Refleksje prawno-podatkowe roku akademickiego 2019/2020

**Autorzy:** Cezary Wąsowski, Weronika Szuba, Adrian Smalej, Dariusz Zdrzalik, Mariola Nahajewska, Sebastian Kalfas, Krzysztof Głos, Paweł Panek, Piotr Legun

**PROKONSTYTUCYJNE POSTULATY DE LEGE FERENDA WZGLĘDEM SYSTEMU PRAWA PODATKOWEGO W POLSCE WOBEC WYZWAŃ, KTÓRE PRZYNOSI ZMIANA SPOŁECZNA POCZĄTKU XXI WIEKU**.

Powstanie nowego człowieka, człowieka późnej nowoczesności (Giddens) nie jest niczym innym, jak przystankiem na drodze do określenia nowych reguł gry społecznej, wzorca interakcji, którego masowa replikacja jest warunkiem budowy nowego, opartego na kulturze zaufania (Sztompka), społeczeństwa obywatelskiego. Kapitał ekonomiczny w sensie najszerszym jest sumą zakumulowanych przez podmioty dóbr oraz wspólnym, pochodzącym z danin publicznych majątkiem. Ta synergia stanowi o sile ekonomii Państwa, o możliwości wewnętrznej przemiany – konwertowania tych dóbr na inne kapitały: społeczny, kulturowy czy wreszcie, wyrażający prestiż grupy, kapitał symboliczny (Bourdieu). Człowiek, ten politikon zoon (Arystoteles) nie jest w stanie samodzielnie budować takich postaw, aby nawet z milionem innych, jemu podobnych skutecznie powodować. Jest on znacznie bardziej powodowany, niż powoduje (Merton). On i oni, podmioty-elementy tkwiące w ramach struktury społecznej, związane wzajemnie relacjami o zdecydowanie funkcjonalnym charakterze stanowią wzorzec idealny organizmu-systemu, wprost z teorii Parsonsa i Sorokina. Człowiek epoki usług został już dawno pozbawiony zaplecza wspólnotowego i jest jedynie rzekomo dobrowolnym uczestnikiem stowarzyszenia o nazwie społeczeństwo. Ta właśnie sytuacja, pasywne uczestnictwo w masowych ruchach w miejsce aktywnych świadomych działań jest barierą, o którą wkrótce oprą się nasze możliwości rozwojowe.

Stąd konieczność tworzenia warunków dla obudzenia w jednostkach-aktorach (Goffman) innowacyjności w miejsce rytualizmu (Merton). Daniny publiczne, cła i podatki od zawsze są narzędziem sprawowania władzy przez właściwego dla danej epoki suwerena. Chcąc sprostać tym czasom, które wyraźnie nadchodzą, należy oczekiwać zdecydowanych zmian w filozofii systemu podatkowego, takich, które umożliwią ewolucję mentalną podatników, z kontestujących społeczne obowiązki indywidualistów, w pełnoprawnych uczestników wspólnego życia. Takich, którzy dają i jednocześnie otrzymują, a także rozumieją zależność pomiędzy tym, w dowolnej kolejności zresztą. Postulaty nie są zresztą nowe, potrzeba zrozumiałych i stabilnych reguł, nastawionych na konsekwentne zwiększanie przychodów budżetowych poprzez stymulowanie aktywności jednostek a nie poprzez zwiększanie obciążeń. Potrzeba kapitału zaufania społeczeństwa do jego politycznego systemu-Państwa. Wiary, że jest Nasze, działa poprzez Nas i w Naszym imieniu.

I na początek coś jednak mamy, Ustawę Zasadniczą, Konstytucję Rzeczpospolitej z 1997 roku. Komentarz do Jej postanowień, który zamieszczam poniżej nie jest z natury rzeczy w żadnej mierze kompletny, stanowi raczej przykład pewnego sposobu myślenia o prawie podatkowym, jego zasadach i regułach, poprzez pryzmat Konstytucji. Tak więc odnajdujemy tam co najmniej tyle:

Art.1 Legitymacja do tworzenia wspólnego systemu podatkowego.

Art.2 Potrzeby większości decydują o kształcie prawa podatkowego obowiązującego wszystkich, uwzględniając tych, których należy wspomóc.

Art.20 Wolność gospodarcza i własność prywatna są źródłem obowiązku podatkowego, którego realizacja gwarantuje możliwość wykonywania społecznych powinności solidarnościowych.

Art.32 Równość praw to równość obowiązków, aby dyskryminowani mogli je wypełniać, należy wyrównać dysproporcje, to inwestycja, nie danina.

Art.42 Tylko jasno sformułowane prawo nakłada kategoryczne obowiązki, które mogą być egzekwowane sankcją.

Art.61 Organy Podatkowe są opiekunem i przewodnikiem podatnika, ich kontakty są źródłem pogłębionego zaufania.

Art.76 Organy Podatkowe chronią podatnika przed działaniami zagrażającymi jego powodzeniu.

Art.77 Należy przy sprawowaniu władzy szanować interes podatnika, szkody bezzwłocznie naprawiać.

Art.78 Organy odwoławcze chronią interes strony w postępowaniu.

Art.84 Powszechny obowiązek podatkowy.

Art.88 Zmiany prawa winny być starannie ogłaszane.

Art.156 Przepustka dla Min. Szczurka do Trybunału Stanu, za „państwa nie stać na rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika”

Art.178 Sądy strzegą naszych praw.

Art.217 Ustawą nałożone obowiązki muszą być odpowiednio wcześniej znane.

To tylko kilka wybranych artykułów Konstytucji, dość dowolnie zinterpretowanych, ale aż nadto, żeby nie zauważyć, jak praktyka odbiega od tej wykładni. Utrwalanie istniejącego systemu, opartego o neoliberalne paradygmaty jest antypaństwowe i antyspołeczne, przez to antykonstytucyjne. Należy z tym skończyć.

Bibliografia:

1. Arystoteles. Polityka. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.

2. Bourdieu P. 2012. O telewizji. Panowanie dziennikarstwa. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.

3. Giddens A. 2012. Nowoczesność i tożsamość. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.

4. Goffman E. 1981. Człowiek w teatrze życia codziennego. Warszawa: Państwowy Instytut Wydawniczy.

5. Goffman E. 2012. Rytuał interakcyjny. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.

6. Merton R. 2002. Teoria socjologiczna i struktura społeczna. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.

**TEST PRZEDSIĘBIORCY A UCIECZKA PRZED PODATKIEM**

Aktualnie, zgodnie z danymi GUS, liczbę fikcyjnych przedsiębiorców zarejestrowanych w Polsce ocenia się na około 78 tys., ale inne źródła pokazują nawet dwukrotnie wyższe liczby. W związku z tym Ministerstwo Finansów już od marca zapowiadało wprowadzenie narzędzia, które docelowo miało wykrywać takich fikcyjnych przedsiębiorców. Kim są ci fikcyjni przedsiębiorcy, z którymi Ministerstwo Finansów chce walczyć i dlaczego według fiskusa należy z nimi walczyć? Zgodnie z wypowiedziami przedstawicieli Ministerstwa powstać miało narzędzie zwane Testem Przedsiębiorcy, opierające się na założeniach, że za fikcyjnego przedsiębiorcę należy uznać takiego usługodawcę, który wystawia zwykle jedną fakturę raz w miesiącu za swoje usługi świadczone na rzecz zwykle jednego usługobiorcy, często będącego byłym pracodawcą usługodawcy. Bez dokładnej analizy takiej formy wykonywania pracy, można by stwierdzić, że praktyczne nie różni się ona od pracy wykonywanej na podstawie umowy o pracę, chronionej kodeksem pracy. Różnice jednak są i to znaczące, tak samo z perspektywy pracodawcy jak i pracownika.

Zalety dla pracodawcy

Coraz popularniejsze staje się wśród pracodawców nakłanianie pracowników do przejścia z umowy o pracę na tzw. B2B, to jest samozatrudnienie, zgodnie z którym pracownik, staje się usługodawcą i świadczy, zwykle takie same usługi jak na etacie na rzecz tej samej osoby, nawet otrzymując jednakowe wynagrodzenie, nie pozostaje on jednak w stosunku pracy z usługobiorcą, a co za tym idzie jest pozbawiony ochrony wynikającej z kodeksu pracy. Zastanawiający może być fakt, że pracownicy coraz częściej godzą się na taką formę współpracy, biorąc pod uwagę niekorzystne skutki jakie wynikają dla nich z tego rozwiązania, takie jak brak ochrony stosunku pracy, przejęcie na siebie obowiązków odprowadzania składek na ubezpieczenie społeczne, brak płatnego urlopu wypoczynkowego czy zwolnienia chorobowego. Natomiast, z punktu widzenia byłego pracodawcy jest to umowa bardzo korzystna, przede wszystkim ze względu na brak kosztów utrzymania pracownika. Obecnie, poza podstawowym wynagrodzeniem pracownika, pracodawca zapewnia dodatkowe szerokie pakiety benefitów, takich jak prywatna opieka zdrowotna, szkolenia, wyjazdy integracyjne, czy nawet tak podstawowe jak miejsce i narzędzia pracy. Wszystkie te koszty, przy zmianie formy współpracy na samozatrudnienie, przechodzą na usługodawcę. Pracodawca staje się tylko odbiorcą usług, bez konieczności ponoszenia żadnych dodatkowych kosztów poza zapłatą za wykonaną usługę. Dodatkowa, a być może najważniejsza z perspektywy pracodawcy zaleta, to brak obowiązku opłacania składek na ubezpieczenie społeczne pracownika, co bezpośrednio wiąże się z przejściem tego obowiązku na usługodawcę.

Zalety dla pracownika

Jak się okazuje, samozatrudnienie może być jednak korzystne również z perspektywy pracownika. I, jak się wydaje, to właśnie na tych korzyściach skupia się Ministerstwo Finansów, zauważając konieczność ograniczenia tej formy współpracy. Mianowicie, największą korzyścią z perspektywy samozatrudnionego, jest możliwość opodatkowania przychodów podatkiem liniowym o stałej wysokości 19%. Biorąc pod uwagę fakt, że w przypadku gdyby ten usługodawca wykonywał te same czynności na podstawie stosunku pracy, to odprowadzany podatek wynosiłby 18 lub 32% zgodnie z progresywną metodą opodatkowania. Przedsiębiorca za świadczone usługi nie otrzymuje stałego wynagrodzenia tak jak przy stosunku pracy, zamiast tego, wystawia fakturę VAT za swoje usługi, zwykle jedną, raz w miesiącu. Poza tą najbardziej oczywistą zaletą jaką jest opodatkowanie podatkiem liniowym, a jednocześnie największym zmartwieniem Ministerstwa Finansów, samozatrudnienie jest korzystną formą współpracy także z innych powodów. Należy dodatkowo zwrócić uwagę, że przedsiębiorca nie jest ograniczony ani czasowo, ani miejscowo przy wykonywaniu swoich usług, może nawiązywać współpracę z wieloma usługobiorcami i świadczyć dla nich usługi w dowolnie określonej przez nich formie. Jest to więc forma współpracy nie tylko korzystna finansowo, ale również bardzo elastyczna. Wciąż, nie należy zapominać o wyżej wymienionych wadach takiego rozwiązania dla usługodawcy w związku z pozbawieniem ochrony wynikającej z kodeksu pracy. Pracownik zatrudniony w oparciu o umowę o pracę ma zapewnione stałe dochody, miejsce i narzędzia pracy, płatny urlop wypoczynkowy i ochronę stosunku pracy. Pozostawało by tylko określenie co jest dla danej osoby korzystniejsze bezpieczne i stałe źródło dochodu czy elastyczna i bardziej korzystna forma zatrudnienia. Jak się okazuje, takiego wyboru może jednak nie być.

Skutki dla Skarbu Państwa

Po przeanalizowaniu korzyści, jakie uzyskuje pracodawca i pracownik ze zmiany formy współpracy na wymianę usług, nie powinien dziwić już fakt, że B2B czy samozatrudnienie staje się coraz bardziej popularne wśród polskich przedsiębiorców. Ministerstwo Finansów wskazuje jednak na problemy, jakie z tego procederu wynikają. Przede wszystkim zwraca się uwagę na brak ochrony takiego usługodawcy. Jak zauważają eksperci, pracownicy często są niejako zmuszani przez swoich pracodawców do zmiany formy zatrudnienia na samozatrudnienie, tracąc przy tym swoje dotychczasowe uprawnienia. Co więcej, uznanie świadczenia takich samych usług na rzecz byłego pracodawcy, z założeniem, że za usługę zostanie wystawiona faktura VAT, często nie jest wystarczające aby uznać, że stosunek pracy ustał. Należy jednak podkreślić, że największym problemem pojawiąjącym się w związku z dużym zainteresowaniem nowymi formami współpracy, jest fakt zmniejszonych wpływów do Skarbu Państwa, w związku z wyborem preferencyjnego opodatkowania stawką liniową 19% zamiast progresywnej metody 18 lub 32%. Jednocześnie, pojawią się głosy sprzeciwu, zgodnie z którymi Skarb Państwa zamiast przeanalizować powody, dla których pracownicy i pracodawcy nie są zadowoleni z obecnie funkcjonującego stosunku pracy, Skarb Państwa próbuje wprowadzić narzędzie, które będzie eliminowało tylko objawy problemu. Zastanawiając się nad powodami coraz częstszego odchodzenia od tradycyjnego stosunku pracy, ważne są głosy ekspertów porównujących dochody, jakie przy takich samych kosztach pracodawcy/usługobiorcy, osiągnie pracownik/usługodawca. Kalkulacje takie nie są bardzo skomplikowane i każda osoba, która rozważała przejście na samozatrudnienie, poradzi sobie z wyliczeniami i dojdzie do wniosku, że samozatrudnienie jest dużo korzystniejsze finansowo.

Test Przedsiębiorców czy inne narzędzie?

Jak się okazuje Ministerstwo Finansów z problemem fikcyjnych przedsiębiorców próbuje walczyć już od dłuższego czasu, jednak zapowiadany Test Przedsiębiorcy wywołał większe poruszenie, kiedy w marcu 2019 r. zapowiedziano jego wprowadzenie. Zapowiedzi były stanowcze, a skutki dla pracodawców miały surowe. Zgodnie z nimi, kontroler podejmujący kontrolę przedsiębiorcy miał mieć możliwość uznania stosunku pracy między usługodawcą a usługobiorcą, a w związku z tym usługobiorca, a faktyczny pracodawca, musiałby uregulować zaległości podatkowe i zaległe składki na ubezpieczenie społeczne pracownika wraz z zaległymi odsetkami nawet do pięciu lat wstecz. Gdyby narzędzie okazało się skuteczne, korzyści dla Skarbu Państwa można by liczyć w miliardach złotych. Należy jednak zastanowić się, czy nie jest to tylko i wyłącznie prosty sposób na pozyskanie środków do budżetu państwa, a nie tak jak obiecuje Ministerstwo Finansów, reforma mająca chronić pracowników.

Pojawiające się w ostatnich miesiącach zapowiedzi ze strony fiskusa zdawały się być coraz bardziej prawdopodobne do spełnienia. Mimo iż z ostatnich wypowiedzi premiera Mateusza Morawieckiego, wynika że Test Przedsiębiorcy nie zostanie wprowadzony, nie uspokaja to wcale nastrojów przedsiębiorców. Wszyscy są świadomi, że problem braku przejrzystego rozgraniczenia między stosunkiem pracy a działalnością gospodarczą nie zniknie, a co za tym idzie przedsiębiorcy nadal będą korzystać z najkorzystniejszych dla nich form opodatkowania, co jak dotąd, nie było skutecznie kontrolowane. Należy być świadomym również tego, że na pewno Ministerstwo Finansów z fikcyjnymi przedsiębiorcami nie przestanie walczyć, co najwyżej zmieni nazwę narzędzia, którym będzie dysponować.

**LEASING ZWROTNY**

Od końca lat 80., wraz z transformacją polityczną oraz prawno-ekonomiczną, leasing w polskim życiu gospodarczym zajmuje znaczącą rolę. Trend rozwojowy leasingu spowodowany jest głownie jego aspektami podatkowymi. Podstawową zaletą leasingu jest możliwość zaliczania poczynionych opłat leasingowych bezpośrednio w koszty bieżącej działalności gospodarczej, bez konieczności odpisów amortyzacyjnych, które są konieczne w przypadku nabycia rzeczy na własność lub rozłożenia płatności na raty[[1]](#footnote-1). Istotą leasingu jest przekazanie przez leasingodawcę (finansującego) na rzecz leasingobiorcy (korzystającemu) prawa użytkowania określonego aktywa przez określony czas, w zamian za uiszczenie przez leasingobiorcę opłaty lub serii opłat. Jest to forma kredytowania działalności, z tą różnicą, że przedmiotem leasingu są określone aktywa (środki trwałe, wartości niematerialne i prawne), zamiast środków pieniężnych, które są przedmiotem kredytu[[2]](#footnote-2). W polskich warunkach najczęściej stosowane w praktyce rodzaje zawieranych umów leasingu to: leasing operacyjny, leasing finansowy oraz leasing zwrotny[[3]](#footnote-3). Każdy z nich jest odmiennie rozliczany oraz odmiennie opodatkowany.

**LEASING FINANSOWY**

Polski Kodeks cywilny reguluje umowę leasingu finansowego. Zgodnie z art. 7091 Kodeksu cywilnego[[4]](#footnote-4) leasing jest umową, na mocy której finansujący (leasingodawca) zobowiązuje się, w zakresie działalności swego przedsiębiorstwa, nabyć rzecz od wyznaczonego zbywcy na warunkach określonych w umowie leasingu i oddać tę rzecz korzystającemu (leasingobiorcy) do używania albo używania i pobierania pożytków przez czas oznaczony. Natomiast korzystający zobowiązuje się zapłacić finansującemu w uzgodnionych ratach wynagrodzenie pieniężne, równe co najmniej cenie lub wynagrodzeniu z tytułu nabycia rzeczy przez finansującego.

**LEASING OPERACYJNY**

Podstawowym kryterium rozróżnienia leasingu finansowego od operacyjnego jest określenie która ze stron umowy bierze na siebie pełne ryzyko i korzyści wynikające z użytkowania aktywa. Decydująca jest tutaj ekonomiczna istota transakcji, a nie jej forma prawna. W leasingu finansowym całość ryzyka oraz korzyści przejmuje korzystający (leasingobiorca), natomiast w leasingu operacyjnym część z nich przejmuje finansujący (leasingodawca). W praktyce klasyfikacji leasingu dokonuje się na podstawie przepisów Międzynarodowego Standardu Rachunkowości nr 17 (MSR 17), ustawy o rachunkowości oraz Krajowego Standardu Rachunkowości nr 5 (KSR 5), które dostarczają precyzyjnych kryteriów pozwalających na rozróżnienie omawianych umów. Przyjmuj się, że jeżeli przynajmniej jedno z tych kryteriów jest spełnione, to zawarta umowa jest leasingiem operacyjnym [[5]](#footnote-5).

Zgodnie z obowiązującym od 1 stycznia 2019 r. Międzynarodowym Standardem Sprawozdawczości Finansowej nr 16[[6]](#footnote-6), zrezygnowano z rozróżnienia leasingu operacyjnego i finansowego po stronie korzystającego.

**LEASING ZWROTNY**

W leasingu zwrotnym korzystający (leasingobiorca) jest równocześnie zbywcą przedmiotu leasingu. Korzystający sprzedaje przedmiot leasingu finansującemu (leasingodawcy), by następnie otrzymać tę samą rzecz do używania lub używania i pobierania pożytków w formie leasingu. Zatem zawierane są dwie umowy, tj. umowa kupna-sprzedaży środka trwałego oraz umowa leasingu tego środka. Skutkiem tego jest, że korzystający może nadal użytkować przedmiot leasingu, mimo otrzymania ceny tego przedmiotu od kupującego (finansującego, leasingodawcy). Często w ogóle nie dochodzi do przeniesienia posiadania przedmiotu leasingu na kupującego, mimo przejścia prawa własności rzeczy. Celem takiej umowy jest zamiana środków trwałych na środki obrotowe, co spełnia również funkcję kredytu[[7]](#footnote-7). Kwestia leasingu zwrotnego nie została ustanowiona w ustawie o rachunkowości , ale w sprawach nieuregulowanych w tej ustawie stosuje się Krajowe Standardy Rachunkowości nr 5. Warunki określające kiedy leasing można zakwalifikować jako zwrotny są wymienione w Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 5 oraz w Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości nr 17. Zgodnie z Krajowymi Standardami Rachunkowości nr 5:

*„Na transakcj*ę *leasingu zwrotnego sk*ł*adaj*ą *si*ę *- w* ś*wietle Kodeksu cywilnego - dwie umowy: sprzeda*ż*y okre*ś*lonych sk*ł*adnik*ó*w aktyw*ó*w i oddania tych sk*ł*adnik*ó*w w* *leasing sprzedaj*ą*cemu (korzystaj*ą*cemu) przez* *nabywc*ę *(finansuj*ą*cego). Pierwszym etapem transakcji leasingu zwrotnego jest zbycie przedmiotu umowy przez* *jego dotychczasowego w*ł*a*ś*ciciela finansuj*ą*cemu, kt*ó*ry nast*ę*pnie - w* *drugim etapie - oddaje nabyte sk*ł*adniki aktyw*ó*w do* *u*ż*ywania na* *zasadach leasingu operacyjnego lub finansowego korzystaj*ą*cemu, kt*ó*rym jest zbywca. Zazwyczaj przedmiot umowy pozostaje ca*ł*y czas pod kontrol*ą *zbywcy (jednocze*ś*nie korzystaj*ą*cego), zmienia si*ę *jedynie podmiot b*ę*d*ą*cy w*ł*a*ś*cicielem tych aktyw*ó*w. Zgodnie z* *zasad*ą *przewagi tre*ś*ci ekonomicznej nad form*ą *prawn*ą *obydwie umowy rozpatrywane s*ą *dla cel*ó*w ksi*ę*gowych* łą*cznie”[[8]](#footnote-8).*

Zatem leasing zwrotny może mieć postać leasingu finansowego lub operacyjnego, w zależności od tego czy ryzyka oraz korzyści przechodzą na korzystającego czy na finansującego. Każdy z nich jest inaczej ewidencjonowany. W przypadku leasingu zwrotnego typu finansowego, korzystający nie ujmuje zysku lub straty na sprzedaży w rachunku zysków i strat, ale amortyzuje je w czasie trwania umowy leasingu. Korzystający wykazuje w swoich księgach środek trwały, który jest przedmiotem sprzedaży oraz umowy leasingu i koryguje jego wartość o zysk lub stratę ze sprzedaży. W przypadku leasingu operacyjnego korzystający ujmuje zysk lub stratę na sprzedaży w swoich księgach. Sposób tego ujmowania jest zależny od tego jak kształtuje się cena rynkowa przedmiotu do wartości transakcji leasingu[[9]](#footnote-9).

**PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG PRZY LEASINGU ZWROTNYM**

W dotychczasowej praktyce leasing zwrotny na gruncie podatku od towarów i usług traktowano jako zawarcie dwóch, odrębnych, opodatkowanych transakcji, tj.

**-** dostawę towaru przez sprzedającego (przyszłego korzystającego) na rzecz kupującego (przyszłego finansującego) - na podstawie umowy sprzedaży,

**-** ponowną dostawę towarów na rzecz korzystającego (w przypadku leasingu finansowego) lub świadczenie usług na rzecz korzystającego (w przypadku leasingu operacyjnego) - na podstawie umowy leasingu[[10]](#footnote-10).

Zatem zgodnie z ugruntowaną praktyką transakcja leasingu finansowego lub operacyjnego jest rozpatrywana niezależnie od uprzedniej umowy sprzedaży i mają do niej zastosowanie ogólne zasady dotyczące umów leasingu. Najpierw fakturę sprzedażową wystawia dotychczasowy właściciel dla finansującego. Tutaj sprzedawany środek trwały jest rozliczany według zasad ogólnych. Następnie drugą fakturę VAT wystawia finansujący byłemu już właścicielowi, który od tej chwili staje się korzystającym. Tutaj stosuje są przepisy dotyczące odpowiednio - leasingu finansowego lub operacyjnego. Obie z transakcji dają prawo do odliczenia podatku naliczonego.

Konstrukcja ta jest pewną fikcją prawną, gdyż w rzeczywistości, w przeważającej większości zawieranych umów leasingu zwrotnego, przeniesienie posiadania przedmiotu leasingu z dotychczasowego właściciela na kupującego, a następnie ponowne przeniesienie na uprzedniego właściciela (przyszłego korzystającego) wcale nie ma miejsca. Przedmiot umowy najczęściej pozostaje cały czas w użytkowaniu zbywcy, zmienia się tylko podmiot, któremu przysługuje prawo własności. Celem leasingu zwrotnego jest jedynie pozyskanie środków pieniężnych na prowadzenie bieżącej działalności gospodarczej, spieniężenie posiadanych aktywów, a nie rzeczywiste oddanie przedmiotu umowy kupna-sprzedaży w używanie kupującego.

**WYROK TSUE**

Kwestia opodatkowania podatkiem obrotowym leasingu zwrotnego była przedmiotem rozstrzygnięcia TSUE w wyroku z dnia 27 marca 2019 r. O sygn. C-201/18. Sprawa dotyczyła spółki Mydibel, która dla zwiększenia płynności finansowej przeprowadziła niepodlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług transakcje typu „sale and lease back” (sprzedaż i leasing zwrotny), których przedmiotem były posiadane przez spółkę nieruchomości. W odniesieniu do każdej z działek Mydibel zawarła dwie umowy:

- pierwszą - ustanowienie prawa dzierżawy na rzecz instytucji finansowych, w zamian za natychmiastową spłatę czynszu dzierżawnego oraz

- drugą - umowę leasingu, na mocy której te same instytucje finansowe oddały te same nieruchomości spółce do używania na czas oznaczony w zamian za zapłatę czynszu leasingowego. Zgodnie z drugą umową leasingu spółce przysługuje po zakończeniu okresu leasingu opcja zakupu jego przedmiotu.

Belgijski organ podatkowy zakwestionował odliczenia VAT dokonane ze względu na ww. transakcje typu „sale and lease back”. W toku prowadzonych następnie postępowań w sprawie, belgijski sąd apelacyjny zwrócił się do TSUE z następującym pytaniem prejudycjalnym: czy wymagana jest korekta wstępnie prawidłowo obliczonego podatku VAT, jeżeli nieruchomość stała się przedmiotem transakcji „sale and lease back” (leasingu zwrotnego), mająca na uwadze, że ustanowienie prawa dzierżawy wieczystej oraz zawarcie umowy leasingu następowało łącznie i jedocześnie, transakcja „sale and lease back” była wyłącznie finansowa i nie była opodatkowana VAT oraz nieruchomości będące przedmiotem tej transakcji pozostały w posiadaniu podatnika i były wykorzystywane w sposób ciągły.

TSUE zauważył, że transakcje „sale and lease back” będące przedmiotem sporu, charakteryzuje łączne i jednoczesne ustanowienie - z jednej strony prawa dzierżawy przez podatnika na rzecz instytucji finansowych, z drugiej strony oddania nieruchomości w leasing przez te instytucje na rzecz podatnika. Ich cechy wskazują na to, że obie te transakcje stanowią jedną transakcję, gdyż są ze sobą nierozerwalnie związane. W tej sytuacji nie można ich uznać za dostawę towarów, gdyż prawa przeniesione na instytucje finansowe, pomniejszone o prawa przysługujące spółce Mydibel w oparciu o umowy leasingu, nie uprawniają instytucji finansowych do rozporządzania spornymi nieruchomościami jak właściciel. W takiej sytuacji, gdy nieruchomość była przedmiotem niepodlegającej opodatkowaniu VAT transakcji „sale and lease back”, dyrektywy VAT nie ustanawiają obowiązku korekty VAT obciążającego nieruchomość, który został wstępnie prawidłowo odliczony. Zatem TSUE stwierdził, że w przedmiotowej sprawie transakcje „sale and lease back” powinny był rozpatrywane jako jedna transakcja, ponieważ:

- mają charakter czysto finansowy, służą zwiększeniu płynności finansowej podatnika,

- w ich ramach nie dochodzi do dostawy towarów, ponieważ prawo do rozporządzania nieruchomościami jak właściciel pozostało u podatnika.

Takie traktowanie leasingu zwrotnego jest odmienne od dotychczasowej praktyki, w której leasing zwrotny jest podzielony na dwa odrębne etapy, na dwie odrębne transakcje - transakcję sprzedaży oraz następnie transakcję leasingu. Zmiana interpretacji leasingu zwrotnego ma kluczowe znaczenie dla opodatkowania go podatkiem od towarów i usług, gdyż traktowanie go jako jednej kompleksowej usługi nie daje podstaw do odliczenia podatku VAT naliczonego przez obydwie strony umowy leasingu zwrotnego.

Z uwagi na powyższe wątpliwości Ministerstwo Finansów RP dnia 10 czerwca 2019 r. opublikowało zawiadomienie o rozpoczęciu konsultacji podatkowych w sprawie opodatkowania podatkiem od towarów transakcji leasingu zwrotnego. Przedmiotem konsultacji jest określenie kryteriów, które muszą zostać spełnione, aby uznać, że dostawa przedmiotu leasingu na rzecz finansującego i późniejsze oddanie go do używania korzystającemu stanowią jedną transakcję o finansowym charakterze. Celem określenia takich kryteriów jest, aby uczciwi podatnicy wiedzieli, w jakich okolicznościach należy dokonywać klasyfikacji transakcji leasingu zwrotnego jako jednej kompleksowej usługi lub też dwóch odrębnych transakcji. Wówczas zastosowanie się przez podatnika do opracowanych i przedstawionych zasad skutkowałoby brakiem podstaw do kwestionowania poprawności rozliczeń VAT przy leasingu zwrotnym.

Ministerstwo Finansów zwróciło również uwagę, że ustawa o VAT posługuje się w odniesieniu do dostawy towarów sformułowaniem „przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel”, co sprawia, że definicja ta obejmuje zarówno przypadki, gdy dochodzi do przeniesienia własności rzeczy, jak i sytuacje, gdy bez przeniesienia prawa własności następuje przejęcie władztwa ekonomicznego nad rzeczą. Zatem istotne jest faktyczne dysponowanie towarem, a nie tytuł prawny do niego. Ta uwaga sugeruje, iż Ministerstwo Finansów jest przychylne interpretacji TSUE, który obie transakcje objęte leasingiem zwrotnym (sprzedaży i leasingu) zaleca traktować jak jedną transakcję. Ministerstwo Finansów wskazało jakie elementy transakcji należy brać pod uwagę podczas dyskusji na temat ustanowienia kryteriów ich klasyfikacji:

- czy dochodzi do przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel,

- czy sprzedawane składniki majątku wykorzystywane są przez podatnika w sposób ciągły do prowadzonej w dotychczasowy sposób działalności,

- Czy transakcja sprzedaży jest odrębną, niezależną od leasingu transakcją opodatkowaną podatkiem VAT,

- Co jest celem działania polegającego na dostawie towarów przez podatnika na rzecz firmy leasingowej.

Zauważyć również należy, że istnieją spore różnice pomiędzy leasingiem zwrotnym uregulowanym w belgijskim i polskim prawie cywilnym. W sprawie, której dotyczyło zagadnienie prawne przedstawione przed TSUE zastosowanie ma wieloletnia dzierżawa na rzecz finansujących, natomiast w polskim prawie leasing opiera się o przeniesienie prawa własności rzeczy.

Konsultacje podatkowe mają trwać do 1 lipca 2019 r. Ministerstwo Finansów nie wyklucza wydania interpretacji ogólnej w sprawie przedstawionego zagadnienia.

**DWUGŁOS W SPRAWIE SPÓŁKI „BUDIMEX”**

**MOMENT WYMAGALNOŚCI PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG Z TYTUŁU WYKONANIA USŁUG BUDOWLANYCH LUB BUDOWLANO-MONTAŻOWYCH – WYROK TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ W SPRAWIE SPÓŁKI „BUDIMEX”, SYG. C-224/18.**

2 maja 2019 roku Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej „TSUE”) orzekł w trybie pytania prejudycjalnego zadanego przez Naczelny Sąd Administracyjny (dalej „NSA”) w kwestii spornej pomiędzy Budimex S.A. a Ministrem Finansów, która dotyczyła interpretacji indywidualnej wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie działającego w imieniu Ministra Finansów na wniosek Budimex S.A., mającej za przedmiot wyjaśnienie momentu powstania obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług (VAT) z tytułu świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych. W sprawie tej, o sygnaturze C-224/18, Trybunał został zobowiązany do dokonania wykładni pojęcia „wykonanie usługi” w rozumieniu przepisów dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 roku w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (dalej „dyrektywa VAT”), co ma kluczowe znaczenie dla ustalenia momentu wymagalności VAT-u.

Spółka Budimex S.A. działa jako przedsiębiorca świadczący swoje usługi na rynku w charakterze wykonawcy robót budowlanych. Biorąc pod uwagę skalę takich przedsięwzięć oczywiste jest, że kwestia momentu powstania obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług ma tutaj niebagatelne znaczenie. Odpowiadając na złożony przez nią wniosek Minister Finansów wydał w dniu 15 października 2014 roku interpretację indywidualną, w której odrzucił sposób rozumienia przepisów zaprezentowany we wniosku. To stanowisko zostało podtrzymane interpretacją ogólną z dnia 1 kwietnia 2016 roku, którą Minister Finansów ujednolicił sposób stosowania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług odwołujących się w swojej treści do momentu wykonania usługi. Precyzyjne rozumienie tego określenia pozwala bowiem na ustalenie momentu, w którym VAT staje się wymagalny, ponieważ przepisy ustalające obowiązek podatkowy odwołują się właśnie do tego zdarzenia. Według art. 5 ust. l pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej „ustawa o VAT”) opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega m.in. odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Art. 8 ust. l ustawy o VAT stanowi, że 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. Biorąc powyższe pod uwagę roboty budowlane oraz budowlano‑montażowe będą stanowić, na potrzeby stosowania przepisów ustawy o VAT, świadczenie usług. Zgodnie z art. 19a ustawy o VAT zasadą jest, że obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi, w przypadku gdy usługa jest przyjmowana częściami uznaje się ją za wykonaną z chwilą częściowego wykonania, dla której to części określono zapłatę. Natomiast usługę, która jest świadczona w sposób ciągły, jeżeli przyjęto określać w związku z jej świadczeniem następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń uznaje się za wykonaną z chwilą upływu każdego okresu, do którego odnoszą się te płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia jej świadczenia. Usługę świadczoną w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla której w związku z jej świadczeniem nie upływają terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi. Ponadto ustawodawca przewidział wyjątek w art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a) ustawy o VAT, że obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury w przypadku świadczenia usługi na rzecz innego podatnika podatku VAT, podatku o podobnym charakterze albo osoby prawnej niebędącej podatnikiem. Według art. 106i ust. 3 pkt 1 ustawy o VAT podatnik ma obowiązek wystawienia takiej faktury w terminie do 30 dni od dnia wykonania usługi, zgodnie z art. 106i ust. 7 może ją również wystawić wcześniej, jednak nie wcześniej niż 30 dnia od dnia wykonania usługi. W przypadku, gdyby podatnik nie wystawił faktury VAT w przewidzianym terminie w art. 19a ust. 7 ustawy o VAT uregulowano, iż momentem powstania obowiązku podatkowego będzie moment upływu terminu na wystawienie faktury. Art. 19a ust. 8 ustawy o VAT stanowi, że jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty obowiązek podatkowy powstanie z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty. Można zatem podsumować, że decydujące znaczenie dla określenia momentu powstania obowiązku podatkowego ma data wykonania usługi, data wystawienia faktury albo upływ terminu na wystawienie faktury, które są określone w odniesieniu do daty wykonania usługi. Jak się można domyślać, to właśnie wyjaśnienie sposobu rozumienia pojęcia „wykonanie usługi” było głównym motywem wystąpienia do Ministra Finansów o wydanie indywidualnej interpretacji. Wyjaśniając znaczenie tego pojęcia — już w ramach interpretacji ogólnej — Ministerstwo odwołało się do jego wykładni prezentowanej przez TSUE w swoim orzecznictwie dotyczącym dyrektywy VAT. W treści interpretacji wskazano wprost, że nie można wiązać momentu wykonania usługi budowlanej lub budowlano-montażowej ze spełnieniem formalności cywilnoprawnej, jaką jest m.in. podpisanie protokołu zdawczo-odbiorczego. Uznano tym samym, że „wykonanie usługi” nastąpi w momencie faktycznego wykonania usługi tj. gdy wykonawca zgłasza usługę do odbioru. Wystarczy zatem, że w jego opinii są one gotowe do przyjęcia przez nabywcę.

Interpretacja indywidualna została zaskarżona przez spółkę Budimex do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej „WSA”), który tę skargę oddalił. Skarżąca nie zgadzała się z przyjętym przez Ministra rozumieniem określenia „wykonanie usługi budowlanej” wskazując, że formalność akceptacji wykonanych robót jest wyraźnie przewidziana w treści warunków kontraktowych określanych przez Międzynarodową Federację Inżynierów Konsultantów (FIDIC), które regulują zawierane przez skarżącą umowy oraz, że określenie podstawy opodatkowania, tym samym podatku należnego jest niemożliwe przed odbiorem robót przez inwestora i wystawieniem Ostatecznego Świadectwa Płatności. Wskutek rozpatrywania skargi Budimexu na wyrok WSA NSA zadał TSUE pytanie prejudycjalne dotyczące wykładni pojęcia „wykonania usługi” w rozumieniu przepisów dyrektywy VAT. W szczególności chodziło o ustalenie czy w przypadku gdy strony umowy przewidziały, że dla wypłaty wynagrodzenia za roboty budowlane lub budowlano montażowe niezbędne jest wyrażenie akceptacji ich wykonania przez zamawiającego w protokole odbioru tych robót, wykonanie usługi następuje w momencie jej faktycznego wykonania, czy też tak jak stanowi umowa tj. w chwili akceptacji wyrażonej w protokole. Ramy prawne dla rozważań trybunału stanowiły przepisy dyrektywy VAT oraz polskiej ustawy o VAT. Zasadę określającą moment powstania obowiązku podatkowego wyraża art. 63 dyrektywy VAT, zgodnie z którym obowiązek podatkowy powstaje, a VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usługi. Uwaga Trybunału została jednak skoncentrowana na innym przepisie, mianowicie na art. 66 dyrektywy VAT dającym państwom członkowskim prawo odstępstwa od powyższej reguły pozwalając na ustalenie wymagalności VAT-u dla określonych transakcji w innym terminie, jednak nie później niż z datą wystawienia faktury, momentem otrzymania zapłaty albo z upływem terminu na wstawienie faktury, a w przypadku gdy takiego terminu państwo członkowskie nie ustaliło — w określonym terminie od daty zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego. Polski ustawodawca skorzystał ze wskazanego prawa i odsunął w czasie moment wymagalności VAT-u do 30 dni, poza obrotem konsumenckim. TSUE podzielił stanowisko Budimex S.A. i w konkluzji wyroku wskazał, że art. 66 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy VAT nie sprzeciwia się temu, żeby formalny odbiór usługi był uważany za moment, w którym usługa ta została wykonana, jeżeli formalność odbioru została uzgodniona przez strony w umowie wiążącej je postanowieniami odzwierciedlającymi rzeczywistość gospodarczą i handlową w danej dziedzinie i gdy formalność ta jest materialnym zakończeniem usługi ustalającym ostatecznie wysokość świadczenia wzajemnego. W uzasadnieniu swojego orzeczenia Trybunał wskazał na konieczność stosowania przepisów dotyczących wspólnego systemu VAT zgodnie z kryterium jakim jest rzeczywistość gospodarcza i handlowa, biorąc pod uwagę umówioną treść wzajemnych świadczeń stron. W szczególności TSUE zwrócił uwagę na przewidziane w umowie prawo zamawiającego do zweryfikowania zgodności wykonanych prac budowlanych z umową i obowiązek po stronie usługodawcy do dokonania koniecznych zmian. Wyklucza to możliwość ustalenia podatku należnego przed odebraniem usługi i prowadzi do wniosku, że rzeczywiste wykonanie usługi, zgodnie z ustaleniami stron może nastąpić dopiero po dokonaniu akceptacji. Zdaniem Trybunału sama akceptacja zamawiającego, o ile spełnia wskazane w konkluzji wyroku warunki jest elementem zamówionej usługi, co odróżnia tę formalność od innych, takich jak sporządzenie rozliczenia poniesionych kosztów lub wystawienie Ostatecznego Świadectwa Płatności, które nie są decydujące dla stwierdzenia czy usługa została wykonana.

TSUE dokonał wykładni pojęcia „wykonanej usługi” na tle art. 66 akapitu pierwszego lit. c), jednak taki sposób rozumienia tego określenia należy przyjąć dla wszystkich przepisów dyrektywy VAT. Omawiany wyrok powinien pociągnąć za sobą zmianę praktyki działania organów administracji skarbowej i sadów administracyjnych dotychczas stosujących przepisy w taki sam sposób jaki został zaprezentowany w interpretacji Ministra Finansów. Spowoduje to przesunięcie w czasie momentu powstania obowiązku podatkowego, przy niektórych transakcjach nawet o kilka miesięcy i odsunie tym samym obowiązek zapłacenia podatku o kolejne okresy rozliczeniowe, co zmniejszy prawdopodobieństwo zajścia lub skalę ujemnych skutków po stronie wykonujących usługi budowlane lub budowlano-montażowe, a związanych z koniecznością zapłaty podatku przed otrzymaniem ustalonego w umowie wynagrodzenia. Orzeczenie TSUE niewątpliwie będzie miało duży wpływ na funkcjonowanie branży budowlanej, mowa tu szczególnie o podmiotach realizujących wymagające inwestycje w reżimie umowy o roboty budowlane. Podmioty te, do których także należy zaliczyć spółkę Budimex, jak już zostało wspomniane, często odwołują się w zawieranych przez siebie umowach do wzorców opracowanych przez FIDIC. Wzorce te przewidują formalność zaakceptowania przez inwestora wykonanych robót, czy też ich części, przed odbiorem stawiając wymogi sporządzania określonych świadectw, takich jak Świadectwo Wykonania stanowiące akceptację wykonanych robót budowlanych. Słusznie Trybunał zwrócił uwagę na charakter klauzul tego typu, które służą przede wszystkim zabezpieczeniu interesu inwestora poprzez zapewnienie mu możliwości kontroli prawidłowości świadczenia ze strony wykonawcy[[11]](#footnote-11). W kontraktach gdzie zastosowano klauzule umowne FIDIC często nie jest możliwe ustalenie wysokości świadczenia wzajemnego należnego dla wykonującego roboty budowlane lub budowlano-montażowe, aż do momentu wystawienia Ostatecznego Świadectwa Płatności wskazującego definitywną kwotę jaka będzie należna wykonawcy robót budowlanych, na co zwróciła uwagę spółka Budimex we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. Jednakże formalność ta, według Trybunału, nie jest objęta usługą i w związku z tym, jako taka nie może mieć wpływu na określenie momentu wykonania usługi. TSUE zwrócił uwagę na fakt, że wynagrodzenie ustalone przed wykonaniem robót może ulegać zmianie w zależności od poziomu w jakim wykonawca wywiązał się z swojego zobowiązania. Trudno zatem ustalać czy usługa w ogóle została już wykonana oraz określać wysokość należnego za nią wynagrodzenia, gdy strony umówiły się co do konieczności jej odebrania przez inwestora, który może odmówić dokonania tej czynności i zapłaty wynagrodzenia, gdyby ta nie odpowiadała umownym uzgodnieniom. Następstwem takiej odmowy może być konieczność dokonania wskazanych przez inwestora zmian w obiekcie, w szczególności gdy wady obiektu są tego rodzaju, że uniemożliwiają wykorzystanie rezultatu robót zgodnie z przeznaczeniem, albo obiekt został wykonany niezgodnie z projektem. Nie powstanie wówczas obowiązek przyjęcia robót[[12]](#footnote-12). Dlatego też należy podzielić pogląd Trybunału dotyczący uznania, że usługa staje się kompletna dopiero w następstwie spełnienia określonych dodatkowych warunków przewidzianych przez strony umowy. Dopiero wówczas można mówić o wykonaniu usługi, za którą należy się usługodawcy określone wynagrodzenie stanowiące podstawę opodatkowania podatkiem VAT, co odpowiada zaakcentowanej przez Trybunał rzeczywistości gospodarczej. Konstrukcje sprzeczne z praktyką działania podmiotów na rynku usług budowlanych i budowlano-montażowych nie przystają do sposobu stosowania przepisów dyrektywy VAT, który powinien odzwierciedlać rzeczywistość obecną w stosunkach między uczestnikami danego rynku.

31 maja 2019 roku Ministerstwo Finansów opublikowało komunikat dotyczący wyroku TSUE w omawianej sprawie. Z dokumentu tego wynika, że interpretacja ogólna z 1 kwietnia 2016 roku umożliwia realizację wytycznych zawartych w wyroku Trybunału. Więcej szczegółów zostanie zaprezentowanych w stanowisku Ministra Finansów po wydaniu wyroku przez NSA, jednak trudno sobie wyobrazić brak zmiany dotychczasowego stanowiska, choćby w kwestii ustalenia momentu wykonania usługi, gdzie widać zupełną sprzeczność z wykładnią zaprezentowaną przez Trybunał.

Możliwość przesunięcia w czasie momentu powstania obowiązku podatkowego oraz zniesienie niedogodności jakie mogą być związane z ustalaniem podstawy opodatkowania i w konsekwencji wysokości podatku należnego w przypadku, gdy nie jest znana wartość ostatecznego wynagrodzenia do jakiego będzie miał prawo wykonawca usługi wiąże się ze znaczną poprawą sytuacji podmiotów świadczących usługi budowlane lub budowlano-montażowe. Taki właśnie sposób rozumienia przepisów zdaniem TSUE licuje z obowiązującą w jego orzecznictwie dotyczącym wspólnego systemu VAT zasadą uwzględniania rzeczywistości gospodarczej i handlowej[[13]](#footnote-13). Dla kwestii zmiany interpretacji ogólnej Ministra Finansów kluczowe znaczenie będzie miał wyrok NSA, w którym sąd ten zdecyduje — dokonując oceny zaproponowanej przez Ministerstwo wykładni przepisów ustawy o VAT oraz mając na względzie obowiązek wykładni odpowiednich przepisów krajowych w zgodzie treścią dyrektywy VAT — w przedmiocie skargi spółki Budimex na wyrok WSA, którym oddalono skargę na interpretację indywidualną wydaną na wniosek skarżącej. Wypada zwrócić uwagę na możliwy szerszy wymiar rozważań Trybunału, ponieważ pomimo tego, że zostały one poczynione na tle sporu dotyczącego momentu wykonania usług budowlanych lub budowlano-montażowych to wskazują na pewien sposób rozumowania i mogą stanowić wskazówkę przy podobnych dylematach związanych tym razem z innymi rodzajami usług.

GLOSA DO WYROKU TSUE Z DN. 2 MAJA 2019 R., C – 224/18 W SPRAWIE BUDIMEX P – KO MINISTROWI FINANSÓW4.

I. STAN FAKTYCZNY[[14]](#footnote-14)

Spółka BUDUMIX S.A. (dalej jako:,,Spółka”) złożyła wniosek o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie określenia momentu powstania obowiązku podatkowego dla usług budowlanych i budowlano montażowych realizowanych w ramach kontraktów opartych na Warunkach Kontraktowych FIDIC.

Minister Finansów w interpretacji indywidualnej z dnia 15 października 2014 r. częściowo nie zgodził się z argumentacją spółki, Minister Finansów wskazując, że momentem powstania obowiązku podatkowego z tytułu realizacji przez Spółkę robót budowlanych lub budowlano-montażowych będzie – stosownie do art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a ustawy o podatku od towarów i usług z dn. 11 marca 2004 (Dz.U. z. 2004 Nr. 54, poz.555 dalej jako:,,ustawa”) – moment wystawienia przez Stronę na rzecz Zamawiającego faktury, dokumentującej wykonanie prac przez Spółkę, a w przypadku gdy rezultaty prac są przyjmowane częściowo – zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a w związku art. 19a ust. 2 ustawy – moment wystawienia faktury za częściowe wykonanie prac. O wykonaniu usług budowlanych lub budowlano-montażowych, wykonanych w całości, będzie decydować faktyczne wykonanie tych usług.

W przypadku usług budowlanych lub budowlano-montażowych, wykonanych częściowo, o ich wykonaniu będzie decydować faktyczne wykonanie tych części, dla których określono zapłatę. Jednocześnie faktura dokumentująca wykonanie opisanych usług powinna być wystawiona najpóźniej 30 dnia od dnia wykonania ww. usług w całości lub w części.

Spółka zaskarżyła przedmiotową interpretację w spornej części do WSA w Warszawie, zarzucając jej naruszenie przepisów art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a w związku z art. 19a ust. 1 i 2 oraz art. 106i ust. 3 pkt 1 ustawy poprzez ich niewłaściwą wykładnię, co w konsekwencji doprowadziło do ich wadliwego zastosowania. W związku z powyższym Spółka wniosła o uchylenie zaskarżanej interpretacji indywidualnej w części dotyczącej określenia momentu powstania obowiązku podatkowego dla usług budowlanych oraz budowlano-montażowych oraz w części dotyczącej momentu powstania obowiązku podatkowego dla częściowego wykonania tych usług.

Wyrokiem z dn. 30 lipca 2015 r. WSA w Warszawie, sygn. akt III Sa/Wa 395/15 oddalił skargę.

Spółka zaskarżyła wyrok WSA do NSA, zarzucając mu na naruszenie art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a w z art. 19a ust. 1 i ust. 2 oraz art. 106 ust. 1 i ust. 3 pkt 1 ustawy poprzez niezasadne przyjęcie, że w indywidualnej sytuacji spółki „wykonanie” usługi budowlanej oraz budowlano-montażowej – w związku, z którym powstaje obowiązek podatkowy w podatku VAT – oznaczać może jedynie moment „faktycznego” jej wykonania.

NSA dokonując analizy sprawy, z uwagi na potrzebę dokonania wykładni prawa europejskiego postanowił, skierować do TSUE następujące pytanie prejudycjalne: „Czy w sytuacji, w której strony transakcji uzgodniły, że dla wypłaty wynagrodzenia za roboty budowlane lub budowlano-montażowe niezbędne jest wyrażenie akceptacji ich wykonania przez zamawiającego w protokole odbioru tych robót, wykonanie usługi, o którym mowa w art. 63 Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (dalej jako:,,**dyrektywa**”); z tytułu takiej transakcji następuje w: – momencie faktycznego wykonania robót budowlanych lub budowlano-montażowych, czy też – momencie akceptacji wykonania tych robót przez zamawiającego, wyrażonej w protokole odbioru?” oraz zawiesić niniejsze postępowanie do czasu udzielenia odpowiedzi przez TSUE.

II. STANOWISKO TRYBUNAŁU

TSUE rozpoczął udzielenia odpowiedzi na pytanie prejudycjalne poprzez przypomnienia, że zgodnie z zasadą ogólną dla dostaw towarów i usług wskazaną w art. 63 dyrektywy podatek, staje się wymagalny w momencie wykonania usług.

TSUE zaznaczył przy tym, że zgodnie z art. 66 akapit 1 literą c) dyrektywy, państwa członkowskie mogą postanowić, że VAT staje się wymagalny dla określonych transakcji, w określonym terminie, nie później niż z upływem terminu wystawienia faktury ustalonego przez państwa członkowskie, jeżeli faktura dotycząca świadczonych usług nie została wystawiona lub została wystawiona z opóźnieniem.

Polski ustawodawca skorzystał z uprawnienia przyznanego mu na mocy art. 66 dyrektywy i w art. 19a ust. 7 w zw. z art. 106i ust. 3 ustawy, że w wypadku braku wystawienia faktury lub wystawienia jej z opóźnieniem VAT staje się wymagalny z chwilą upływu terminu 30 dni od wykonania świadczenia usług.

Na skutek czego, aby odpowiedzieć na pytanie NSA należy ustalić, czy w/w przepisy dyrektywy pozwalają by w wypadku braku wystawienia faktury dotyczącej świadczonych usług lub wystawienia jej z opóźnieniem formalny odbiór tej usługi był uważany za moment, w którym usługa ta została wykonana.

TSUE w wyroku wskazał, że dyrektywa ustanowiła wspólny system VAT opierający się w na jednolitej definicji czynności podlegającej opodatkowywaniu. W szczególności motyw 24 dyrektywy wskazuje, że pojęcia „zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego” i „wymagalności VAT” powinny zostać zharmonizowane, aby wprowadzenie w życie i późniejsze zmiany wspólnego systemu VAT mogły stać się skuteczne w tym samym terminie. W związku z tym zamiarem ustawodawcy Unii było zharmonizowanie w możliwie najwyższym stopniu momentu powstania obowiązku podatkowego we wszystkich państwach członkowskich w celu zapewnienia jednolitego poboru tego podatku[[15]](#footnote-15).

W dalszej kolejności TSUE wskazał, że w odniesieniu do usług budowlanych lub montażowych są one powszechnie uważane za wykonane w dacie materialnego zakończenia robót, to jednak zakwalifikowania, transakcji podlegającej opodatkowaniu” w rozumieniu dyrektywy rzeczywistość gospodarcza i handlowa stanowi podstawowe kryterium dla stosowania wspólnego systemu VAT, które należy uwzględnić.

TSUE dalej przytoczył, iż zgodnie z stanowiskiem Spółki, postanowienia sformułowane w umowach zawartych przez skarżącą w postępowaniu głównym przewidują prawo zamawiającego do zweryfikowania zgodności wykonanych prac budowlanych lub budowlano-montażowych, zanim zostaną one zaakceptowane, i obowiązek usługodawcy polegający na dokonaniu koniecznych zmian, by rezultat rzeczywiście odpowiadał temu, co zostało uzgodnione. W tym względzie spółka Budimex podniosła w swoich uwagach na piśmie, że często było dla niej niemożliwe określenie podstawy opodatkowania i kwoty podatku należnego przed odbiorem robót przez zamawiającego.

Tym samym Trybunał trafnie przyjął, że warunek, jakim jest sporządzenie protokołu odbioru przez zamawiającego następuje dopiero po upływie terminu, który jest mu przyznany na zgłoszenie usługodawcy ewentualnych wad, które powinien on skorygować, by usługa budowlana lub budowlano-montażowa była zgodna z uzgodnieniami, nie można wykluczyć, że wspomniana usługa nie zostanie całkowicie wykonana przed owym odbiorem oraz wskazał, iż zgodnie z jego orzecznictwem podstawę opodatkowania odpłatnego świadczenia usług stanowi świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane z tego tytułu przez podatnika[[16]](#footnote-16).

W konsekwencji w zakresie, w jakim nie jest możliwe określenie wynagrodzenia należnego od usługobiorcy przed dokonaniem przez niego odbioru usług budowlanych lub budowlano-montażowych, podatek od tych usług nie może stać się wymagalny przed owym odbiorem.

Biorąc pod uwagę powyższe, TSUE udzielił następującej odpowiedzi: art. 66 akapit pierwszy litera c) dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on temu, by w wypadku braku wystawienia faktury dotyczącej świadczonych usług lub wystawienia jej z opóźnieniem formalny odbiór tej usługi był uważany za moment, w którym usługa ta została wykonana, gdy – tak jak w sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym – państwo członkowskie przewiduje, że podatek staje się wymagalny z upływem terminu rozpoczynającego bieg w dniu, w którym została wykonana usługa, jeżeli, po pierwsze, formalność odbioru została uzgodniona przez strony w umowie wiążącej je postanowieniami umownymi odzwierciedlającymi rzeczywistość gospodarczą i handlową w dziedzinie, w której usługa jest wykonywana i, po drugie, formalność ta stanowi materialne zakończenie usługi i ustala ostatecznie wysokość należnego świadczenia wzajemnego, co podlega zweryfikowaniu przez sąd odsyłający.

III. OCENA TRAFNOŚCI ARGUMENTACJI PRZEDSTAWIONEJ PRZEZ TSUE

Na wstępie zaznaczyć należy, że TSUE prawidłowo wskazał, że dokonując wykładni przepisów o podatku VAT nie można pominąć postanowień umownych odzwierciedlających rzeczywistość gospodarczą i handlową w danej branży. Tym samym wykładnia przepisów o podatku VAT w stosunku do umów o roboty budowlane zawieranych w oparciu o warunki kontraktowe FIDIC, nie może być oderwana od wypracowanych w tych warunkach odrębności od umowy kodeksowej.

Jedna z takich odrębności jest specjalna procedura odbioru robót budowlanych przez zamawiającego, w ramach której, występują takie dokumenty jak np.: świadectwo płatności, rozliczenie końcowe oraz ostateczne rozliczenie płatności[[17]](#footnote-17). Zaznaczyć przy tym należy, że w odróżnieniu od zwykłej umowy o robot budowlane, w umowach o roboty budowlane opartych na warunkach kontraktowych FIDIC od momentu wykonania prac przez wykonawcę do ich faktycznego odbioru i rozliczenia inwestycji przez zamawiającego mija zwykle od kilku tygodni do kilku miesięcy, w zależności np. od zakresu robót, czy zgód korporacyjnych.

Przed wyrokiem TSUE organy podatkowe oraz sądy administracyjnie stały na jednolitym stanowisku, że przedmiotowe odrębności nie mają jednak żadnego wpływu na obowiązek podatkowy, przyjmując przy tym zgodnie, iż z treścią art. 106i ust. 3 ustawy, wynika że w wypadku braku wystawienia faktury lub wystawienia jej z opóźnieniem VAT staje się wymagalny z chwilą upływu terminu 30 dni od wykonania świadczenia usług[[18]](#footnote-18).

Taka wykładnia przepisów o VAT nierzadko skutkowała, sporami pomiędzy organami podatkowymi, a wykonawcami umów o roboty budowlane w przedmiocie ustalenia momentu, wykonania świadczenia usług’’ i tym samym powstania obowiązku podatkowego.

Komentowany wyrok w sposób jednoznaczny odchodzi od tej wykładni. TSUE stanął bowiem na trafnym stanowisku, że w tego typu kontraktach budowlanych momentem wykonania usługi, jej faktyczny odbiór i akceptacja przez zamawiającego, nie zaś jej faktyczne wykonanie.

Biorąc pod uwagę powyższe, rozstrzygniecie TSUE należy ocenić jednoznacznie pozytywnie, zaznaczając przy tym, że jest ono w pełni zgodne z oczekiwaniami wszystkich uczestników branży budowlanej.

Na marginesie dodać należy, że przedmiotowe rozstrzygniecie powinno znaleźć, odpowiednie zastosowanie do stwierdzenia momentu zakończenia usługi również innych umów na roboty budowalne, a nie wyłącznie do umów opartych na warunkach kontraktowych FIDIC, jeżeli będą zawierały podobne klauzule umowne.

Bibliografia:

1. J. Fiema – Kurek, *Podatek VAT – powstanie obowiązku podatkowego w przypadku usług budowlanych*, MOPOD nr. 6/2019, Legalis/el.

2. M. Jaworska, *Zakończenie robot Budowlanych, a wymagalność podatku VAT*, n.ius, Legalis/el. 2019;

3. J. Strzępka, w: S. Włodyka (red.) *Prawo Umów Handlowych, System Prawa Handlowego, t. 5*, Warszawa 2014.

**Glosa do wyroku Sądu UE z dnia 16 maja 2019 r. Rzeczpospolita Polska przeciwko Komisji Europejskiej9**

[[19]](#footnote-19) W omawianym wyroku Sąd UE rozważał kwestię skarg wniesionych przez Rzeczpospolitą Polską przeciwko decyzjom Komisji dotyczącym: wszczęcia formalnego postępowania wyjaśniającego przewidzianego w art. 108 ust. 2 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (dalej:TFUE) w sprawie pomocy państwa w odniesieniu do podatku od sprzedaży detalicznej w Polsce oraz zamknięcia postępowania i stwierdzenia, że środek ten stanowi pomoc państwa niezgodną z rynkiem wewnętrznym i został wprowadzony w życie w sposób niezgodny z prawem.

Zgodnie z art. 5 ustawy o podatku od sprzedaży detalicznej (Dz.U. 2016 poz. 1155, dalej: ustawa) przedmiotem opodatkowania analizowanego podatku jest przychód uzyskany ze sprzedaży towarów osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej. Za podmiot opodatkowania uznano sprzedawcę detalicznego, rozumianego jako osobę fizyczną, spółkę cywilną, jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej oraz osobę prawną, taką jak spółki osobowe oraz inne spółki regulowane kodeksem spółek handlowych. Podstawa opodatkowania została uregulowana w art. 6 ust. 1 przedmiotowej ustawy, jako nadwyżka przychodów ze sprzedaży detalicznej ponad kwotę 17 mln PLN. Ustawodawca przewidział dwie stawki podatku: stawkę 0,8% od części miesięcznego przychodu przedsiębiorstwa ze sprzedaży detalicznej wynoszącej od 17 mln PLN do 170 mln PLN oraz stawkę 1,4% dla podatników, których przedsiębiorstwa przynoszą przychód miesięczny przekraczający 170 mln PLN. Wymiar podatku zgodnie z omawianą ustawą miał być obliczany za pomocą metody progresywnej.

To właśnie progresywna struktura podatku od sprzedaży detalicznej była przyczyną powzięcia wątpliwości przez Komisję, czego skutkiem było wszczęcie postępowania na podstawie art. 108 ust. 2 TFUE. Zdaniem Komisji progresywna metoda obliczania wymiaru podatku była pomocą państwa niezgodną z prawem i rynkiem wewnętrznym Unii Europejskiej. Rzekoma pomoc miała prowadzić do odmiennego traktowania przedsiębiorstw prowadzących sprzedaż detaliczną ze względu na ich przychody oraz przyznawać selektywne korzyści tym przedsiębiorstwom, które osiągają niższy obrót. W opinii Komisji podatek od sprzedaży detalicznej miał przynosić selektywne korzyści przedsiębiorstwom mniejszym, a zarazem dyskryminować przedsiębiorstwa większe. W toku postępowania Komisja dokonała analizy przesłanek przewidzianych w art. 107 ust. 1 TFUE, a następnie stwierdziła istnienie pomocy publicznej, która nie była uzasadniona żadnym z wyłączeń określonych w art. 107 ust. 2 i ust. 3 TFUE. Skutkiem powyższego było wydanie decyzji, na mocy której zakazano Polsce pobierania podatku od sprzedaży detalicznej nałożonego na sektor handlowy.

Polskie władze zaskarżając przedmiotowe decyzje wskazały na błędną kwalifikację polskiego podatku od sprzedaży detalicznej jako pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, nieproporcjonalne zastosowanie nakazu zawieszenia poboru podatku oraz wadliwe i niewystarczające uzasadnienie zaskarżanych decyzji, zwłaszcza w aspekcie oceny selektywności omawianego podatku.

Sąd UE stwierdził, że decyzje Komisji zawierają szereg błędów i zostały oparte na błędnym rozumowaniu prawniczym, nieznajdującym odzwierciedlenia w przepisach, przeto zaskarżone decyzje uchylił. **Co jednak kluczowe, skład orzekający uwypuklił, że z samej progresywnej struktury podatku, nawet przy zastosowaniu w nim wysokich progów granicznych (podatkowych) nie sposób wywieść istnienia selektywnej korzyści, do której odwołuje się art. 107 ust. 1 TFUE[[20]](#footnote-20). Zastosowanie progresywnej struktury podatku może skutkować powstaniem selektywnej korzyści dla przedsiębiorstw, które osiągają niższy obrót jeżeli z argumentacji przedłożonej przez Komisję wynikałoby, że progresywna struktura opodatkowania została ustalona w sposób, który sprawia, że cel danego podatku staje się w znacznym stopniu bezprzedmiotowy[[21]](#footnote-21), czego w spornych decyzjach Komisja nie dokonała**. Tym samym decyzja o wszczęciu postępowania przez Komisję na podstawie art. 108 ust. 2 oraz decyzja stwierdzająca istnienie pomocy publicznej były w przedmiotowej sytuacji bezpodstawne, z racji braku odpowiedniego uzasadnienia.

Według autora stanowisko przyjęte przez skład orzekający było słuszne. Przyjęcie odmiennego stanowiska, polegającego na możliwości wszczynania postępowania przez Komisje w przypadku samego stwierdzenia zastosowania przez Państwo Członkowskie progresywnej metody opodatkowania skutkowałoby nie tylko zbyt daleko idącym rozszerzeniem już i tak posiadanej przez Komisję władzy dyskrecjonalnej, ale i prowadziłoby do wniosku, że także regresywne obliczanie podatku może nieść za sobą selektywną korzyść dla danej grupy podatników. Zatem za jedyną „słuszną” metodę do obliczania wysokości podatku na terytorium Unii Europejskiej należałoby uznać podatek liniowy (jednolity), co zdaniem autora należy uznać za absurdalne.

Ponadto stanowisko Komisji dziwi z racji, iż progresywne obliczanie wysokości podatku nie jest ani nową, ani nietypową konstrukcją. Co do zasady ciężko też, zdaniem autora uznać podatek progresywny jako instrument służący do dyskryminacji. Wręcz przeciwnie u podstaw podatku progresywnego leży idea adekwatnego do poziomu posiadania (sensu largo) łożenia na cele społeczne w ramach sprawiedliwości społecznej. Co więcej, jak podkreśliła w swoich zarzutach strona polska, istnieją różne możliwości progresywnego obliczania podatku. „Progresywność szczeblowa” zastosowana przez polskiego ustawodawcę opiera się na zastosowaniu rożnych stawek podatkowych dla różnych przedziałów przychodu, czyli podatnik, którego przychód miesięczny uzyskany ze sprzedaży detalicznej przekracza 170 mln PLN, zastosuje stawkę 1,4% tylko dla tej części przychodu, która przekracza kwotę graniczną wskazaną w ustawie. Dodatkowo zgodzić należy się ze stanowiskiem strony polskiej mówiącym o tym, że „progresywność szczeblowa” nie prowadzi do dyskryminacyjnego traktowania podmiotów, które znajdują się w podobnej sytuacji faktycznej i prawnej.

Dalej sąd wykazał, że przeprowadzone przez Komisję badanie służące zidentyfikowaniu systemu odniesienia dla podatku od handlu detalicznego zostało przeprowadzone błędnie, ponieważ Komisja przez brak uwzględnienia progresywnego charakteru podatku usunęła jeden z elementów składowych tego podatku. Tym samym przy badaniu selektywności środka Komisja zidentyfikowała, używając słownictwa Sądu UE: *„bądź niekompletny bądź hipotetyczny”[[22]](#footnote-22)* system odniesienia. Zdaniem autora błędne zdefiniowanie systemu odniesienia powinno uniemożliwiać dalsze przeprowadzenie badania co do scharakteryzowania selektywności rozpatrywanego środka, ponieważ jeżeli jakieś założenie jest błędne – tutaj definicja systemu odniesienia, to całą konkluzja jest błędna – tutaj istnienie selektywnego środka przynoszącego nieuzasadnioną korzyść niektórym przedsiębiorstwom. Czyli decyzje Komisji zawierają błąd logiczny tzw. argument z błędu. Co więcej decyzje Komisji powinny być objęte wysoką formą rygoryzmu, a każde istotne niedopatrzenie (przykładowo dotyczące błędnego ustalenia przesłanki, jak to ma miejsce w analizowanym przypadku) powinno skutkować nieważnością tej decyzji, zważywszy że działania Komisji mogą ingerować w wewnętrzne porządki prawne państw członkowskich. Jednakże Sąd UE zdecydował inaczej i wziął pod uwagę pozostałe argumenty Komisji mające świadczyć o istnieniu selektywnej korzyści.

Niemniej jednak i te argumenty Komisji zostały obalone przez skład orzekający. Następnym krokiem, który umożliwia ocenę selektywności zastosowanego środka jest ustalenie zasadniczych celów systemu odniesienia. Przyjęcie przez Komisję, że celem polskiego ustawodawcy było opodatkowanie przychodów wszystkich przedsiębiorstw z sektora handlu detalicznego było sprzeczne ze stanem faktycznym sprawy. Sąd UE uwypuklił, że z akt sprawy jak i stanowiska strony polskiej jasno wynikało, że celem wprowadzenia regulacji było ustanowienie podatku sektorowego zgodnie z zasadą redystrybucji podatkowej.

Po zdefiniowaniu celu sytemu, należało sprawdzić czy dany środek, w omawianym przypadku progresywna struktura opodatkowania, stanowi odstępstwo od systemu odniesienia, które nie jest uzasadnione charakterem lub ogólną strukturą systemu podatkowego odniesienia. Odpowiadając na to pytanie Sąd UE przytoczył szereg orzeczeń[[23]](#footnote-23), z których wywnioskować można, że zakwalifikowanie na podstawie obiektywnych czynników danej grupy podatników jako podmiotów uprawnionych do zwolnienia z opłaty podatku lub opłaty obliczanej na podstawie innej stawki podatkowej, nie jest samo przez się środkiem o selektywnym charakterze. Uprawnienie takie mogłoby prowadzić do selektywnej korzyści, jeżeli podmioty o tożsamych cechach wykonujące porównywalne zadania traktowane byłyby odmiennie. Skład orzekający nie zgodził się ze stanowiskiem Komisji, zgodnie z którym ograniczyła ona możliwość zastosowania progresywnej struktury opodatkowania do podatków dochodowych, taka forma modulacji środka mogła zostać zastosowana przez polskiego ustawodawcę jeżeli nie cechowała się ona arbitralnością lub dyskryminacją oraz pozostawała zgodna z celem danego podatku.

Ustalenia Sądu UE co do celów systemu odniesienia, ewentualnej selektywności środka jak i wykazania, że struktura opodatkowania wybrana przez władze polskie jest sprzeczna z celem tego systemu także należy uznać za słuszne. Odnośnie do przedmiotu opodatkowania, wybór przez polskiego ustawodawcę przychodu a nie dochodu osiąganego z handlu detalicznego jako przedmiotu opodatkowania uważam za sprytne posunięcie, wybór ten zdecydowanie utrudnia przeprowadzenie optymalizacji podatkowej i pozwala na osiągnięcie większych wpływów do budżetu państwa.

Na marginesie warto odnieść się do wyroku sądu z dnia 25 kwietnia 2018 r. w sprawach połączonych T554/15 i T555/15 Węgry przeciwko Komisji, na której podobieństwo do przedmiotowej sprawy powołuje się Komisja w decyzji wszczynającej postępowanie na podstawie art. art. 108 ust. 2 TFUE jak i portale prasowe[[24]](#footnote-24). Prawdą jest, że wyrok ten związany był z podatkiem sektorowym, w którym została zastosowana progresywna metoda obliczania wysokości podatku jak i wydaniem decyzji Komisji stwierdzającej istnienie bezprawnej pomocy publicznej wraz z nakazem zawieszenia pobierania podatku zgodnie ze stawką progresywną. Jednakże Węgry wniosły jedynie o częściowe unieważnienie decyzji, stwierdzającej istnienie bezprawnej pomocy publicznej, w zakresie który dotyczył zakazu stosowania progresywnej stawki przy oblizaniu stawki podatku. Takie żądanie należy uznać za bezsensowne, ponieważ nawet w przypadku przychylenia się przez Sąd UE do żądań strony węgierskiej, w mocy pozostawała by „reszta” decyzji, której skutek był taki sam jak skutek nakazu wydanego na podstawie art. 11 ust. 1 rozporządzenia nr 659/1999. Nadmienić trzeba, że Sąd UE nie poparł stanowiska Węgier, a zastosowany przez Węgry argument dotyczący braku odpowiedniego uzasadnienia selektywności środka nie został nawet przez Sąd UE rozważony z powodów proceduralnych – argument ten potratowany został jako rozszerzenie wniesionych w sprawie zarzutów. Tym samym uważam, że stawianie tego wyroku obok głosowanego wyroku nie powinno mieć miejsca ze względu na postawienie różnych zarzutów jak i odmiennego sposobu przeprowadzenia postępowania.

**Rekapitulując stanowisko przedstawione przez skład orzekający podtrzymuje wcześniejszą linię orzeczniczą, jednocześnie uwypuklając obowiązek odpowiedniego uzasadnienia podejmowanych przez Komisję decyzji oraz pozwala na zachowanie „zdrowej” równowagi pomiędzy autonomią państw członkowskich w kształtowaniu ich polityki podatkowej a możliwością ingerencji w nią Komisji, w związku z egzekwowaniem prawa unijnego.**

**Glosa do Wyroku Trybunału Sprawiedliwości UE Z Dnia 13.03.2019r., w  sprawie C195/18**

**Kwestie opodatkowania akcyzą alkoholu i wyrobów alkoholowych wciąż wywołują wątpliwości w doktrynie i orzecznictwie. Problem ten dotyczy zwłaszcza przyporządkowania konkretnych wyrobów akcyzowych do poszczególnych pozycji nomenklatury scalonej zawartej w załączniku I do rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej taryfy celnej. W przypadkach niejednoznacznych zachodzi często ryzyko ustalenia przez organ podatkowy zaklasyfikowania danego wyrobu akcyzowego do innej pozycji niż ta, którą wskazał w deklaracji podatnik, co w konsekwencji może rodzić niekorzystne następstwa podatkowe w postaci powstania zaległości podatkowej oraz naliczania odsetek. Sytuacja taka miała miejsce w jednej z rozstrzyganych niedawno „spraw polskich” przed Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W wyroku z dnia 13 marca 2019 r. Trybunał rozwiał część wątpliwości dotyczących wykładni art. 2 dyrektywy Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych (Dz.U. 1992, L 316, s. 21)**

1. Stan faktyczny

Stan faktyczny w omawianej sprawie przedstawiał się następująco. W okresie od maja 2011 r. do maja 2013 r. B.S. produkował napój alkoholowy, który według niego stanowił mieszaninę piwa z napojami bezalkoholowymi. 100 hektolitrów brzeczki stanowiącej podstawę półproduktu, który kwalifikuje on jako piwo, otrzymuje się ze 134,9 l ekstraktu słodowego, 1708,2 l syropu glukozowego, 9 l kwasu cytrynowego, 2,4 l fosforanu amonu oraz pożywki i wody.

W okresie od 29 czerwca 2011 r. do 26 czerwca 2013 r. B.S. składał co miesiąc do właściwego urzędu celnego deklarację dla podatku akcyzowego, klasyfikując produkowany przez siebie wyrób jako mieszaninę „piwa” o kodzie CN 2203 z napojami bezalkoholowymi i na podstawie art. 94 ustawy o podatku akcyzowym stosując stawkę akcyzy na piwo w wysokości 7,79 PLN (około 1,8 EUR) od 1 hektolitra za każdy stopień Plato gotowego wyrobu.

Kilkunastoma decyzjami wydanymi w okresie od 27 września 2012 r. do 14 lutego 2014 r. naczelnik właściwego urzędu celnego zakwestionował deklaracje B.S. i określił jego zobowiązania w podatku akcyzowym na kwoty znacznie wyższe, gdyż jego zdaniem wyrób produkowany przez B.S. należało zaklasyfikować do pozycji CN 2206, jako napój na bazie pozostałego napoju fermentowanego i napoju bezalkoholowego oraz zastosować stawkę akcyzy w wysokości 158 PLN (około 36,5 EUR) od 1 hektolitra gotowego wyrobu.

Owe decyzje były uzasadnione okolicznością, że głównym składnikiem użytym do wyrobu półproduktu był syrop glukozowy, a nie słód, dlatego też ów wyrób nie mógł zostać zakwalifikowany do pozycji CN 2203, która obejmuje „piwo otrzymywane ze słodu”. W konsekwencji naczelnik urzędu celnego stwierdził, że produkt końcowy wykazany w deklaracjach wspomnianych w pkt 17 niniejszego wyroku, który stanowi napój powstały na bazie tego wyrobu pośredniego oraz napoju bezalkoholowego, należało uznać za napój na bazie pozostałego napoju fermentowanego i napoju bezalkoholowego.

Te decyzje naczelnika urzędu celnego zostały utrzymane w mocy przez decyzje dyrektora Izby Celnej. Ponadto skargi wniesione przez B.S. na te decyzje zostały oddalone przez polskie sądy administracyjne.

W ramach sporu w postępowaniu głównym przeciwko B.S. wszczęto postępowanie karne na tej podstawie, że w okresie od czerwca 2011 r. do czerwca 2013 r. wprowadzał w błąd polski organ podatkowy poprzez podawanie nieprawdy w deklaracjach dla podatku akcyzowego odnoszących się do wytwarzanego przez niego napoju, przez co spowodował znaczne uszczuplenie kwoty pobranego podatku akcyzowego, jednocześnie wydając te napoje ze składu podatkowego bez ich uprzedniego oznaczenia znakami akcyzy.

Wyrokiem Sądu Rejonowego w Piotrkowie Trybunalskim z dnia 21 czerwca 2017 r. B.S. został uznany za winnego tych czynów i wymierzono mu grzywnę w wysokości 300 stawek dziennych w wysokości 200 PLN (około 46,2 EUR). B.S. wniósł apelację od tego wyroku skazującego do Sądu Okręgowego w Piotrkowie Trybunalskim, który zdecydował się wystąpić z pytaniem prejudycjalnym do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, zmierzając do ustalenia, czy art. 2 dyrektywy 92/83 należy interpretować w ten sposób, że półprodukt przeznaczony do zmieszania z napojami bezalkoholowymi, otrzymywany z brzeczki zawierającej mniej składników słodowych niż składników niesłodowych, do którego dodano syrop glukozowy przed procesem fermentacji, można zakwalifikować jako „piwo otrzymywane ze słodu” objęte pozycją CN 2203.

2. Argumentacja sądu

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w pierwszej kolejności wskazał, iż pod określeniem „piwa” art. 2 dyrektywy 92/83 uwzględnia nie tylko wszelkie produkty oznaczone pozycją CN 2203, ale także wszelkie produkty zawierające mieszaninę piwa z napojami bezalkoholowymi, oznaczone pozycją CN 2206, o ile w każdym wypadku rzeczywista zawartość alkoholu w tych produktach przekracza 0,5% obj., zaznaczając przy tym jednocześnie, że produkt można zatem zakwalifikować jako „piwo” objęte zakresem tegoż art. 2 tylko wtedy, gdy półprodukt alkoholowy, przeznaczony do wymieszania przez B.S. z napojami bezalkoholowymi w celu otrzymania tego produktu końcowego, sam może zostać zakwalifikowany jako „piwo otrzymywane ze słodu” w rozumieniu pozycji CN 2203, przy czym nie kwestionuje się, że zawartość alkoholu w tym produkcie końcowym przekracza 0,5% obj.

W dalszym toku wywodu Trybunał zwrócił uwagę na utrwaloną linię orzeczniczą, według której decydującego kryterium klasyfikacji taryfowej towarów należy co do zasady poszukiwać w ich obiektywnych cechach i właściwościach określonych brzmieniem pozycji CN i uwag do sekcji lub działów. Odnosząc się do tak wskazanych kryteriów, Trybunał stwierdził następnie, konieczność ustalenia czy wyrób alkoholowy otrzymany w wyniku fermentacji brzeczki, składający się w szczególności z syropu glukozowego i nieznacznej proporcji słodu, może zostać zakwalifikowany jako „piwo otrzymywane ze słodu” w rozumieniu pozycji CN 2203, wskazując jednocześnie, iż aby rozstrzygnąć kwestię proporcji słodu w brzeczce, należy stwierdzić, że CN nie określa minimalnej zawartości procentowej składników słodowych w brzeczce przeznaczonej do produkcji piwa, a CN nie zakazuje obecności syropu glukozowego w brzeczce. Z powyższego Trybunał wywiódł, że produkt wytworzony z nieznaczną zawartością słodu i z dodaniem glukozy przed fermentacją alkoholową wyłącznie z tych względów nie jest wyłączony z pojęcia „piwa otrzymywanego ze słodu” należącego do pozycji CN 2203. Stwierdzenie to zostało jednak obwarowane warunkiem, aby obiektywne cechy i właściwości produktu odpowiadały obiektywnym cechom i właściwościom piwa. Dalej Trybunał doprecyzował swoje stanowisko, wskazując, iż należy w tym względzie wziąć pod uwagę szczególnie cechy organoleptyczne danego produktu.

Trybunał skonkludował swój wywód, podkreślając, że jeśli cechy organoleptyczne półproduktu alkoholowego, mieszanego przez B.S. z napojami bezalkoholowymi w celu wytworzenia produktu końcowego, jaki wprowadza on do obrotu, nie odpowiadają cechom organoleptycznym piwa, co miałoby miejsce w szczególności wtedy, gdyby ten półprodukt wizualnie nie przypominał piwa lub nie miał jego charakterystycznego smaku, ów produkt nie mógłby zostać zakwalifikowany jako „piwo otrzymywane ze słodu”, należące do pozycji CN 2203, a dokonanie niezbędnych ustaleń w tej kwestii należy do sądu krajowego.

3. Konkluzja

Z aprobatą należy przyjąć rozstrzygnięcie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej we wskazanej wyżej kwestii, a w szczególności określenie przez Trybunał obiektywnych kryteriów możliwości zaklasyfikowania danego wyrobu akcyzowego jako „piwo” według nomenklatury scalonej zawartej w załączniku I do rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej taryfy celnej. Takie rozwiązanie wymienionego wyżej problemu ogranicza arbitralność organów podatkowych i sądów. Służy to realizacji zasady pewności prawa oraz ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, umożliwiając działającemu w dobrej wierze i z zachowaniem należytej staranności podatnikowi, właściwe zaklasyfikowanie produktu akcyzowego i zapłatę należnego podatku w wysokości wynikającej z przepisów prawa.

Jednocześnie zauważyć należy, że czym innym jest ustalenie kryterium, a czym innym określenie metody jego weryfikacji. Glosowany wyrok jedynie częściowo rozwiał wątpliwości interpretacyjne dotyczące wykładni art. 2 dyrektywy Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych (Dz.U. 1992, L 316, s. 21) oraz wydanych na jego podstawie przepisów krajowych, ponieważ pomimo wskazania obiektywnego kryterium decydującego o tym, czy dany wyrób akcyzowy należy zaklasyfikować jako „piwo”, określona przez Trybunał metoda weryfikacji tego kryterium jest w istocie subiektywna i stwarza ryzyko rozstrzygnięć arbitralnych, niesprawiedliwych. Trybunał w żadnym miejscu nie określił w jaki sposób ma się odbywać rzeczona weryfikacja. Można, w związku z tym wyobrazić sobie kilka możliwych alternatywnych sposobów jej przeprowadzenia.

Po pierwsze oceny właściwości organoleptycznych produktu może dokonywać organ podatkowy (lub sąd) orzekający w danej sprawie. Zaletą przyjęcia tego sposobu jest fakt, że organ rozpoznający sprawę, stykając się bezpośrednio z danym produktem może posiłkując się wskazanym przez Trybunał kryterium cech organoleptycznych tj. cech wizualnych, smaku, dokonać na podstawie własnej wiedzy i doświadczenia życiowego oceny produktu zbliżonej do tej, jakiej dokonałby przeciętny rozsądny obywatel, a zatem również działający w dobrej wierze podatnik. Z drugiej jednak strony rozwiązanie to wydaje się pociągać za sobą duży stopień niepewności, gdyż trudno jest przewidzieć z jakimi piwami ów organ podatkowy (lub skład sędziowski) miał do czynienia, w jakim stopniu cechy organoleptyczne piwa są mu znane i jak dalece cechy wizualne produktu pokryją się z cechami piwa znanego organowi orzekającemu. Rozwiązanie takie rodzi również ryzyko partykularyzmu prawnego, ponieważ w różnych częściach Polski pije się różne rodzaje piwa, często odbiegające od siebie zarówno jeżeli chodzi o smak, jak i cechy wizualne. Tego rodzaju niepewność rozstrzygnięć, jak i wskazany partykularyzm prawny są sprzeczne zasadą pewności prawa, jak również z zasadą ustawowej określoności stawek podatkowych, gdyż to od oceny organu podatkowego zależy w takim wypadku to, do jakiej pozycji dany produkt zostanie zaklasyfikowany, a w konsekwencji jak wysoki podatek zostanie nałożony na czynność dotyczącą produktu.

Drugim możliwym sposobem dokonywania weryfikacji jest oparcie konkretnego rozstrzygnięcia na opinii powołanego w tym celu przez organ podatkowy (lub sąd) biegłego. Rozwiązanie to wydaje się być bardziej racjonalne od tego wskazanego powyżej. Biegły jako osoba wyróżniająca się wiedzą specjalistyczną oraz wysokimi kwalifikacjami gwarantuje obiektywne, naukowe podejście do kwestii będącej przedmiotem konkretnej sprawy rozpoznawanej przez organ podatkowy. W związku z tym, ta metoda oceny cech organoleptycznych produktu obarczona jest istotnie mniejszym ryzykiem błędu, co więcej, zapewnia ona wyższy stopień przewidywalności rozstrzygnięcia wydanego przez organ podatkowy. Warto w tym miejscu zwrócić uwagę, że opinia biegłego nie ma charakteru wiążącego dla organu, a zatem w razie opinii nierzetelnej lub zwyczajnie błędnej, organ mógłby dokonać uzupełniającej, samodzielnej oceny cech organoleptycznych produktu. Wynika z tego, że drugi z przedstawionych sposobów weryfikacji cech organoleptycznych produktu jest bardziej odpowiedni i to za nim należy się opowiedzieć.

**Wyrok TSUE z 15 maja 2019 roku (sygn. C-235/18)**

TSUE w wyroku z 15 maja 2019 roku (sygn. C-235/18) rozstrzygną wątpliwości NSA sygnalizowane w pytaniach prejudycjalnych skierowanych do niego w celu rozstrzygnięcia czym są Karty paliwowe. Karty paliwowe są zwolnione z VAT- należy to „interpretować w ten sposób, że w okolicznościach takich jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym udostępnienie kart paliwowych przez spółkę dominującą swoim spółkom zależnym, umożliwiające tym ostatnim zaopatrzenie w paliwo pojazdów, których transport zapewniają, może zostać uznane za usługę udzielenia kredytu zwolnioną z podatku od wartości dodanej w rozumieniu przepisu **Artykułu 135 ust. 1 lit. b) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r.**.” W swoim rozstrzygnięciu Trybunał przychylił się do stanowiska polskich organów podatkowych oraz sądów administracyjnych. NSA w dniu 23 maja 2017 roku zdecydował się skierować do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej pytanie prejudycjalne w postępowaniu ze skargi kasacyjnej Vega International od wyroku WSA, który oddalił skargę spółki na decyzje Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie w przedmiocie odmowy zwrotu podatku od towarów i usług.[[25]](#footnote-25)

Organ podatkowy ustalił, że Vega International zajmuje się organizowaniem i zarządzaniem w zakresie zaopatrywania wszystkich swoich spółek w karty paliwowe wydawane przez różnych dostawców paliw. Transportowane przez Vega Poland pojazdy tankowane są przy użyciu imiennych kart paliwowych wystawionych na kierowców. Ze względów organizacyjnych oraz z uwagi na wysokość kosztów wszystkie transakcje za pomocą kart paliwowych realizowane są centralnie przez spółkę dominującą w Austrii, która otrzymuje od dostawców paliw faktury wykazujące w szczególności zakup paliwa wraz z VAT. Następnie, na koniec każdego miesiąca, Vega International refakturuje na spółki zależne, w tym Vega Poland, paliwo udostępnione do celów świadczenia usługi przewozu pojazdów, i obciąża je opłatą w wysokości 2%. Te spółki zależne są upoważnione do skompensowania faktur dotyczących wykorzystania kart paliwa z fakturami wystawionymi na spółkę austriacką lub do uregulowania tych faktur w terminie od jednego do trzech miesięcy od dnia ich otrzymania.[[26]](#footnote-26) Z niniejszego stanu prawnego wynika, że udostępnienie przez Vega International kart paliwowych spółkom zależnym, w tym Vega Poland, umożliwia tym spółkom w szczególności zaopatrzenie w paliwo na stacjach paliw. Te ostatnie wystawiają następnie bezpośrednio na rzecz Vega International faktury potwierdzające nabycie paliwa z VAT, który był przedmiotem wniosku o zwrot złożonego przez Vega International polskim organom podatkowym[[27]](#footnote-27) Polskie organy podatkowe jak i sądy administracyjne powołują się na wyrok TSUE z dnia 6 lutego 2003 r., Auto Lease Holland (C185/01), w którym Trybunał zbadał, czy w ramach umowy leasingu pojazdu samochodowego ma miejsce dostawa towarów, w danym wypadku paliwa, przez spółki paliwowe na rzecz spółki leasingowej, jeżeli leasingobiorca tankuje swój pojazd w imieniu i na rzecz tej spółki, która następnie składa do krajowych organów podatkowych wniosek o zwrot VAT odprowadzonego od tego paliwa. W wyroku tym Trybunał uznał, iż poza sporem pozostaje okoliczność, że leasingobiorca pojazdu jest uprawniony do rozporządzania paliwem jak właściciel, gdyż nabywa paliwo bezpośrednio na stacjach benzynowych, a leasingodawca nie ma prawa decydowania, w jaki sposób oraz w jakim celu paliwo ma zostać zużyte.

W szczególności należy stwierdzić, że w niniejszej sprawie Vega International nie dysponuje paliwem, od zakupu którego domaga się zwrotu VAT, jak właściciel. Paliwo to jest bowiem nabywane przez Vega Poland bezpośrednio od dostawców i według jej wyłącznego uznania. Z tego względu Vega Poland decyduje w szczególności o sposobach nabycia paliwa, ponieważ może wybrać, na jakiej stacji usługowej spośród dostawców wskazanych przez Vega International może zatankować paliwo, korzystając z pełnej swobody wyboru jego ilości oraz jakości, jak również momentu zakupu i sposobu wykorzystania paliwa.[[28]](#footnote-28) Z powyższego jasno wynika iż spółka Vega International udostępniała spółce Vega Poland jedynie instrument służący nabyciu paliwa bez względu na jego ceny, ilość, jakość oraz czas nabycia więc nie może być w tym stanie prawnym mowy o pośredniczeniu spółki V.I. w dostawie towarów w tym wypadku paliwa. Zgodnie z wyrokiem TSUE w przedmiotowej sytuacji spółce Vega International nie przysługuje prawo do odliczenia VAT ponieważ dochodzi tu jedynie do czynność zwolnionych z VAT na podstawie art. 135 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112/WE, który stanowi że, „Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje: […] b) udzielanie kredytów i pośrednictwo kredytowe oraz zarządzanie kredytami przez kredytodawcę”. Trybunał orzekł: „**Artykuł 135 ust. 1 lit. b) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że w okolicznościach takich jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym udostępnienie kart paliwowych przez spółkę dominującą swoim spółkom zależnym, umożliwiające tym ostatnim zaopatrzenie w paliwo pojazdów, których transport zapewniają, może zostać uznane za usługę udzielenia kredytu zwolnioną z podatku od wartości dodanej w rozumieniu tego przepisu.”**

Jak wynika z wyroku trybunału kluczowym elementem decydującym o tym czy podmiot dysponuje prawem do odliczenia VAT jest to jego pozycja w łańcuchu dostaw paliwa. Jeżeli wystawca karty paliwowej ma bezpośredni wpływ na to po jakiej cenie paliwo zakupi i sprzeda oraz na to w jakim miejscu i czasie paliwo zostanie dostarczone można uznać go za uczestnika transakcji łańcuchowej gdzie dochodzi do dwóch dostaw towarów (od przedsiębiorstwa petrochemicznego do podmiotu- wystawcy karty paliwowej do podmiotu który faktycznie paliwo zużyje) w skutek czego VAT jest odliczany przy każdym z etapów transakcji.

W sytuacji rozstrzyganej przez TSUE wystawca kart paliwowych nie był podmiotem łańcucha dostaw lecz jedynie udostępniał przedpłacone karty służące kredytowaniu zakupu paliwa w celu organizacyjnego uproszczenia transakcji między centralą a spółkami zależnymi. Nie miał on wpływu na to na jakich stacjach, w jakiej ilości i jakości oraz czasie paliwo zostaje zakupione (brak wpływu na warunki dostawy) nie można uznać takiego działania za podlegającą VAT dostawę towarów lecz jako usługę finansową zwolnioną z VAT na podstawie art. 135 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112/WE.

Kluczowe w sprawie kart paliwowych jest to w jakim charakterze występuje podmiot wystawiający karty, ponieważ firmy mają w tym względzie różną praktykę. Bezpiecznie mogą czuć się koncerny petrochemiczne, które wystawiają karty paliwowe ponieważ nie występuje w takiej sytuacji pośrednik, który mógł by być określony jako dostawca. Natomiast sytuacja prawna podmiotów- wystawców kart paliwowych zależeć będzie w szczególności od postanowień umów zawieranych z kontrahentami. Karta paliwowa jest narzędziem, które może być dowolnie kształtowane w zależności od potrzeb wystawcy, jego statusu prawnego np. niektóre firmy leasingowe posiadają koncesje na obrót paliwami więc negocjują szczególne warunki zakupu paliw dla swoich kontrahentów, którzy stają się ostatni, podmiotem w łańcuchu dostaw w skutek czego powstaje możliwość odliczenia podatku VAT. Elementem wyróżniającym te karty paliwowe jest to iż ich wystawca jest w rzeczywistości zaangażowany w proces dostawy paliwa do ostatecznego odbiorcy.

Obawiać się skutków wyroku TSUE mogą podmioty, które podobnie jak Vega International wystawiały karty paliwowe jedynie jako instrument mający na celu ułatwienie organizacyjne rozliczania wydatków związanych z zakupem paliw często w wielu państwach członkowskich na raz.

W obecnej sytuacji wystawcy kart paliwowych powinnie przede wszystkim analizować postanowienia zawarte w kontraktach zawartych z nabywcami kart. Skutek wyroku trybunału dotknie (w zależności od interpretacji ogólnej, której jeszcze nie ma) również użytkowników kart paliwowych, którzy dotychczas korzystali z nich i rozliczali VAT tak jak od zakupu paliwa.

Z innej strony warto przypomnieć iż trybunał odniósł się do problemu kart paliwowych jako usługi kredytowej w wyroku z dnia 6 lutego 2003 r., Auto Lease Holland (C185/01)- mimo iż wyrok zapadł pod rządami „szóstej dyrektywy” to rozumowanie trybunału nie pozostawiało wątpliwości co do przyszłego rozstrzygania podobnych wątpliwości zgodnie z tezą 43-45 W tym względzie należy przypomnieć, że transakcje zwolnione na podstawie tego przepisu są definiowane w zależności od charakteru świadczonych usług, a nie w zależności od usługodawcy lub usługobiorcy, tak że stosowanie tych zwolnień nie zależy od statusu podmiotu świadczącego te usługi. Jeśli chodzi w szczególności o wyrażenie „udzielanie kredytów i pośrednictwo kredytowe”, znajdujące się we wspomnianym przepisie, należy je interpretować szeroko, wobec czego jego zakresu nie można ograniczać wyłącznie do pożyczek i kredytów udzielanych przez instytucje bankowe i finansowe. Taką wykładnię potwierdza cel wspólnego systemu, ustanowionego przez dyrektywę 2006/112, polegający w szczególności na zapewnieniu równego traktowania podatników. W konsekwencji wykładnia, zgodnie z którą przyznanie finansowania zakupu przez bank byłoby zwolnione z VAT, podczas gdy finansowanie tegoż zakupu przez podmiot gospodarczy niemający szczególnego statusu podmiotu sektora finansowego lub bankowego byłoby opodatkowane VAT, naruszałaby jedną z podstawowych zasad wspólnego systemu VAT, czyli równe traktowanie podatników.[[29]](#footnote-29)

**Glosa do wyroku Sądu Unii Europejskiej z dnia 16 maja 2019 r. w sprawach połączonych T-836/16 i T-624/17 Polska/Komisja**

Teza:

KOMISJA POPEŁNIŁA BŁĄD, UZNAJĄC SPORNY ŚRODEK ZA POMOC PAŃSTWA.

1. Wstęp

Komentowany wyrok Sądu Unii Europejskiej (dalej: Sąd) odbił się szerokim echem w polskiej publicystyce- podatkowej i nie tylko. Wydaje się, że powszechna konsternacja nie wynika jednak z jego treści, a okoliczności, w których został wydany. Mianowicie Sąd stwierdził w nim nieważność decyzji Komisji dotyczących podatku od sprzedaży detalicznej w Polsce.

2. Okoliczności sprawy[[30]](#footnote-30)

W dniu 1 września 2016 r. w Polsce weszła w życie ustawa o podatku od sprzedaży detalicznej, którego podatnikami są wszyscy sprzedawcy detaliczni bez względu na ich status prawny. Podstawą opodatkowania był przychód spółek objętych zakresem stosowania tej ustawy. Podatek ten miał charakter progresywny. Podstawę opodatkowania stanowiła osiągnięta w danym miesiącu nadwyżka przychodów ponad kwotę 17 milionów złotych polskich (PLN), czyli około 4 mln EUR. Stawki podatku wynosiły 0,8% w odniesieniu do miesięcznego przychodu w przedziale od 17 do 170 mln PLN oraz 1,4% w odniesieniu do miesięcznego przychodu w przedziale przekraczającym kwotę 170 mln PLN.

Po wymianie pism między władzami polskimi a Komisją w przedmiocie tej ustawy, instytucja europejska wszczęła postępowanie w odniesieniu do środka krajowego, który uznała za stanowiący pomoc państwa. W decyzji z dnia 19 września 2016 r. Komisja nie tylko wezwała zainteresowane strony do przedstawienia uwag, ale również nakazała władzom polskim niezwłoczne zawieszenie „stosowania progresywnych stawek w przedmiotowym podatku do czasu podjęcia przez Komisję decyzji w sprawie jego zgodności (…) z rynkiem wewnętrznym”. Rząd polski zawiesił stosowanie tej ustawy.

W decyzji z dnia 30 czerwca 2017 r. Komisja stwierdziła, że rozpatrywany podatek stanowi pomoc państwa niezgodną z rynkiem wewnętrznym i że został on wprowadzony w życie w sposób niezgodny z prawem. Zgodnie z tą decyzją władze polskie miały definitywnie anulować wszystkie wypłaty zawieszone na podstawie decyzji o wszczęciu postępowania. Jako że rozpatrywany środek nie został wprowadzony w życie, Komisja uznała, iż nie zachodzi potrzeba odzyskania pomocy od beneficjentów.

Polska uważa, że Komisja niesłusznie uznała, iż podatek od sprzedaży detalicznej stanowi środek selektywny z korzyścią dla niektórych przedsiębiorstw z uwagi na progresywny charakter jego stawek stosowanych do podstawy opodatkowania przychodu. W związku z tym wniosła ona (popierana przez Węgry) do Sądu Unii Europejskiej o stwierdzenie nieważności decyzji o wszczęciu postępowania (sprawa T-836/16) oraz decyzji końcowej (sprawa T-624/17).

3. Rozstrzygnięcie Sądu i komentarz do rozstrzygnięcia

W myśl art. 107 ust. 1 TFUE[[31]](#footnote-31), z zastrzeżeniem innych postanowień przewidzianych w Traktatach, wszelka pomoc przyznawana przez Państwo Członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiejkolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między Państwami Członkowskimi.

Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że pomoc ta obejmuje swoim zakresem zarówno świadczenie pozytywne (np. subwencje), jak i negatywne, które w swoim zakresie charakteryzują się podobnymi skutkami. Z tego względu należy uznać, iż podatek, który w swej konstrukcji sytuuje niektóre przedsiębiorstwa w preferencyjnej pozycji w porównaniu z innymi, które w świetle celu przyświecającego temu systemowi znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, może stanowić pomoc państwa w rozumieniu art. 107 TFUE.

Zasadniczy problem prawny w głosowanym wyroku sprowadza się więc do tego, czy polski podatek od sprzedaży detalicznej może być zakwalifikowany jako pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Innymi słowy, trzeba odpowiedzieć na pytanie, czy jego progresywna konstrukcja spełnia przesłankę selektywności.

Przeprowadzane rozumowanie o uznaniu korzystnego środka podatkowego za „selektywny” wymaga w pierwszej kolejności uprzedniego zidentyfikowania „normalnego” systemu podatkowego. To właśnie na tle tego systemu podatkowego należy w drugiej kolejności ocenić i w stosownym przypadku ustalić ewentualny selektywny charakter korzyści przysparzanych przez środek podatkowy, wykazując, że ustanawia on odstępstwo od „normalnego” systemu. Taka też analiza została przeprowadzona przez Sąd w głosowanym wyroku.

4.1. Błędnie zidentyfikowany system odniesienia

W kwestii identyfikacji systemu odniesienia do omawianego podatku, Komisja ograniczyła go z wyłączeniem progresywnej struktury jego stawek. Choć sama stwierdza (sic!), że stawki podatkowe, również w przypadku skali progresywnej, stanowią konieczną część każdego podatku, to nie uwzględniła tego faktu w swym, normalnym” systemie. Zasadniczo Komisja narzuciła w nim jednolitą stawkę podatku, co dodatkowo, pomijając istotę omawianego problemu, niewątpliwie narusza kompetencje podatkowe państwa członkowskiego. W wyniku takiego „zabiegu” (jeśli można tak określić błędnie skonstruowany system odniesienia), system podatkowy odniesienia nie zawiera „normalnej” stawki podatkowej, względem której można by oceniać istnienie selektywnej korzyści.

W tej kwestii rację miał rząd polski, twierdząc, iż podatek od sprzedaży detalicznej nie może zostać uznany *prima facie* za selektywny, ponieważ w jego konstrukcji, która zdaniem Komisji jest przyczyną jego selektywności, nie występują żadne odstępstwa od systemu odniesienia właściwego dla tego podatku, jako że konstrukcja ta jest jednym z elementów składowych tego systemu.

Z powyższych należy przyjąć za Sądem, iż w konsekwencji Komisja zidentyfikowała w zaskarżonych decyzjach „normalny” system, który jest bądź niekompletny, bez stawek opodatkowania, bądź hipotetyczny, co stanowi naruszenie prawa. Mając na uwadze sektorowy charakter omawianego podatku oraz w braku zróżnicowanych skal stawek dla niektórych przedsiębiorstw, jedynym „normalnym” systemem, który mógł zostać przyjęty w niniejszym przypadku, był podatek od sprzedaży detalicznej sam w sobie, ze strukturą, która obejmuje progresywną skalę stawek i przedziały tego podatku.

Choć w mojej opinii można by poprzestać na powyższej konstatacji, gdyż wydaje się ona wystarczająca, aby stwierdzić wadliwość decyzji Komisji, Sąd postanowił rozpatrzyć inne względy, które uzasadniłyby wnioski zaprezentowane przez Komisję. Decyzja ta jest o tyle słuszna, iż są one nie mniej absurdalne.

4.2. Dyskryminacyjny cel systemu podatkowego

Następnie Sąd zbadał, czy konstrukcja podatku od sprzedaży detalicznej, wraz ze swoimi stawkami progresywnymi i przedziałami, była sprzeczna z celem przyświecającym temu podatkowi i wywierała w tym względzie skutki dyskryminacyjne wśród przedsiębiorstw z tego sektora.

W swych decyzjach Komisja uznała, że konstrukcja podatku od sprzedaży detalicznej, wraz ze swoimi stawkami progresywnymi i przedziałami, była sprzeczna z celem przyświecającym temu podatkowi i wywierała w tym względzie skutki dyskryminacyjne wśród przedsiębiorstw z tego sektora. Komisja przy badaniu polskiej regulacji doszła do wniosku m.in. że:

– do przedsiębiorstw o niższych przychodach ma zastosowanie niższa średnia efektywna stawka podatkowa niż do przedsiębiorstw o wyższych przychodach (…) mimo iż przedsiębiorstwa obu typów prowadzą tę samą działalność

– celem podatku jest uzyskanie wpływów do budżetu państwa

– w świetle tego celu Komisja uważa, że wszystkie podmioty działające w sektorze handlu detalicznego znajdują się w porównywalnej sytuacji prawnej i faktycznej, bez względu na ich […] poziom przychodów

– Polska celowo zaprojektowała ten podatek w taki sposób, aby uznaniowo przyznać korzyść określonym przedsiębiorstwom

– system odniesienia jest zatem z zasady selektywny w sposób, którego nie można uzasadnić celem podatku

Sąd w tym kontekście prawidłowo zauważył, że cel polegający na zasileniu budżetu ogólnego, jest wspólny wszystkim podatkom niecelowym, które stanowią zasadniczy element systemów podatkowych i jest on sam w sobie niewystarczający do ustalenia charakteru poszczególnych podatków w zależności od tego, czy są one ogólne bądź sektorowe, czy też według ewentualnego szczególnego celu przyświecającego podatkom (np. podatki środowiskowe). Ponadto progresywna struktura stawek podatku nie może jako taka być sprzeczna z celem pozyskiwania wpływów budżetowych.

Ponadto nie można także przyjąć celu zidentyfikowanego w decyzji końcowej Komisji, to jest opodatkowania przychodów wszystkich przedsiębiorstw odnośnego sektora. Celem władz polskich było bowiem ustanowienie podatku sektorowego zgodnego z zasadą redystrybucji podatkowej. Sąd stwierdził również, że rozpatrywany podatek, charakteryzujący się progresywną strukturą opodatkowania, był a priori spójny z tym celem. Można bowiem rozsądnie domniemywać, że przedsiębiorstwo, które osiąga wysokie przychody, może dzięki różnym oszczędnościom skali mieć proporcjonalnie niższe koszty niż przedsiębiorstwo, które osiąga skromniejsze przychody. Komisja popełniła zatem kolejny błąd, przyjmując jako cel podatku od sprzedaży detalicznej cel inny od tego, który został wskazany przez polskie władze.

Komisja popełniła zatem kolejny błąd, przyjmując jako cel podatku od sprzedaży detalicznej cel inny od tego, który został wskazany przez władze polskie. W tym miejscu po raz kolejny pojawia się pytanie, czy powyższe błędy (już dwa- co do definicji systemu odniesienia i jego celu) nie przesądzają o sprzeczności z prawem wydanych decyzji. Nie istnieją podstawy do twierdzenia, iż na tym etapie Komisja mogła właściwie ustalić istnienie selektywnych korzyści w podatku od sprzedaży detalicznej. Nic nie stoi jednak na przeszkodzie, aby zbadać jej stanowisko i w tym zakresie- tym bardziej, że stanowi ono punkt kulminacyjny przedstawionego rozumowania.

4.3 Progresja podatkowa jako selektywna korzyść dla przedsiębiorstw uzyskujących niskie przychody

W zaskarżonych decyzjach Komisja brawurowo uznała, iż sama zasada progresywnego opodatkowania powoduje powstanie selektywnej korzyści i, co za tym idzie, stanowi niedozwoloną pomoc publiczną.

W odniesieniu do tego stwierdzenia Sąd skonstatował, powołując się na bogate orzecznictwo Trybunału, iż nie mamy do czynienia z selektywnym charakterem, jeżeli różnice w opodatkowaniu i mogące wypływać stąd korzyści, nawet jeśli są one uzasadnione samą logiką rządzącą rozłożeniem podatku pomiędzy podatników, wynikają ze zwykłego, niestanowiącego odstępstwa, stosowania „normalnego” systemu, jeżeli porównywalne sytuacje są traktowane w porównywalny sposób i jeżeli te mechanizmy modulacji nie ignorują celu danego podatku.

Progresja stawek podatkowych (nawet od wysoko określonego progu) nie może sama w sobie implikować istnienia selektywnej korzyści (pomocy państwa). Jak wskazuje Komisja w komunikacie w sprawie pojęcia pomocy państwa[[32]](#footnote-32), progresywny charakter podatku dochodowego może być uzasadniony celem związanym z redystrybucją towarzyszącym takiemu podatkowi. Nie ma powodów, aby wyłączyć z tej oceny podatki odnoszące się do przychodu przedsiębiorstw.

Szczególnie istotny w kwestii omawianego zagadnienia, pod względem edukacji podatkowej, jest następujący fragment rozumowania Sądu:

,, *(…) zróżnicowanie rzeczywistej średniej stawki i stawki krańcowej w zależności od wysokości podstawy opodatkowania jest immanentnie związane z każdym systemem opodatkowania o progresywnej strukturze, i taki system nie może jako taki i z tego tylko względu spowodować powstania selektywnych korzyści. Ponadto w przypadku gdy progresywna struktura podatku stanowi wyraz celu przyświecającego temu podatkowi, nie można uznać, że dwa przedsiębiorstwa, które mają różną podstawę opodatkowania, są w porównywalnej sytuacji faktycznej w świetle tego celu.”*

4. Wnioski

Wobec powyższego Sąd doszedł do wniosku, że Komisja nie mogła słusznie wywieść istnienia selektywnych korzyści towarzyszących podatkowi od sprzedaży detalicznej z samej tylko progresywnej struktury tego nowego podatku. Ponadto Komisji nie udało się wykazać w zaskarżonych decyzjach istnienia selektywnej korzyści wprowadzającej zróżnicowanie wśród podmiotów gospodarczych, które w świetle celu wyznaczonego przez polskiego ustawodawcę podatkowi od sprzedaży detalicznej znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej.

W konsekwencji Sąd stwierdził nieważność decyzji końcowej Komisji.

W odniesieniu do decyzji o wszczęciu postępowania, Sąd zauważył, że jest ona oparta na oczywiście błędnej analizie, gdyż nie była ona uzasadniona, jeśli chodzi o kwestię istnienia nowej pomocy, zasadnymi wątpliwościami w świetle danych zawartych w aktach sprawy, lecz stanowiskiem popartym rozumowaniem prawnym, które nie pozwala zgodnie z prawem uzasadnić tej decyzji. Wobec tego Sąd stwierdził także nieważność tej decyzji Komisji.

Mając na uwadze powyższe, należy przychylić się do stwierdzenia nieważności decyzji końcowej Komisji oraz w pełni podzielić podejście Sądu, iż zaprezentowane wyżej stanowisko Komisji stanowi naruszenie prawa. Skrajna wadliwość argumentacji Komisji uchybia podstawom rozumowania prawniczego, a wewnętrzne sprzeczności w niej zawarte prowadzą do absurdalnych wniosków.

5. Podsumowanie

Choć wyrok nie jest ostateczny, gdyż przysługuje od niego odwołanie w ciągu dwóch miesięcy do Trybunału, wydaje się, że już teraz jest co świętować. Nawet jeśli ostatecznie oportunizm weźmie górę, a victoria rządu polskiego okaże się zwycięstwem pyrrusowym, niezwykle budujący jest fakt, iż można liczyć na przebłyski rozsądku nawet w instytucjach europejskich.

Co więcej, rozstrzygnięcie Sądu ma ogromne znaczenie nie tylko dla Polski. Także inne państwa Europy środkowo-wschodniej wprowadziły lub rozważają wprowadzenie podatku handlowego (m.in. Węgry, Słowacja, Litwa).

Warto zwrócić uwagę również na fakt, iż Sąd orzekł także o nieważność decyzji o wszczęciu postępowania, w tym również zawartego w niej nakazu zawieszenia „stosowania progresywnych stawek w przedmiotowym podatku”. W przypadku potwierdzenia tego stanowiska przez Trybunał, rząd polski będzie miał otwartą drogę do dochodzenia odszkodowań za niezgodną z prawem decyzję Komisji.

1. A. Koch, J. Napierała (red.), *Umowy w obrocie gospodarczym*, Warszawa 2015, s. 133. [↑](#footnote-ref-1)
2. J. Kornacki, K. Trzpioła, K. Szaruga, *Leasing 2018. Wyjaśnienia praktyczne*, Warszawa 2017, s. 5. [↑](#footnote-ref-2)
3. A. Kowalska, B. Baran, A. Kowalski, *Leasing w 2014 roku. Skutki prawne, podatkowe i rachunkowe*, Warszawa 2014, s. 23-24. [↑](#footnote-ref-3)
4. Ustawa z 23.04.1964 r. Kodeks cywilny, Dz.U. z 2018 r. poz. 1025 ze zm. [↑](#footnote-ref-4)
5. J. Kornacki, K. Trzpioła, K. Szaruga, *Leasing 2018. Wyjaśnienia praktyczne*, Warszawa 2017, s. 5. [↑](#footnote-ref-5)
6. Rozporządzenie Komisji (UE) 2017/1986 z dnia 31 października 2017 r. Zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej 16 (DzU. L 291 z 9.11.2017, s. 1). [↑](#footnote-ref-6)
7. M. Breda K. Gierszewska, A. Kiersnowska-Drzewicka, T. Musialski, G. Takats, I. Zabawa, *Leasing w ujęciu podatkowym, bilansowym oraz prawnym*, Warszawa 2017, s. 23. [↑](#footnote-ref-7)
8. Komunikat Ministra Finansów z dnia 28.06.2018 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia aktualizacji Krajowego Standardu Rachunkowości nr 5 „Leasing, najem i dzierżawa”. [↑](#footnote-ref-8)
9. J. Kornacki, K. Trzpioła, K. Szaruga, *Leasing 2018. Wyjaśnienia praktyczne*, Warszawa 2017, s. 36-38. [↑](#footnote-ref-9)
10. M. Breda K. Gierszewska, A. Kiersnowska-Drzewicka, T. Musialski, G. Takats, I. Zabawa, *Leasing w ujęciu podatkowym, bilansowym oraz prawnym*, Warszawa 2017, s. 166. [↑](#footnote-ref-10)
11. J. Strzępka, System Prawa Prywatnego tom 7, Prawo zobowiązań — część szczegółowa, red. J. Rajski, wyd. 4, 2018 r. rozdz. VIII Umowa o roboty budowlane, nb. 123. [↑](#footnote-ref-11)
12. Wyr. SA w Białymstoku z 5.06.2013 r.*, I ACa 806/12.* [↑](#footnote-ref-12)
13. Wyr. TSUE z 22.11.2018, *C—295/17*, pkt 43. [↑](#footnote-ref-13)
14. Przedmiotowowe orzeczenie było dotychczas komentowane przez: M. Jaworska, *Zakończenie robot Budowlanych, a wymagalność podatku VAT*, n.ius, Legalis/el. 2019 oraz J. Fiema – Kurek, *Podatek VAT – powstanie obowiązku podatkowego w przypadku usług budowlanych*, MOPOD nr. 6/2019, Legalis/el. [↑](#footnote-ref-14)
15. Por. Wyrok TSUE z dnia 16 maja 2013 r., TNT Express Worldwide (Poland),C169/12, [↑](#footnote-ref-15)
16. Wyrok TSUE z dnia 7 listopada 2013 r., Tulică i Plavoşin,C249/12 i C250/12. [↑](#footnote-ref-16)
17. Por. J. Strzępka, w: S. Włodyka (red.) *Prawo Umów Handlowych, System Prawa Handlowego, t. 5*, Warszawa 2014, s. 1204 i n. [↑](#footnote-ref-17)
18. Zob. np. Wyroki WSA w Warszawie z dn. 21 maja 2015 r., III SA/Wa 2073/14 oraz z dn. 10 listopada 2015 r. III SA/Wa 3664/14. [↑](#footnote-ref-18)
19. Wyrok Sądu UE z dnia 16 maja 2019 r. w sprawach połączonych T 836/16 i T 624/17 Rzeczpospolita Polska/Komisja (ECLI:EU:T:2019:338). [↑](#footnote-ref-19)
20. Wyrok Sądu UE z dnia 16 maja 2019 r. w sprawach połączonych T836/16 i T624/17 Rzeczpospolita Polska/Komisja (ECLI:EU:T:2019:338) pkt 92. [↑](#footnote-ref-20)
21. Wyrok Sądu UE z dnia 16 maja 2019 r. w sprawach połączonych T836/16 i T624/17 Rzeczpospolita Polska/Komisja (ECLI:EU:T:2019:338). pkt 94. [↑](#footnote-ref-21)
22. Wyrok Sądu UE z dnia 16 maja 2019 r. w sprawach połączonych T836/16 i T624/17 Rzeczpospolita Polska/Komisja (ECLI:EU:T:2019:338) pkt 67. [↑](#footnote-ref-22)
23. Wyroki z dnia 8 listopada 2001 r., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C‑143/99, EU:C:2001:598, pkt 49–55); z dnia 22 grudnia 2008 r., British Aggregates/Komisja (C‑487/06 P, EU:C:2008:757, pkt 86, 87); z dnia 26 kwietnia 2018 r., ANGED (C‑233/16, EU:C:2018:280); z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C‑106/09 P i C‑107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 85–108); z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in. (C‑20/15 P i C‑21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 58–94, w związku z pkt 123). [↑](#footnote-ref-23)
24. https://www.forbes.pl/gospodarka/podatek-od-handlu-polska-wygrala-sprawe-przed-sadem-ue/rywn32e; https://businessinsider.com.pl/finanse/handel/decyzja-tsue-ws-podatku-handlowego-w-polsce/3l9s7zz. [↑](#footnote-ref-24)
25. Wyrok TSUE z dnia 15 maja 2019 r [↑](#footnote-ref-25)
26. Wyrok TSUE z dnia 15 maja 2019 r [↑](#footnote-ref-26)
27. ibidem [↑](#footnote-ref-27)
28. ibidem [↑](#footnote-ref-28)
29. Ibidem [↑](#footnote-ref-29)
30. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, Komunikat prasowy Nr 64/2019: 16 maja 2019 r. (dostęp na: https://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2\_7052/pl/) [↑](#footnote-ref-30)
31. art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej, 26.10.2012, C 326/47) [↑](#footnote-ref-31)
32. Zawiadomienie Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej, 19.7.2016, C/2016/2946) [↑](#footnote-ref-32)