczone przez organizacje członkowskie, gdzie indziej nie sklasyfikowane (wyłącznie statutowe)

1	2	3
11. <2a>	ex 92	Usługi związane z kulturą, w tym również usługi twórców i artystów wykonawców, w rozumieniu przepisów o prawie autorskim i prawach pokrewnych, wynagradzane w formie honorariów za przekazanie lub udzielenie licencji do praw autorskich lub praw do artystycznego wykonania, usługi związane z rekreacją i sportem <sup>1)</sup> – z wyłączeniem: <ol style="list-style-type: none"> <li>1) usług związanych z taśmami wideo oraz z wszelkimi filmami reklamowymi i promocyjnymi,</li> <li>2) usług związanych z wyświetlaniem filmów i taśm wideo, wyświetlaniem filmów na innych nośnikach oraz filmów reklamowych i promocyjnych,</li> <li>3) usług w zakresie działalności stadionów i innych obiektów sportowych (PKWiU 92.61),</li> <li>4) wstępu na spektakle, koncerty, przedstawienia i imprezy w zakresie twórczości i wykonawstwa artystycznego i literackiego (PKWiU 92.31.2), związane z funkcjonowaniem obiektów kulturalnych (PKWiU 92.32.10), świadczone przez wesołe miasteczka, parki rozrywki, cyrki, dyskoteki, sale balowe (PKWiU 92.33, 92.34.11, 92.34.12) oraz wstępu na imprezy sportowe,</li> <li>5) wstępu oraz wypożyczania wydawnictw (PKWiU 22.11, 22.12, 22.13) w zakresie usług świadczonych przez biblioteki, archiwa, muzea i innych usług związanych z kulturą (PKWiU 92.5),</li> <li>5a) usług związanych z produkcją filmów i nagrań wideo (PKWiU 92.11), usług związanych z dystrybucją filmów i nagrań wideo (PKWiU 92.12), usług związanych z produkcją filmów i nagrań na innych nośnikach, usług związanych z dystrybucją filmów i nagrań na innych nośnikach,</li> <li>5b) wstępu do parków rekreacyjnych, plaż i innych miejsc o charakterze kulturalnym (PKWiU ex 92.72),</li> <li>6) działalności agencji informacyjnych,</li> <li>7) usług wydawniczych,</li> <li>8) usług radia i telewizji (PKWiU 92.2), z zastrzeżeniem poz. 12.</li> </ol>
12.	ex 92.2	Usługi publicznych radia i telewizji, z wyłączeniem: <ol style="list-style-type: none"> <li>1) usług związanych z taśmami wideo oraz z wszelkimi filmami reklamowymi i promocyjnymi,</li> <li>2) działalności agencji informacyjnych</li> </ol>
13. <1b>		(uchylona)
14. <1b>		(uchylona)
15.		Usługi wykonywane przez duchownych oraz osoby zakonne kościołów i innych związków wyznaniowych – wyłącznie w zakresie realizacji celów humanitarnych, charytatywno-opiekuńczych, naukowych i oświatowo-wychowawczych, opieki medycznej

<2a> objaśnienia:

ex – dotyczy tylko danej usługi z danego grupowania,

<sup>1)</sup> dotyczy wyłącznie usług związanych z rekreacją i sportem świadczonych przez podmioty, które nie mają jako celu systematycznego dążenia do osiągnięcia zysków, zaś wszelkie zyski, które mimo wszystko osiągną, przeznaczają na utrzymanie lub poprawę świadczonych usług.

Załącznik nr 5

**WYKAZ KRAJÓW (TERYTORIÓW), W PRZYPADKU KTÓRYCH PODATEK Z TYTUŁU IMPORTU USŁUG  
NIE OBNIŻA KWOTY PODATKU NALEŻNEGO LUB NIE UPRAWNIA DO ZWROTU  
RÓŻNICY PODATKU NALEŻNEGO**

Lp.	Kraj (terytorium)
1	2
1.	Księstwo Andory
2.	Anguilla – Autonomiczne Terytorium Zależne Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej
3.	Antigua i Barbuda
4.	Aruba – Terytorium Autonomiczne Królestwa Niderlandów
5.	Wspólnota Bahamów
6.	Państwo Bahrajnu
7.	Barbados
8.	Belize
9.	Bermudy – Terytorium Zależne Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej
10.	Brytyjskie Wyspy Dziewicze – Terytorium Zależne Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej
11.	Wyspy Cooka – Autonomiczne Terytorium Stowarzyszone z Nową Zelandią
12.	Wspólnota Dominiki
13.	Gibraltar – Terytorium Zależne Korony Brytyjskiej
14.	Grenada
15.	Guernsey/Sark/Alderney – Terytoria Zależne Korony Brytyjskiej
16.	Hongkong – Specjalny Region Administracyjny Chińskiej Republiki Ludowej
17.	Jersey – Terytorium Korony Brytyjskiej
18.	Kajmany – Terytorium Zależne Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej
19.	Republika Liberii
20.	Księstwo Liechtensteinu
21.	Makau – Specjalny Region Administracyjny Chińskiej Republiki Ludowej
22.	Republika Malediwów
23.	Republika Wysp Marshalla
24.	Republika Mauritius
25.	Montserrat – Terytorium Zależne Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej
26.	Republika Nauru
27.	Antyle Holenderskie – Terytorium Autonomiczne Królestwa Niderlandów
28.	Niue – Autonomiczne Terytorium Stowarzyszone z Nową Zelandią
29.	Republika Panamy
30.	Niezależne Państwo Samoa

1	2
31.	Republika Seszeli
32.	Federacja St. Christopher i Nevis
33.	Saint Lucia
34.	Saint Vincent i Grenadyny
35.	Królestwo Tonga
36.	Turks i Caicos – Terytorium Zależne Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej
37.	Wyspy Dziewicze Stanów Zjednoczonych – Terytorium Nieinkorporowane Stanów Zjednoczonych
38.	Republika Vanuatu
39.	Zjednoczone Emiraty Arabskie

Załącznik nr 6

**WYKAZ TOWARÓW I USŁUG, OPODATKOWANYCH STAWKĄ PODATKU W WYSOKOŚCI 3%**

Poz.	Symbol PKWiU	Nazwa towaru lub usługi (grupy towarów lub usług)
1	2	3
1.	ex 01.11	Zboża, ziemniaki, rośliny przemysłowe i produkty roślinne rolnictwa pozostałe – z wyłączeniem; 1) arachidów (orzesków ziemnych) (PKWiU 01.11.32), 2) bawełny i odziarnionych produktów roślinnych dla przemysłu włókienniczego (PKWiU ex 01.11.7), 3) kauczuku naturalnego (PKWiU 01.11.80), 4) ziół suszonych sortowanych całych
2.	01.12	Warzywa, specjalne rośliny ogrodnicze; produkty szkółkarskie
3.	01.13.1	Winogrona
4.	ex 01.13.23	Owoce pozostałe; ziarna chleba świętojańskiego – z wyłączeniem ziarna chleba świętojańskiego i chleba świętojańskiego (PKWiU 01.13.23-00.30), papai (PKWiU 01.13.23-00.50), owoców kiwi (PKWiU 01.13.23-00.60) i owoców południowych pozostałych osobno nie wymienionych (PKWiU ex 01.13.23-00.90)
5.	01.13.24-00.10	Orzechy laskowe
6.	01.13.24-00.20	Orzechy włoskie
7.	ex 01.13.40-00.90	Rośliny przyprawowe pozostałe – wyłącznie surowce roślin zielarskich oraz nasiona roślin przyprawowych
8.	ex 01.2	Zwierzęta żywe i produkty pochodzenia zwierzęcego – z wyłączeniem: 1) wełny (sierści) pranej i włosia surowego pogarbarskiego oraz preparowanego (PKWiU 01.22.31-00.20, 01.22.32-00.12, -00.22, -00.32, -00.42, ex -00.51, -00.52), 2) sierści zwierzęcej cienkiej lub grubej, niezgrzeblonej i nieczesanej pozostałej (PKWiU 01.22.32-00.90), 3) zwierząt żywych pozostałych (PKWiU 01.25.10), z zastrzeżeniem pozycji 9, 4) skór surowych świńskich półgarbowanych oraz poubojowych i zakonserwowanych dla przemysłu garbarskiego (PKWiU ex 01.25.33-00.00), 5) spermacetu (PKWiU ex 01.25.25)
9.	ex 01.25.10	Króliki, pszczoły i jedwabniki
10.	ex 02	Produkty gospodarki leśnej – z wyłączeniem drewna surowego nieobrobionego (PKWiU 02.01.1), bambusa (PKWiU 02.01.42-00.11), faszyny wiklinowej (PKWiU 02.01.42-00.18) i materiałów roślinnych do produkcji mioteł lub szczotek (PKWiU 02.01.42-00.30)
11.	05	Ryby i inne produkty rybołówstwa i rybactwa, z wyłączeniem produktów połowów pozostałych (PKWiU 05.00.3) i pereł (PKWiU 05.00.4)
12.	14.12.20-10.23	Kreda mielona, nawozowa
13.	ex 14.30.13-90.10	Surowce mineralne plastyczne pozostałe, gdzie indziej nie sklasyfikowane (w tym ziemia ogrodnicza i ziemia humus) – wyłącznie ziemia ogrodnicza i ziemia humus
14.	15.11.1	Mięso i podroby jadalne wołowe, wieprzowe, baranie, kozie, końskie, z osłów i mułów
15.	15.11.21	Wełna szarpana
16.	ex 15.11.3	Tłuszcz wołowy, barani, kozii, wieprzowy i z drobiu – z wyłączeniem tłuszczu technicznych (PKWiU 15.11.30-50.10, -50.40, -70.10) oraz tłuszczu solonych, wędzonych i suszonych wymienionych w załączniku nr 3
17.	ex 15.11.4	Odpady zwierzęce, niejadalne, z wyłączeniem produktów ubocznych garbarń
18.	15.12	Mięso pozostałe (w tym drobiowe i królicze), świeże, konserwowane chłodzone lub mrożone oraz produkty uboczne uboju
19.	ex 15.13.13-00.10	Mączki, grysiki i granulki z mięsa i podrobów, nienadające się do spożycia przez człowieka – wyłącznie mączki pastewne mięsno- kostne
20.	ex 15.20	Ryby i produkty rybne przetworzone i zakonserwowane (łącznie z marynatami) – z wyłączeniem ryb przyrządzonych i zakonserwowanych w inny sposób i kawioru (PKWiU 15.20.14-11.20, -11.30, -11.9, -12.4, -12.5, -12.9, -13.4, -13.5, -13.9, -14.1, -14.20, -14.9, -15.4, -15.5, -15.90, -16.4, -16.5, -16.90, -17.00, -19.7, -19.8, -19.9, -30, -51.00, -59.00), skorupiaków, mięczaków i innych wodnych bezkręgowców, przetworzonych lub zakonserwowanych (PKWiU 15.20.16) oraz mączek, grysików i granulki z ryb, skorupiaków, mięczaków i innych wodnych bezkręgowców, nie nadających się do spożycia przez ludzi (PKWiU 15.20.17)
21.	ex 15.20.17	Mączki, grysiki i granulki z ryb, skorupiaków, mięczaków i innych wodnych bezkręgowców, nienadające się do spożycia przez ludzi, z wyłączeniem produktów ubocznych (surowców i przetworów) z ryb oraz innych zwierząt wodnych pozostałych
22.	ex 15.33.30-00.22	Obierki, liście i strużyny z warzyw – wyłącznie liście i odpady roślin okopowych i warzyw
23.	15.33.30-00.3	Odpady – słoma roślin strączkowych, motylkowych i oleistych (z wyłączeniem lnu i konopi)
24.	15.33.30-00.80	Żołędzie i kasztany
25.	ex 15.33.30-00.90	Odpady z roślin pozostałych przeznaczone do spożycia przez zwierzęta, gdzie indziej nie wymienione, pozostałe – wyłącznie odpady użytkowe paszowe

1	2	3
26.	15.41.11	Oleje i tłuszcze zwierzęce, surowe i rafinowane, z wyjątkiem tłuszczy wołowych, owczych, kozich, wieprzowych i drobiowych – z wyłączeniem stearyny smalcowej do zastosowań przemysłowych (PKWiU 15.41.11-30.11), stearyny smalcowej pozostałej (PKWiU 15.41.11-30.21), oleiny (PKWiU 15.41.11-30.31), tłuszczy i olejów zwierzęcych wraz z frakcjami, niemodyfikowanych chemicznie pozostałych, rafinowanych, technicznych (PKWiU 15.41.11-90.20), tłuszczy i olejów zwierzęcych innych wraz z frakcjami, niemodyfikowanych chemicznie pozostałych, nierafinowanych, technicznych (PKWiU 15.41.11-90.40)
27.	15.42.13-30	Tłuszcze i oleje zwierzęce wraz z frakcjami, utwardzone, itp.
28.	15.51.11	Mleko płynne przetworzone
29.	15.61.33-33.16	Ziarno jęczmienia obrobione wyłącznie przez śrutowanie
30.	15.61.33-33.26	Ziarno owsa obrobione wyłącznie przez śrutowanie
31.	15.61.33-33.32	Ziarno pszenicy łuszczone, krojone lub śrutowane
32.	15.61.33-33.34	Ziarno pszenicy obrobione wyłącznie przez śrutowanie
33.	15.61.33-33.42	Ziarno żyta łuszczone (łuskane lub obierane), krojone, śrutowane
34.	15.61.33-33.44	Ziarno żyta obrobione wyłącznie przez śrutowanie
35.	15.61.33-33.51	Ziarno kukurydzy – miażdżone i płatkowane
36.	15.61.33-33.54	Ziarno kukurydzy – obrobione wyłącznie przez śrutowanie
37.	15.61.33-33.94	Ziarno zbóż pozostałe obrobione wyłącznie przez śrutowanie
38.	15.61.50-10.20	Śruty kukurydziane
39.	15.61.50-30.20	Śruty ryżowe
40.	15.61.50-50.20	Śruta pszenna
41.	15.61.50-90.2	Śruty zbóż
42.	ex 15.61.50-90.40	Otręby, śruta i inne pozostałości odsiewu, przemiału lub innej obróbki roślin strączkowych – wyłącznie śruty zbożowe i roślin strączkowych
43.	15.61.50-10.10	Otręby paszowe kukurydziane
44.	15.61.50-30.10	Otręby paszowe ryżowe
45.	15.61.50-50.10	Otręby paszowe pszenne
46.	15.61.50-90.1	Otręby paszowe zbóż oprócz kukurydzy, ryżu, pszenicy
47.	ex 15.7	Pasza dla zwierząt – z wyłączeniem: roztworów z ryb i z ssaków morskich (PKWiU 15.71.10-00.95), karmy dla psów i kotów (PKWiU 15.72.10-00.10 i -00.20)
48.	15.89.12	Jaja bez skorupki oraz żółtka jaj, świeże lub zakonserwowane; białka jajek
49.	24.14.64-50	Podpuszczka i jej koncentraty
50.	24.15.10-75.30	Amoniak ciekły nawozowy
51.	24.15.10-77.20	Woda amoniakalna nawozowa
52.	ex 24.15.30	Nawozy azotowe, mineralne lub chemiczne, z wyłączeniem amidów kwasów alifatycznych i ich pochodnych, związków azotu oraz cyjanamidu wapniowego (azotniaku technicznego)
53.	24.15.40	Nawozy fosforowe, mineralne lub chemiczne
54.	ex 24.15.50	Nawozy potasowe, mineralne lub chemiczne, z wyłączeniem chlorku potasowego
55.	24.15.60	Nawozy zwierzęce lub roślinne, gdzie indziej nie sklasyfikowane
56.	24.15.70-70.20	Saletra sodowa nawozowa
57.	ex 24.15.80	Nawozy, gdzie indziej niesklasyfikowane, z wyłączeniem związków azotu oraz nawozów naturalnych Nawozy wapniowe i wapniowo-magnezowe Związki fosforowe do mieszanek paszowych
58.	ex 24.2	Pestycydy i inne środki agrochemiczne, z wyłączeniem wyrobów chemii gospodarczej (PKWiU ex 24.20.14)
59.	24.62.10-20.10	Albumina techniczna
60.	24.62.10-20.20	Albumina mleka
61.	24.62.10-30.61	Taninian żelatyny
62.	24.62.10-30.62	Bromotaninian żelatyny
63.	bez względu na symbol PKWiU	Sznurek do maszyn rolniczych
		<b>Usługi</b>
64.	ex 01.4	Usługi związane z rolnictwem oraz chowem i hodowlą zwierząt, z wyjątkiem usług weterynaryjnych, podkuwania koni i schronisk dla zwierząt
65.	ex 02.02.10	Usługi związane z leśnictwem i pozyskiwaniem drewna, z wyłączeniem patrolowania lasów
66.	ex 05.00.50	Usługi związane z rybołówstwem i rybactwem, z wyłączeniem usług związanych z rybołówstwem morskim

Objaśnienia:

- 1) ex – dotyczy tylko danego wyrobu/usługi z danego grupowania.
- 2) Wykaz nie ma zastosowania dla zakresu sprzedaży towarów i świadczenia usług zwolnionych od podatku bądź opodatkowanych stawką 0%.

**WYKAZ TOWARÓW, DO KTÓRYCH MA ZASTOSOWANIE ZWOLNIENIE OD PODATKU  
NA PODSTAWIE ART. 74 UST. 1 PKT 17 USTAWY**

Kod PCN 1	Kod CN 2	Wyszczególnienie 3
ex 3704 00 10 0 ex 3705	ex 3704 00 10 ex 3705	Film kinematograficzny, pozytywy – o charakterze edukacyjnym, naukowym oraz kulturalnym Płyty fotograficzne i film, naświetlone i wywołane, inne niż filmy kinematograficzne – o charakterze edukacyjnym, naukowym lub kulturalnym
ex 3706 90 51 0	ex 3706 90 51	Kroniki filmowe (ze ścieżką dźwiękową lub bez niej) przedstawiające wydarzenia aktualne w chwili importu, oraz importowane w maksymalnie w dwóch egzemplarzach z każdego tematu w celu ich skopiowania
ex 3706 90 91 0	ex 3706 90 91	Archiwalne materiały filmowe (ze ścieżką dźwiękową lub bez niej) przeznaczone do użytku w związku z kronikami filmowymi
ex 3706 90 99 0	ex 3706 90 99	- Filmy rekreacyjne przeznaczone w szczególności dla dzieci i młodzieży - Pozostałe filmy o charakterze edukacyjnym, naukowym lub kulturalnym
ex 4911 91 00 9  4911 99 00 0 ex 8524  ex 9023 00	ex 4911 91 00  4911 99 00 ex 8524  ex 9023 00	Pozostałe wyroby drukowane, łącznie z drukowanymi obrazkami i fotografiami: --- Pozostałe: - Mikrofisze lub inne nośniki informacji niezbędne dla komputerowych usług informacyjnych i dokumentacyjnych o charakterze edukacyjnym, naukowym lub kulturalnym - Mapy ściennie przeznaczone wyłącznie do celów edukacyjnych --- Pozostałe Płyty gramofonowe, taśmy i inne zapisane nośniki do rejestracji dźwięku lub innych sygnałów, łącznie z matrycami i negatywami płyt gramofonowych stosowanych w fonografii, jednakże z wyłączeniem wyrobów Działu 37: - O charakterze edukacyjnym, naukowym lub kulturalnym Przyrządy, aparaty lub modele, przeznaczone wyłącznie do celów pokazowych (np. do nauczania lub na wystawach), nie nadające się do innych celów: - Wzory, modele i mapy ściennie o charakterze edukacyjnym, naukowym lub kulturalnym, przeznaczone wyłącznie do pokazu i nauczania - Makiety lub wizualizacje idei abstrakcyjnych, jak np. struktury molekularne lub wzory matematyczne, różnego typu hologramy wykorzystywane do projekcji laserowych, zestawy multimedialne, materiały do zaprogramowanych instrukcji, łącznie z materiałami w formie kompletów zawierających odpowiednie materiały drukowane

Objaśnienie:

ex – dotyczy tylko danego towaru z danego grupowania.

**WYKAZ TOWARÓW, KTÓRYCH DOSTAWA JEST OPODATKOWANA STAWKĄ 0%  
NA PODSTAWIE ART. 83 UST. 1 PKT 26 USTAWY**

Poz.	Nazwa towaru
1.	Jednostki centralne komputerów, serwery, monitory, zestawy komputerów stacjonarnych
2.	Drukarki
3.	Skanery
4.	Urządzenia komputerowe do pism Braille'a (dla osób niewidomych i niedowidzących)
5.	Urządzenia do transmisji danych cyfrowych (w tym koncentratory i switche sieciowe, routery i modemy)

**WYKAZ PRZEZNACZEŃ POJAZDÓW SPECJALNYCH, O KTÓRYCH MOWA W ART. 86 UST. 4 PKT 5**

Poz.	Przeznaczenia pojazdów specjalnych
1.	Agregat elektryczny / spawalniczy
2.	Bankowóz
3.	Do prac wiertniczych
4.	Koparka, koparko-spycharka
5.	Ładowarka
6.	Oczyszczanie dróg
7.	Podnośnik do prac konserwacyjno-montażowych
8.	Pomoc drogowa
9.	Zimowego utrzymania dróg
10.	Żuraw samochodowy
11.	<b>Pogrzebowy</b>

Objaśnienia:

wykaz dotyczy pojazdów specjalnych, które spełniają warunki i wymagania techniczne określone dla przeznaczeń tych pojazdów, zawarte w odrębnych przepisach.

# Ustawa

## z dnia 21 kwietnia 2005 r.

### o zmianie ustawy o podatku

#### od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw

(Dz.U. z dnia 23 maja 2005 r. Nr 90, poz. 756)  
(wyciąg)

(...)

#### Art. 5

1. Na potrzeby art. 88 ust. 1 pkt 3 ustawy wymienionej w art. 1, w stosunku do samochodów osobowych i innych pojazdów samochodowych, o których mowa w art. 86 ust. 4 pkt 1-4 ustawy wymienionej w art. 1, nabytych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, dodatkowe badanie techniczne, o którym mowa w art. 86 ust. 5, powinno być przeprowadzone w terminie najbliższego obowiązkowego okresowego badania technicznego, nie później jednak niż przed upływem 12 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.
2. Jeżeli przed terminem najbliższego obowiązkowego badania technicznego lub przed upływem 12 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy, pojazd, o którym mowa w ust. 1, jest przedmiotem dokonania dostawy, dodatkowe badanie techniczne, o którym mowa w art. 86 ust. 5 ustawy wymienionej w art. 1, powinno być przeprowadzone nie później niż przed dniem dokonania dostawy.

#### Art. 6

1. Przepis art. 1 pkt 25 lit. a ma zastosowanie do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych od dnia wejścia w życie ustawy.
2. Do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych po dniu 30 kwietnia 2004 r. lecz przed dniem wejścia w życie ustawy, mają zastosowanie przepisy art. 91 ust. 2 ustawy wymienionej w art. 1 w brzmieniu dotychczasowym.

#### Art. 7

1. W przypadku samochodów i pojazdów samochodowych będących przedmiotem umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze zawartych przed dniem wejścia w życie ustawy, kwotę podatku naliczonego od czynszu (raty) lub innych płatności wynikających z takiej umowy, stanowi kwota podatku naliczonego jaka wynikałaby z przepisów art. 86 ustawy wymienionej w art. 1 w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia ustawy w życie.

2. W przypadku samochodów i pojazdów samochodowych będących przedmiotem umów, o których mowa w ust. 1, w stosunku do których kwotę podatku naliczonego stanowiła cała kwota podatku wykazanego na fakturze, przepis ust. 1 ma zastosowanie:
  - 1) w odniesieniu do umów, bez uwzględnienia zmian tej umowy dokonywanych po wejściu w życie ustawy, oraz
  - 2) pod warunkiem, że umowa została zarejestrowana we właściwym urzędzie skarbowym do dnia 15 czerwca 2005 r.

#### Art. 8

Przepisy art. 89a i art. 89b ustawy wymienionej w art. 1 mają zastosowanie do wierzytelności powstałych od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.

#### Art. 9

Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 czerwca 2005 r., z wyjątkiem art. 1 pkt 20, pkt 22 lit. a oraz lit. b w zakresie dotyczącym ust. 3a pkt 6, pkt 39 oraz art. 2, 4 i 5, które wchodzi w życie po upływie 90 dni od dnia ogłoszenia.

# Ustawa

## z dnia 19 września 2007 r.

### o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o zwrocie osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym

(Dz.U. z dnia 19 października 2007 r. Nr 192, poz. 1382)  
(Wyciąg)

(...)

#### Art. 2

W ustawie z dnia 29 sierpnia 2005 r. o zwrocie osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym (Dz.U. Nr 177, poz. 1468 oraz z 2007 r. Nr 23, poz. 138) wprowadza się następujące zmiany:

- 1) w art. 3:
  - a) ust. 2 otrzymuje brzmienie:
 

„2. Zwrot, o którym mowa w ust. 1, dotyczy wydatków poniesionych i udokumentowanych fakturami wystawionymi od dnia 1 maja 2004 r.”,
  - b) w ust. 5 zdanie wstępne otrzymuje brzmienie:
 

„Kwota zwrotu, o której mowa w ust. 4, jest równa, z zastrzeżeniem ust. 6, 68,18% kwoty podatku VAT wynikającej z faktur, nie więcej jednak niż 12,295% kwoty stanowiącej iloczyn:”,
  - c) w ust. 6 zdanie końcowe otrzymuje brzmienie:
 

„– kwota podlegająca zwrotowi, jest równa 55,23% kwoty podatku VAT wynikającej z faktur, nie więcej jednak niż 9,959% kwoty stanowiącej odpowiedni iloczyn, o którym mowa w ust. 5.”,
  - d) ust. 6a otrzymuje brzmienie:
 

„6a. Limity kwoty zwrotu obliczone zgodnie z zasadami określony-

mi w ust. 5 i 6 dotyczą okresów pięcioletnich liczonych od daty złożenia pierwszego wniosku, o którym mowa w art. 5 ust. 1.”;

- 2) w art. 4 w ust. 3 zdanie wstępne otrzymuje brzmienie:
 

„W przypadku osoby fizycznej pozostającej w związku małżeńskim w dniu poniesienia wydatków, o których mowa w art. 3 ust. 1, kwota zwrotu, obliczona zgodnie z art. 3 ust. 5-7, dotyczy łącznie obojga małżonków. Jeżeli:”;
- 3) w art. 5:
  - a) ust. 3 otrzymuje brzmienie:
 

„3. Wniosek, o którym mowa w ust. 1, może być składany nie częściej niż raz w roku.”,
  - b) w ust. 4 pkt 8 otrzymuje brzmienie:
 

„8 wskazanie sposobu wypłaty kwoty zwrotu; jeżeli wypłata ma nastąpić na rachunek bankowy – wskazanie numeru rachunku osoby fizycznej składającej wniosek, a w przypadku wspólnego wniosku małżonków – numeru rachunku obojga lub jednego z nich, na który ma być dokonany zwrot;”;
- 4) w art. 6 w ust. 5 pkt 3 otrzymuje brzmienie:
 

„3) za pośrednictwem banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej.”.

#### Art. 3

1. Kwotę, o której mowa w art. 10 ust. 2 ustawy zmienianej w art. 1, dla roku 2007 przyjmuje się w wysokości 39 700 zł.
2. Kwotę, o której mowa w art. 24 ust. 3 ustawy zmienianej w art. 1, dla roku 2007 przyjmuje się w wysokości 139 000 zł.

#### Art. 4

Do postępowań wszczętych i niezakończonych decyzją ostateczną do dnia wejścia w życie niniejszej ustawy stosuje się przepisy art. 32 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy.

#### Art. 5

Przepis art. 3 ust. 6a ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, ma zastosowanie do wniosków złożonych od dnia 1 stycznia 2006 r.

#### Art. 6

Przepisy wykonawcze wydane na podstawie art. 10 ust. 9, art. 24 ust. 13 i art. 113 ust. 14 pkt 1 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, zachowują moc do dnia 31 grudnia 2007 r.

#### Art. 7

Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2008 r., z wyjątkiem art. 1 pkt 4 lit. c, pkt 6 lit. b i pkt 14 lit. b oraz art. 6, które wchodzi w życie z dniem ogłoszenia.



# Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia (...) 2007 r. w sprawie kas rejestrujących

(projekt z dnia 26 listopada 2007 r.)

Na podstawie art. 111 ust. 7 pkt 1 i 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535, z późn. zm.) zarządza się, co następuje:

## § 1

Rozporządzenie określa:

- 1) zwolnienia na czas określony niektórych grup podatników oraz niektórych czynności z obowiązku ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących, zwanego dalej „ewidencjonowaniem”;
- 2) sposób, warunki i tryb odliczania od podatku należnego (zwrotu) kwoty, o której mowa w art. 111 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, zwanej dalej „ustawą”, oraz przypadki, warunki i tryb zwrotu kwot, o których mowa w art. 111 ust. 6 ustawy, przez podatnika, oraz inne przypadki naruszenia warunków związanych z jej odliczeniem (zwrotem), powodujące konieczność dokonania przez podatnika zwrotu tych kwot.

## § 2

Zwalnia się do dnia 30 czerwca 2008 r. z obowiązku ewidencjonowania sprzedaż w zakresie czynności wymienionych w załączniku do rozporządzenia.

## § 3

1. Zwalnia się do dnia 30 czerwca 2008 r. z obowiązku ewidencjonowania:

- 1) podatników dokonujących sprzedaży towarów i usług wymienionych w poz. 1-33 załącznika do rozporządzenia, jeżeli w poprzednim roku podatkowym udział obrotów z tytułu tej sprzedaży w obrotach ogółem podatnika z działalności określonej w art. 111 ust. 1 ustawy był wyższy niż 70%;
- 2) podatników opłacających zryczałtowany podatek dochodowy w formie karty podatkowej w zakresie działalności wymienionej:

- a) w części I w lp. 1, 10, 12, 26, 31-34, 40-45, 47-50, 54, 58, 65, 74, 77, 78, 84, 92-95, w części V w lp. 3, 4 – usługi w zakresie transportu osób na rzece Dunajec przez flisaków pienińskich, w części VII w lp. 1-2, w części X i XI załącznika nr 3 do ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. Nr 144, poz. 930, z późn. zm.), wykonywanej bez zatrudniania pracowników, z wyjątkiem małżonka,
  - b) w części I w lp. 2, 7, 28, 35-39, 60-64, 79 i w części VIII załącznika nr 3 do ustawy, o której mowa w lit. a – jeżeli wcześniej nie powstał wobec nich obowiązek ewidencjonowania;
  - 3) podatników, u których kwota obrotu z działalności określonej w art. 111 ust. 1 ustawy, nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym kwoty 40 000 zł i jeżeli wcześniej nie powstał wobec nich obowiązek ewidencjonowania, z zastrzeżeniem ust. 4;
  - 4) podatników rozpoczynających po dniu 31 grudnia 2007 r. sprzedaż, o której mowa w poz. 1-33 załącznika do rozporządzenia, w przypadkach gdy przewidywany przez podatnika udział obrotów z tytułu tej sprzedaży w obrotach ogółem podatnika z działalności określonej w art. 111 ust. 1 ustawy planowanych do zrealizowania do dnia 30 czerwca 2008 r. będzie wyższy niż 70%.
2. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 1 i 4, traci moc po upływie dwóch miesięcy licząc od dnia 30 czerwca 2008 r., jeżeli udział obrotów ze sprzedaży zwolnionej z obowiązku ewidencjonowania wymienionej w poz. 1-33 załącznika do rozporządzenia, w obrotach ogółem, z działalności określonej w art. 111 ust. 1 ustawy będzie w pierwszym półroczu 2008 r. równy lub niższy niż 70%.

3. Podatnicy, o których mowa w ust. 1 pkt 2, w przypadku:

- 1) zrzeczenia się zastosowania opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym w formie karty podatkowej albo utraty prawa do rozliczania podatku dochodowego w tej formie lub
- 2) niedotrzymania warunku zwolnienia, o którym mowa w ust. 1 pkt 2 lit. a – tracą prawo do zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania po upływie dwóch miesięcy, licząc od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiły te zdarzenia, nie wcześniej jednak niż z chwilą przekroczenia w pierwszym półroczu 2008 r. obrotów w wysokości 40 000 zł, z działalności określonej w art. 111 ust. 1 ustawy.
4. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 3, traci moc po upływie dwóch miesięcy, licząc od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło w pierwszym półroczu 2008 r. przekroczenie kwoty obrotów w wysokości 40 000 zł, z działalności określonej w art. 111 ust. 1 ustawy.
5. Zwalnia się również w okresie od dnia 1 stycznia 2008 r. do dnia 30 czerwca 2008 r. z obowiązku ewidencjonowania podatników rozpoczynających sprzedaż w pierwszym półroczu 2008 r., z tym że w przypadku przekroczenia kwoty obrotów w wysokości 20 000 zł, z działalności określonej w art. 111 ust. 1 ustawy, zwolnienie obowiązuje do dnia przekroczenia tej kwoty.
6. Zwolnień, o których mowa w ust. 1, nie stosuje się do:
  - 1) podatników, którzy przed dniem 1 stycznia 2008 r. utracili prawo do zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie niniejszego rozporządzenia;
  - 2) podatników, w odniesieniu do których przepisy obowiązujące przed dniem wejścia w życie niniejszego rozporządzenia

dzenia przewidywały powstanie obowiązku oraz określały termin rozpoczęcia ewidencjonowania po dniu 1 stycznia 2008 r., w związku z zaistniałymi do dnia 31 grudnia 2007 r. okolicznościami powodującymi utratę prawa do zwolnienia, innymi niż wyznaczony przepisami określony termin obowiązywania zwolnienia do dnia 31 grudnia 2007 r.

#### § 4

Zwolnień z obowiązku ewidencjonowania, o których mowa w § 2 i 3, nie stosuje się bez względu na wysokość osiąganych obrotów:

- 1) do podatników prowadzących działalność w zakresie sprzedaży gazu płynnego;
- 2) przy świadczeniu usług przewozów regularnych i nieregularnych pasażerskich w samochodowej komunikacji, z wyjątkiem przewozów, o których mowa w poz. 6 i 7 załącznika do rozporządzenia;
- 3) przy świadczeniu usług przewozu osób i ładunków taksówkami;
- 4) przy dostawie: silników spalinowych tłokowych, wewnętrznego spalania, typu stosowanego w pojazdach mechanicznych (PKWiU 34.10.1), nadwozi do pojazdów mechanicznych, przyczep i naczip (PKWiU 34.2), części i akcesoriów do pojazdów mechanicznych i ich silników (PKWiU 34.3);
- 5) przy dostawie:
  - a) sprzętu radiowego, telewizyjnego i telekomunikacyjnego, z wyłączeniem lamp elektronowych i innych elementów elektronicznych oraz części do aparatów i urządzeń do operowania dźwiękiem i obrazem, anten, (ex PKWiU 32),
  - b) sprzętu fotograficznego, z wyłączeniem części i akcesoriów do sprzętu i wyposażenia fotograficznego, (ex PKWiU 33.40.3);
- 6) przy dostawie wyrobów z metali szlachetnych lub z udziałem tych metali, których sprzedaż nie może korzystać ze zwolnienia od podatku, o którym mowa w art. 113 ust. 1 i 9 ustawy;
- 7) przy dostawie nagranych, z zapisanymi danymi lub zapisanymi pakietami oprogramowania komputerowego (w tym również sprzedawanymi łącznie z licencją na użytkowanie): płyt CD, płyt DVD, kaset magnetofonowych, taśm magnetycznych (w tym kaset wideo), dyskietek, kart pamięci, kartridży;
- 8) przy dostawie wyrobów przeznaczonych do użycia, oferowanych na sprzedaż lub używanych jako paliwa silnikowe albo jako dodatki lub domieszki do paliw silnikowych, bez względu na symbol PKWiU.

#### § 5

Podatnicy, o których mowa w art. 111 ust. 5 ustawy, osiągnięty obrót ewidencjonują jako obrót zwolniony od podatku od towarów i usług.

#### § 6

1. W terminach wynikających z § 2, § 3 ust. 2-5 oraz § 4 podatnicy są obowiązani rozpocząć ewidencjonowanie przy zastosowaniu co najmniej 1/5 (w zaokrągleniu w górę do liczb całkowitych) liczby kas rejestrujących, która zgodnie z art. 111 ust. 4 ustawy została zgłoszona przez podatnika do właściwego naczelnika urzędu skarbowego do prowadzenia ewidencji we wszystkich miejscach prowadzenia sprzedaży, od pierwszego dnia każdego następnego miesiąca podatnicy są obowiązani zastosować do ewidencjonowania kolejne kasy rejestrujące, w liczbie nie mniejszej niż liczba kas rejestrujących przypadająca do ewidencjonowania w pierwszym miesiącu ewidencjonowania wynikająca z dokonanego przez podatnika zgłoszenia.
2. Rozpoczęcie ewidencjonowania na zasadach określonych w ust. 1, przedłuża odpowiednio okres zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania w części dotyczącej obrotów realizowanych na stanowiskach kasowych, na których ewidencjonowanie powinno być prowadzone w kolejnych miesiącach.

#### § 7

1. Odliczenie, o którym mowa w art. 111 ust. 4 ustawy, zwane dalej „odliczeniem”, może być dokonane w rozliczeniu podatku od towarów i usług za miesiąc, w którym rozpoczęto ewidencjonowanie, lub za miesiące następujące po tym miesiącu. W przypadku podatników rozliczających się za okresy kwartalne zgodnie z art. 99 ust. 2 i 3 ustawy, odliczenie może być dokonane w rozliczeniu za kwartał, w którym rozpoczęto ewidencjonowanie, lub w rozliczeniu za następne kwartały. Podstawą do odliczenia jest posiadanie przez podatnika dowodu zapłaty całej należności za kasę rejestrującą.
2. Kwota dokonanego w danym okresie rozliczeniowym odliczenia, z tytułu zakupu kas rejestrujących, nie może być wyższa od kwoty różnicy między podatkiem należnym a podatkiem naliczonym, o których mowa w art. 86 ustawy. W przypadku gdy kwota podatku naliczonego jest większa lub równa kwocie podatku należnego w danym okresie rozliczeniowym, podatnik może otrzymać zwrot nierozliczonej wcześniej kwoty, o której mowa w art. 111 ust. 4 ustawy, z tym że w danym okresie rozliczeniowym kwota zwrotu nie może przekroczyć równowartości:

- 1) 25% kwoty przysługującej podatnikowi do odliczenia przed jego pierwszym dokonaniem – jeżeli podatnik składa deklaracje za okresy miesięczne, lub
- 2) 50% kwoty określonej w pkt 1 – jeżeli podatnik składa deklaracje za okresy kwartalne.

#### § 8

1. Dokonanie odliczenia następuje pod warunkiem złożenia przez podatnika do właściwego naczelnika urzędu skarbowego, przed terminem rozpoczęcia ewidencjonowania, pisemnego zgłoszenia, o którym mowa w § 6 ust. 1, o liczbie kas rejestrujących i miejscu (adresie) ich używania, które podatnik zamierza stosować do ewidencjonowania. W przypadku podatników, którzy zamierzają stosować do ewidencjonowania jedną kasę rejestrującą, zgłoszenie może być dokonane na formularzu zawiadomienia o miejscu instalacji kasy rejestrującej zgodnie z przepisami dotyczącymi kryteriów i warunków technicznych, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące, oraz warunków stosowania tych kas przez podatników, o ile zawiadomienie to zostało złożone przed powstaniem obowiązku ewidencjonowania.
2. Odliczenia mogą dokonać podatnicy, którzy rozpoczną ewidencjonowanie nie później niż w obowiązujących ich terminach, przy użyciu kas rejestrujących spełniających wymagania określone w przepisach dotyczących kryteriów i warunków technicznych, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące, oraz warunków stosowania tych kas przez podatników.
3. Przepisy § 7 ust. 1 i § 8 ust. 1 i 2 stosuje się odpowiednio do podatników wymienionych w art. 114 ustawy.

#### § 9

1. Podatnicy wykonujący wyłącznie czynności zwolnione od podatku od towarów i usług lub zwolnione od tego podatku na podstawie art. 113 ust. 1 lub ust. 9 ustawy, którzy:
  - 1) rozpoczęli ewidencjonowanie nie później niż w obowiązującym ich terminie, dokonali zgłoszenia, o którym mowa w § 6 ust. 1, o liczbie kas rejestrujących i miejscu (adresie) ich używania,
  - 2) złożyli zawiadomienie o miejscu instalacji kasy rejestrującej wymagane na podstawie przepisów dotyczących kryteriów i warunków technicznych, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące, oraz warunków stosowania tych kas przez podatników
 – mogą otrzymać zwrot kwot, o których mowa w art. 111 ust. 5 ustawy.
2. Zwrot kwot, o których mowa w art. 111 ust. 5 ustawy, jest dokonywany na wniosek podatnika składany do właściwego naczelnika urzędu skarbowego. Wniosek powi-

- nien zawierać: imię i nazwisko lub nazwę firmy, dane adresowe oraz numer identyfikacji podatkowej, a w przypadku podatników świadczących usługi przewozów osób i ładunków taksówkami osobowymi i bagażowymi – dodatkowo informację o numerze licencji na wykonywanie transportu drogowego taksówką oraz numerze rejestracyjnym i bocznym taksówki, w której zainstalowano kasę rejestrującą.
3. Do wniosku, o którym mowa w ust. 2, należy dołączyć:
    - 1) dane określające imię i nazwisko lub nazwę podmiotu świadczącego usługi serwisowe, który dokonał fiskalizacji kasy rejestrującej;
    - 2) oryginał faktury potwierdzającej zakup kasy rejestrującej wraz z dowodem zapłaty całej należności za kasę rejestrującą;
    - 3) informacje o numerze rachunku bankowego, na który należy dokonać zwrotu;
    - 4) fotokopię świadectwa przeprowadzonej legalizacji ponownej taksometru współpracującego z kasą o przeznaczeniu specjalnym służącą do prowadzenia ewidencji przy świadczeniu tych usług, w tym również zintegrowanego w jednej obudowie z kasą – w przypadku podatników świadczących usłu-

- gi przewozu osób i ładunków taksówkami osobowymi i bagażowymi.
4. Przepis § 8 ust. 1 zdanie drugie stosuje się odpowiednio.

#### § 10

Odliczenia i zwroty, o których mowa w § 7-9, dotyczą również zakupu kas zintegrowanych w jednej obudowie z taksometrem, które spełniają wymogi określone w przepisach dotyczących kryteriów i warunków technicznych, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące, oraz warunków stosowania tych kas przez podatników.

#### § 11

1. Podatnicy są obowiązani do zwrotu odliczonych lub zwróconych im kwot wydatkowanych na zakup kas rejestrujących w przypadkach określonych w art. 111 ust. 6 ustawy oraz dodatkowo, gdy w okresie trzech lat od dnia rozpoczęcia ewidencjonowania:
  - 1) zaprzestaną działalności;
  - 2) nastąpi otwarcie likwidacji;
  - 3) zostanie ogłoszona upadłość;
  - 4) nastąpi sprzedaż przedsiębiorstwa lub zakładu (oddziału);
  - 5) dokonają odliczenia z naruszeniem warunków, o których mowa w § 7 i 8.

2. Obowiązek zwrotu odliczonych lub zwróconych kwot wydatkowanych na zakup kas rejestrujących dotyczy tylko tych kas, których dotyczą zdarzenia wymienione w ust. 1.
3. Obowiązek, o którym mowa w ust. 2, powstaje z upływem ostatniego dnia miesiąca lub kwartału, w którym powstały okoliczności uzasadniające dokonanie zwrotu.
4. Obowiązek, o którym mowa w ust. 2, należy spełnić nie później niż w terminie rozliczenia podatku od towarów i usług za ten miesiąc lub kwartał, a w przypadku podatników, o których mowa w art. 111 ust. 5 ustawy – nie później niż do końca miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające dokonanie zwrotu.

#### § 12

Do podatników, o których mowa w § 3 ust. 6, stosuje się terminy rozpoczęcia ewidencjonowania określone w przepisach rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 czerwca 2007 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz.U. Nr 116, poz. 804).

#### § 13

Rozporządzenie wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2008 r.

### Załącznik do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia (...) 2007 r. (poz. ...)

#### CZYNNOŚCI ZWOLNIONE Z OBOWIĄZKU EWIDENCJONOWANIA

Poz.	Symbol PKWiU <sup>1)</sup>	Nazwa towaru, usługi (czynności)
1	2	3
<b>I. Sprzedaż towarów lub świadczenie usług</b>		
1	ex 01.4	Usługi związane z rolnictwem oraz chowem i hodowlą zwierząt, z wyjątkiem usług weterynaryjnych, z wyłączeniem: 1) usług wypożyczenia sprzętu rolniczego i ogrodniczego bez obsługi; 2) usług ślusarskich i kowalskich
2	40	Energia elektryczna, gaz, para wodna i gorąca woda
3	41	Woda zgromadzona w zbiornikach i woda oczyszczona, usługi w zakresie rozprowadzania wody
4	55.23.11	Usługi świadczone przez obozowiska dla dzieci
5	ex 55.23.15	Usługi krótkotrwałego zakwaterowania pozostałe, gdzie indziej niesklasyfikowane, z wyłączeniem usług hotelarskich i turystycznych
6	ex 60.21.2	Przewozy miejskie rozkładowe pasażerskie, inne niż kolejowe, za które pobierane są ceny urzędowe ustalone przez gminę (Radę m.st. Warszawy) lub związek komunalny
7	ex 60.21.42	Przewozy rozkładowe pasażerskie pozostałe, gdzie indziej niesklasyfikowane, za które pobierane są ceny urzędowe w wysokości ustalonej przez gminę (Radę m.st. Warszawy) lub związek komunalny
8	60.23.13	Przewozy pasażerskie z wykorzystaniem ludzkiej lub zwierzęcej siły pociągowej
9	ex 63.12.14	Usługi magazynowania i przechowywania towarów pozostałe – wyłącznie przechowywanie i dozór mienia
10	ex 63.21.10-00.10	Usługi przechowalni bagażu na dworcach kolejowych – wyłącznie świadczone przy użyciu urządzeń służących do automatycznej obsługi, które również w systemie bezobsługowym przyjmują należność
11	ex 63.21.21-00.10	Usługi przechowalni bagażu na dworcach autobusowych – wyłącznie świadczone przy użyciu urządzeń służących do automatycznej obsługi, które w systemie bezobsługowym przyjmują należność
12	ex 64.1	Usługi pocztowe i kurierskie, z wyłączeniem usług w zakresie przygotowania oraz dostawy towarów na zamówienie
13	64.2	Usługi telekomunikacyjne
14	65-67	Usługi pośrednictwa finansowego
15	70.2	Usługi w zakresie wynajmowania nieruchomości na własny rachunek
16	70.3	Usługi obsługi nieruchomości świadczone na zlecenie
17	74.1	Usługi prawnicze, rachunkowo-księgowo, badania rynków i opinii publicznej, doradztwa w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej i zarządzania

1	2	3
18	ex 74.2	Usługi architektoniczne i inżynierskie – wyłącznie usługi rzeczoznawstwa
19	74.5	Usługi rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu
20	74.6	Usługi detektywistyczne i ochroniarskie
21	74.7	Usługi sprzątanania i czyszczenia obiektów
22	ex 74.83	Usługi sekretarskie i tłumaczenia, z wyłączeniem usług drukarskich i powielaczowych
23	ex 74.84	Usługi komercyjne pozostałe, gdzie indziej niesklasyfikowane, z wyłączeniem usług związanych z organizacją wystaw i targów
24	75	Usługi w zakresie administracji publicznej, obrony narodowej, obowiązkowych ubezpieczeń społecznych
25	80	Usługi w zakresie edukacji
26	85	Usługi w zakresie ochrony zdrowia i opieki społecznej
27	90.0	Usługi w zakresie gospodarki ściekami oraz wywozu i unieszkodliwiania odpadów, usługi sanitarne i pokrewne
28	91	Usługi świadczone przez organizacje członkowskie, gdzie indziej niesklasyfikowane
29	ex 92	Usługi związane z rekreacją, kulturą i sportem, z wyłączeniem usług związanych z filmami i taśmami wideo oraz wyświetlaniem filmów na innych nośnikach
30	93.03	Usługi pogrzebowe i pokrewne
31	ex 93.05	Usługi pozostałe, gdzie indziej niesklasyfikowane, wyłącznie w zakresie usług schronisk dla zwierząt
32	95	Usługi świadczone w gospodarstwach domowych
33	99	Usługi świadczone przez organizacje i zespoły eksterytorialne
II. Sprzedaż dotycząca szczególnych czynności		
34		Dostawa towarów i świadczenie usług przez podatnika na rzecz jego pracowników oraz przez spółdzielnie mieszkaniowe na rzecz członków lub innych osób, którym przysługuje spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu
35		Świadczenie usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, o ile łącznie zostaną spełnione następujące warunki <sup>2)</sup> 1) każde świadczenie usługi dokonane przez podatnika jest dokumentowane fakturą, w której zawarte są w szczególności dane identyfikujące odbiorcę; 2) liczba wszystkich dokonanych operacji świadczenia usług, o których mowa w pkt 1, w 2007 r. nie przekroczyła 50, przy czym liczba odbiorców tych usług w tym okresie była mniejsza niż 20 <sup>3)</sup>
36		Dostawa nieruchomości
37		Dostawa towarów w systemie wysyłkowym (pocztą lub przesyłkami kurierskimi), z wyjątkiem dostawy paliw płynnych, gazowych oraz dostaw towarów wymienionych w § 4 rozporządzenia, za które zapłata w całości następuje za pośrednictwem poczty lub banku na rachunek bankowy podatnika, pod warunkiem że z ewidencji i dowodów dokumentujących transakcję jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie dostawy zapłata dotyczyła <sup>2), 4)</sup>
38		Świadczenie usług, za które zapłata w całości następuje za pośrednictwem poczty lub banku na rachunek bankowy podatnika, pod warunkiem że z ewidencji i dowodów dokumentujących transakcję jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie transakcji zapłata dotyczyła <sup>2)</sup>
39		Dzierżawa gruntów oraz oddanie w użytkowanie wieczyste nieruchomości gruntowych
40		Dostawa produktów (rzeczy) – dokonywana przy użyciu urządzeń służących do automatycznej sprzedaży, które w systemie bezobsługowym przyjmują należność i wydają towar, z wyjątkiem sprzedaży paliw płynnych i gazowych oraz dostawy towarów wymienionych w § 4 rozporządzenia <sup>2)</sup>
41		Usługi świadczone przy użyciu urządzeń, w tym wydających bilety, obsługiwanych przez klienta, które również w systemie bezobsługowym przyjmują należność: <sup>2)</sup> 1) w bilonie lub banknotach, lub 2) innej formie (bezgotówkowej), jeżeli z ewidencji i dowodów dokumentujących transakcję jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie transakcji zapłata dotyczyła
42		Przyjmowanie przez rewizorów, w przypadku braku odpowiedniego dokumentu przewozu albo dokumentu uprawniającego do przejazdu bezpłatnego lub ulgowego, należności związanych z wykonywaniem usług przewozu osób i opłaty dodatkowej, a w przypadku transportu kolejowego – również przez drużyny konduktorskie
43		Sprzedaż biletów komunikacji lotniczej oraz posiłków i towarów na pokładach samolotów
44		Sprzedaż biletów i rezerwacja miejsc przy przewozach rozkładowych pasażerskich, za które zapłata w całości następuje za pośrednictwem poczty lub banku na rachunek bankowy podatnika, pod warunkiem że z ewidencji dowodów dokumentujących transakcję jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie transakcji zapłata dotyczyła <sup>2)</sup>
45		Czynności wymienione w art. 7 ust. 1 pkt 5 i ust. 2 oraz art. 8 ust. 2 ustawy
46		Usługi stołówek w placówkach wymienionych w art. 43 ust. 9 ustawy, prowadzonych przez te placówki, udostępnianych wyłącznie dla uczniów, studentów i innych podopiecznych oraz nauczycieli i personelu

Objaśnienia:

ex – dotyczy wyłącznie danej usługi z danego grupowania.

<sup>1)</sup> Zastosowana symbolika PKWiU odpowiada Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług, o której mowa w § 2 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 6 kwietnia 2004 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) – Dz.U. Nr 89, poz. 844, z późn. zm. – w brzmieniu obowiązującym na dzień wejścia w życie ustawy.

<sup>2)</sup> Nie dotyczy podatników, którzy rozpoczęli ewidencjonowanie tych usług (sprzedaży towarów) przed dniem 1 stycznia 2008 r.

<sup>3)</sup> Dotyczy również podatników rozpoczynających w pierwszej połowie 2008 r. wykonywanie sprzedaży, z tym że liczba wszystkich dokonanych operacji świadczenia usług, o których mowa w poz. 35 załącznika, w pierwszej połowie 2008 r. nie przekroczy odpowiednio 25, a liczba odbiorców tych usług – 10.

<sup>4)</sup> W zakresie sprzedaży wysyłkowej towarów korzystanie ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania możliwe jest tylko przez podatników, którzy niezależnie od innych wymogów dotyczących zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania prowadzą szczegółową ewidencję dowodów zapłaty, na podstawie której można ustalić również dane (w tym adres) osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej lub rolnika ryczałtowego, na rzecz których dokonano wysyłki towarów.



## KOMENTARZ DO USTAWY O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Niniejszym oddajemy do Państwa rąk II zaktualizowane i rozszerzone wydanie Komentarza do ustawy o podatku od towaru i usług, opracowanego przez Pracowników Instytutu Studiów Podatkowych pod redakcją prof. dr hab. Witolda Modzelewskiego. Praca omawia zmiany wprowadzone do ustawy po ostatnich nowelizacjach, a zwłaszcza wynikające z ustawy z dnia 19 września 2007 r., oraz najnowsze orzecznictwo ETS, NSA, WSA oraz ważniejsze interpretacje urzędowe. Stan prawny na dzień 1 stycznia 2008 r. Pomocą w posługiwaniu się komentarzem są tezy ogólne opracowane dla poszczególnych artykułów, a także słowa kluczowe z tekstu ustawy wraz ze skorowidzem. Pierwsze wydanie spotkało się z bardzo pozytywną oceną Czytelników. Format B5, cena: 79 zł

*Zeszyt 166*

## KOMENTARZ DO USTAWY O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH

Pragniemy przedstawić Państwu VII wydanie Komentarza do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Publikacja ta uwzględnia najnowsze zmiany w tym podatku. Znajdą w nim Państwo uporządkowane i całościowe omówienie wszystkich przepisów ustawy wraz z orzecznictwem sądów administracyjnych oraz oficjalnym stanowiskiem organów podatkowych w przedmiocie tego podatku. Stan prawny na dzień 1 września 2007r. Niniejsza książka służyć będzie wszystkim firmom rozliczającym CIT, a przede wszystkim spółkom kapitałowym. Format B5, cena: 119 zł

*Zeszyt 176*



O szczegółową ofertę prosimy pytać w Dziale Sprzedaży Wydawnictw Instytutu:  
04-085 Warszawa, ul. Korytnicka 28  
tel./fax: (022) 870 34 09, tel. (022) 509 14 11  
www.isp-modzelewski.pl, e-mail: wydawnictwa@isp-modzelewski.pl

# ZAPOWIEDŹ WYDAWNICZA



**ZESZYT 184**

**KOMENTARZ**

**DO DYREKTYWY 2006/112/WE**

**KODYFIKACJA PRZEPISÓW O VAT**

Z dniem 1 stycznia 2007 r. weszła w życie nowa Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Wszyscy podatnicy muszą ze względów praktycznych zapoznać się z treścią tego aktu. Jest to prawna kodyfikacja tego podatku w historii UE licząca 414 artykułów. Niniejsza książka jest pracą zbiorową, która ma na celu wyjaśnienie i wskazanie sposobu stosowania nowych regulacji z zakresu podatku od wartości dodanej. Szczególny, podręcznikowy charakter tej książki ma na celu ułatwienie praktycznego zastosowania tej dyrektywy przez księgowych, biura rachunkowe, doradców podatkowych oraz inne osoby zajmujące się rozliczaniem podatku od towarów i usług.

Format B5, cena: 150 zł



# WKRÓTCE W SPRZEDAŻY