

Wiesława Miemiec
Uniwersytet Wrocławski
marmi@prawo.uni.wroc.pl

Usługi jako przedmiot podatku od towarów i usług w Polsce

Uwagi wprowadzające

Podatek od towarów i usług jest zaliczany do grupy podatków obrotowych, które w swej konstrukcji nawiązują do przychodów uzyskiwanych przez podatników. Wyeksponowanie ich przedmiotu — tj. obrotu, pozwala na odróżnienie ich od podatków przychodowych. Pojęcie obrotu nie jest jednoznacznie zdefiniowane. Może się ono odnosić zarówno do obrotu gospodarczego (obrotu dobrami pomiędzy podmiotami gospodarczymi), obrotu finansowego, jak i obrotu prawnego. We współczesnych systemach podatkowych podatek obrotowy jest podatkiem konsumpcyjnym, który obciąża zużycie zarówno przychodów, jak i dochodów czy też majątku¹.

W literaturze wyróżnia się trzy zasadnicze rodzaje podatków obrotowych: ogólny, specjalne podatki obrotowe (np. podatek akcyzowy) oraz podatki obrotowe od przenoszenia wartości majątkowych (np. podatek od czynności cywilnoprawnych). Ogólny podatek obrotowy występuje w trzech formach:

- 1) wielofazowego podatku obrotowego brutto,
- 2) wielofazowego podatku obrotowego netto,
- 3) jednofazowego podatku obrotowego.

Podatki wielofazowe pobierane są w każdej fazie przetwarzania i wymiany. Ich przedmiot stanowi obrót mający miejsce w każdej z faz, a podstawę obliczania należności — wartość sprzedaży. Charakterystyczna dla wielofazowego podatku obrotowego brutto jest jego kumulatywność. Pobiera się go w każdej fazie obrotu w sto-

¹ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2009, s. 493.

sunku do pełnej jego wartości wyrażonej w cenie towaru lub usługi. Podatek ten jest elementem ceny, w związku z czym dochodzi do pobierania „podatku od podatku”. Wskutek tego następuje zwiększanie podstawy opodatkowania i w konsekwencji zwiększenie wysokości podatku w zależności od liczby faz obrotu. Zjawisko takie bywa nazywane „lawiną podatkową”².

Jednym ze sposobów eliminacji negatywnych skutków wyżej wskazanego sposobu opodatkowania było wprowadzenie jednofazowego podatku obrotowego. Jego istota polega na tym, że podatek pobierany jest tylko raz, w określonej fazie obrotu, od pełnej wartości sprzedaży. Może on obciążać zarówno producentów, jak i hurtowników czy sprzedawców detalicznych. Przykładem podatku tego rodzaju jest podatek akcyzowy.

Inny sposób uniknięcia negatywnych skutków opodatkowania obrotu brutto to wprowadzenie wielofazowego podatku obrotowego netto. Jego przedmiotem jest wartość dodana w kolejnych fazach obrotu. Stanowi ją najczęściej różnica pomiędzy kwotą, jaka została zapłacona sprzedawcy towarów lub świadczącemu usługi, a kosztami przez niego poniesionymi. Rzeczywiste opodatkowanie jedynie wartości dodanej jest możliwe dzięki zastosowaniu mechanizmu odliczenia podatku naliczonego w poprzedniej fazie obrotu. Powszechnie funkcjonująca nazwa — VAT to skrót od angielskiego terminu na określenie tego podatku — *value added tax* (podatek od wartości dodanej). Obecnie dominuje ta metoda obliczania omawianego podatku.

Należność podatkową stanowi różnica pomiędzy podatkiem obliczonym od pełnej wartości obrotu a podatkiem zapłaconym w poprzedniej fazie. Metoda ta znajduje również zastosowanie do obowiązującego w krajach Unii Europejskiej podatku od wartości dodanej, w Polsce zwanego podatkiem od towarów i usług. Podmioty uczestniczące w poszczególnych fazach obrotu gospodarczego zobligowane są do określenia wartości podatku od kwoty należnej od kontrahenta. Podatnik, dokonując wyliczenia faktycznego obciążenia podatkowego, na koniec okresu rozliczeniowego oblicza różnicę pomiędzy tak ustalonym podatkiem — tzw. podatkiem należnym — a podatkiem zawartym w cenach zakupionych towarów i usług niezbędnych do prowadzenia działalności oraz związanym z wykonywaniem czynności opodatkowanych — tzw. podatkiem naliczonym. Taka konstrukcja obliczenia podatku sprawia, iż faktycznie podatek jest określany w stosunku do wartości dodanej przez podatnika w danej fazie obrotu gospodarczego.

W związku z akcesją Polski do Unii Europejskiej z dniem 1 maja 2004 roku konieczne stało się, w ramach harmonizacji prawa, dostosowanie polskich przepisów podatkowych do prawodawstwa unijnego. Skutkiem tego było uchwalenie Ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług³. Ustawa ta dostosowała polską regulację do obowiązujących wówczas I oraz VI Dyrektywy Rady. Wydana

² *Ibidem*, s. 496.

³ Tekst jedn. z 2011 r., Nr 177, poz. 1054 ze zm., zwana dalej ustawą VAT.

w 2006 roku Dyrektywa 2006/11/WE⁴ stanowi połączony na nowo zredagowany tekst obu wcześniejszych dyrektyw.

Artykuł 1 Dyrektywy 2006/112 pozwala wyróżnić następujące cechy podatku VAT:

- 1) powszechność opodatkowania,
- 2) wielofazowość,
- 3) potrącalność,
- 4) neutralność.

Powszechność VAT ma kluczowe znaczenie dla zapewnienia równowagi konkurencji. Podatek powinien zapewniać równe warunki opodatkowania uczestników obrotu gospodarczego. Zasada powszechności opodatkowania przejawia się w tym, iż każda transakcja mieszcząca się w zakresie przedmiotowym podatku będzie podlegała opodatkowaniu. Wszelkie zwolnienia od tej zasady, również te zawarte w ustawodawstwie krajowym, powinny mieścić się w zakresie przewidzianym przez Dyrektywę 2006/112. Zasada ta przejawia się również na poziomie wykładni przepisów dotyczących zwolnień z podatku. W myśl zasady *exceptiones non sunt extendendae* nie mogą być one interpretowane rozszerzająco. W literaturze przyjmuje się, że opodatkowaniu powinny podlegać określone czynności, także w razie wykonywania ich bez zachowania form i warunków przewidzianych przepisami prawa⁵.

Z powszechnością wiąże się wielofazowość podatku od towarów i usług. Polega ona na tym, iż podatek jest pobierany od obrotu w każdej fazie przetwarzania i wymiany od wartości dodanej na danym etapie. Z zasadą wielofazowości związana jest potrącalność. Przejawia się ona w tym, iż każdemu z podatników na jego etapie obrotu, w momencie dokonywania naliczenia podatku należnego obciążającego kolejnego odbiorcę, przysługuje jednocześnie prawo do odliczenia od swojego podatku należnego podatku, którym obciążyli go jego dostawcy przy nabyciu towarów i usług⁶. Prowadzi to do rzeczywistego opodatkowania jedynie wartości dodanej przez podatnika w czasie „jego” etapu obrotu.

Neutralność polega na tym, iż VAT nie obciąża bezpośrednio podmiotów biorących udział w obrocie. Jako podatek pośredni, faktycznie obciąża on ostatecznego odbiorcę przedmiotu opodatkowania — konsumenta. Z racji tego podatek VAT bywa nazywany również podatkiem od konsumpcji. Zasada neutralności znajduje wyraz w mechanizmie odliczania podatku naliczonego od należnego. Z orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości wynika, że warunkiem odliczenia przez podatnika podatku jest istnienie bezpośredniego związku pomiędzy daną transakcją nabycia a daną transakcją sprzedaży⁷.

⁴ Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.Urz. UE L 367 z dnia 14 grudnia 2006 r., zwana dalej Dyrektywą 2006/112.

⁵ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Komentarz VAT*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2007, s. 17.

⁶ J. Zubrzycki, *Leksykon VAT*, Wrocław 2011, s. 4.

⁷ Orzeczenie w sprawie C-4/94, BLP Group plc vs. Commissioners of Customs and Excise, za: K. Sachs, R. Namysłowski, *Dyrektywa VAT Komentarz*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2008, s. 69.

Podatek od towarów i usług jest podatkiem terytorialnym. Opodatkowaniu podlega dokonanie czynności będącej przedmiotem podatku na danym terytorium. Zasada ta znajduje wyraz w bardzo szczegółowych regulacjach, zarówno Dyrektywy 2006/112, jak i ustawy o podatku od towarów i usług, dotyczących między innymi miejsca świadczenia usług oraz ustawowe definicje określające różne rodzaje terytoriów.

Zakres przedmiotowy podatku

Określenie zakresu przedmiotowego tego podatku jest kluczowe dla jego konstrukcji. Podatnikiem jest bowiem osoba spełniająca ustawowo zdefiniowane przesłanki określające podatnika, dokonująca transakcji definiowanych przez przedmiot tego podatku.

Określenie zakresu przedmiotowego podatku VAT zostało ustalone w art. 5 ustawy o podatku od towarów i usług. Stanowi on, iż opodatkowaniu podlega:

- a) odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju,
- b) eksport towarów,
- c) import towarów,
- d) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju,
- e) wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

Ponadto art. 14 ustawy o VAT uzupełnia ten katalog o opodatkowanie również towarów własnej produkcji i towarów, które po nabyciu nie były przedmiotem dostawy towarów, w przypadku rozwiązania spółki cywilnej i handlowej niemającej osobowości prawnej oraz zaprzestania przez podatnika, o którym mowa w art. 15, będącego osobą fizyczną, wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu, obowiązkowego, na podstawie art. 96 ust. 6, zgłoszenia zaprzestania działalności naczelnikowi urzędu skarbowego. Przedmiotem omawianego podatku jest także świadczenie usług. Rozgraniczenie pomiędzy świadczeniem usług a dostawą towarów w niektórych sytuacjach może być trudne, ponieważ zdarza się, że czynności te będą bardzo podobne. Przykładowo uznane za usługę będzie odpłatne przeniesienie udziału w towarze na inną osobę, a za dostawę towarów — przeniesienie prawa do rozporządzania nimi jak właściciel.

Enumeratywne wymienienie czynności podlegających opodatkowaniu stanowi przeniesienie na grunt polski regulacji zawartych w Dyrektywie 2006/112. Choć ustawowy katalog, jeśli bierze się pod uwagę jedynie art. 5 ustawy VAT oraz uzupełnienie z art. 14 ustawy o VAT, wydaje się zamknięty, to w praktyce jest on otwarty. Dzieje się tak za sprawą art. 8 ustawy, który jako świadczenie usług definiuje każde świadczenie, wykonywane w ramach prowadzenia działalności gospodarczej, które nie jest dostawą towarów.

Ponadto art. 5 ust. 2 ustawy o VAT stanowi, iż opodatkowaniu podlegają wymienione czynności niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem wa-

runków oraz form określonych przepisami prawa. Transakcje nielegalne, takie jak handel narkotykami, nie podlegają podatkowi VAT.

Dostawa towarów oraz świadczenie usług, aby mogły podlegać opodatkowaniu, powinny spełniać następujące warunki:

- a) być odpłatne,
- b) wykonywane na terytorium kraju,
- c) wykonywane przez podatnika występującego w takim charakterze⁸.

Pojęcie odpłatności nie zostało zdefiniowane w żadnej z Dyrektyw ani w ustawie o podatku od towarów i usług. Opierając się na potocznym rozumieniu tego terminu, należy przyjąć, iż oznacza ono wymóg uiszczenia zapłaty, zwrotu kosztów. Pamiętać jednak należy, że nie każda płatność otrzymana przez podatnika może być uznana za wynagrodzenie (zapłatę). Biorąc pod uwagę bogate orzecznictwo ETS dotyczące tej kwestii, należy przyjąć, iż pomiędzy otrzymaną zapłatą a wykonanym świadczeniem powinien istnieć bezpośredni związek. Wynagrodzenie powinno stanowić należność wynikającą z dokonanej dostawy towarów lub świadczenia usług⁹.

Kolejną cechą, decydującą o odpłatnym charakterze danego świadczenia, związaną z bezpośredniością, jest wyrazistość związku pomiędzy zapłatą a świadczeniem. Czynność podlega opodatkowaniu wyłącznie z zaistnieniem skutku prawnego określonego umową pomiędzy stronami. Umowa powinna wynikać z woli stron¹⁰. Problem ten był przedmiotem postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej dotyczącego składek członkowskich¹¹.

Trzecim czynnikiem pozwalającym stwierdzić, czy w danej sytuacji może być mowa o zapłacie, jest możliwość wyrażenia wynagrodzenia w pieniądzu. Zapłatą nie będą niedające się bliżej sprecyzować korzyści płynące dla producenta z porozumienia o podziale rynku z innym producentem, będzie nią natomiast towar otrzymany w wymianie barterowej. Choć towar taki nie ma bezpośredniej postaci monetarnej, wyrażenie jego ceny w pieniądzu jest zwykle możliwe¹². Pogląd ten akceptuje się w orzecznictwie Trybunału dotyczącym kwestii dowozu do pracy, zapewnianego nieodpłatnie pracownikom przez pracodawcę. Przyjęto tam, iż usługa ta może być uznana za świadczoną pracownikom za wynagrodzeniem, którym jest ich praca¹³.

⁸ J. Zubrzycki, *Leksykon...*, s.16.

⁹ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Komentarz...*, s. 87.

¹⁰ K. Sachs, R. Namysłowski, *Dyrektywa...*, s. 80.

¹¹ Kwestię sporną stanowiły opłaty uiszczane przez rolników na rzecz zrzeszenia, które mogły być następnie przeznaczone na dowolne działania statutowe według uznania stowarzyszenia. ETS stwierdził, że brak jest związku i odpowiedniej relacji pomiędzy opłatami a czerpanymi przez farmerów korzyściami z należenia do zrzeszenia. „Wskazano również, że wynagrodzenie jako świadczenie wzajemne musi stanowić pewną wartość subiektywną, ponieważ podstawą opodatkowania jest świadczenie (wynagrodzenie) faktycznie otrzymane (należne), a nie wartość ustalana według kryteriów obiektywnych. Wynagrodzenie takie powinno pozostawać jednak w proporcji do uzyskanej w zamian korzyści, a więc być ekwiwalentne wobec dostarczonego towaru lub świadczonej usługi”.

¹² K. Sachs, R. Namysłowski, *Dyrektywa...*, s. 83.

¹³ Orzeczenie C-258-95, Julius Fillibeck Sohne GmbH Co. KG vs. Finanzamt Neustadt.

Na gruncie regulacji prawnej dotyczącej podatku od towarów i usług występują również czynności nieodpłatne, które, jako wyjątek, ustawodawca zrównał z odpłatną dostawą towarów i odpłatnym świadczeniem usług. Zgodnie z art. 7 ust. 2 ustawy o VAT jako odpłatną dostawę towarów traktuje się przekazanie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa na cele inne niż związane z prowadzonym przez niego przedsiębiorstwem, jeżeli podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tych czynności, w całości lub w części. Z odpłatnym świadczeniem usług zostało zrównane przez ustawodawcę nieodpłatne świadczenie usług niebędące dostawą towarów na cele osobiste osób wymienionych w art. 7 ust. 2 pkt 1 ustawy oraz wszelkie inne nieodpłatne świadczenie usług, jeżeli nie są one związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa, a podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług związanych z tymi usługami w całości lub w części.

Zasada terytorialności odgrywa bardzo istotną rolę przy określaniu zakresu przedmiotowego podatku VAT. Artykuł 5 Dyrektywy 2006/112 definiuje podstawowe pojęcia dotyczące sposobu rozumienia poszczególnych rodzajów terytoriów. Zawiera on istotne rozróżnienie terytoriów trzecich (wymienione w art. 6 Dyrektywy terytoria stanowiące część terytorium państwa członkowskiego, znajdujące się w Europie lub poza nią, do których Dyrektywa nie ma zastosowania) oraz państw trzecich (państwa niebędące państwami członkowskimi). Kolejne uzupełnienie artykułu 5 jest zawarte w artykule 7, dotyczącym znajdujących się w Europie autonomicznych terenów, które dla celów Dyrektywy nie są uznawane za państwa trzecie.

„W wypadku gdy wykonanie danej czynności opodatkowanej będzie miało miejsce poza określonym terytorium, czynność ta nie będzie, co do zasady, podlegać opodatkowaniu w danym kraju. Oznacza to, że jednym z kluczowych czynników wpływających na fakt, czy dana transakcja jest opodatkowana, będzie określenie jej miejsca wykonania lub miejsca, w którym dana czynność jest uznana za wykonaną”¹⁴.

Ustawodawca w art. 2 ustawy o VAT posługuje się zdefiniowanymi w Dyrektywie 2006/112 pojęciami dotyczącymi poszczególnych rodzajów terytoriów, poszerzając je o pojęcie terytorium kraju, które oznacza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. W związku z tym, że ustawa nie rozwija dalej tego terminu, „w celu ustalenia, jaki obszar stanowi terytorium kraju, należy odwołać się przede wszystkim do przepisów ustawy z dnia 12 października 1990 r. o ochronie granicy państwowej”¹⁵. Przywoływana ustawa nie definiuje wprost pojęcia terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Z jej przepisów można jednak wywieść wnioski, że terytorium RP to obszar znajdujący się wewnątrz granicy państwowej. Tak więc terytorium RP to ograniczone granicami państwa terytorium lądowe, morskie wody wewnętrzne oraz morze terytorialne, a także przestrzeń powietrzna i wnętrze ziemi, znajdujące się nad (odpowiednio

¹⁴ J. Jędryszczyk, w: *VI Dyrektywa VAT*, pod red. K. Sachsa, Warszawa 2004, s. 54.

¹⁵ Dz.U. z 2005 r. Nr 226, poz. 1944 z późn. zm.

pod) terytorium lądowym, morskimi wodami wewnętrznymi i morzem terytorialnym¹⁶.

Pierwszą z podstawowych czynności podlegających opodatkowaniu omawianym podatkiem jest odpłatna dostawa towarów na terytorium kraju. Artykuł 7 ustawy o VAT jako dostawę towarów określa przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel oraz zawiera przykładowe wyliczenie czynności, np. wydanie towaru na podstawie umowy komisju, mieszczące się w zakresie tego pojęcia. Pojęcie towaru, przedmiotu dostawy, zostało zdefiniowane w art. 2 ustawy o VAT. Oznacza ono rzeczy ruchome, jak również wszelkie postacie energii, budynki, budowle lub ich części, będące przedmiotem czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, które są wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, a także grunty.

Ponieważ przedmiot niniejszego opracowania dotyczy usług, dlatego w dalszej części rozważania koncentrować się będą w tym zakresie.

Pojęcie świadczenia usług jako przedmiot podatku VAT i ich zakres

Czynnością podlegającą opodatkowaniu jest także odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Artykuł 8 ustawy o VAT stanowi, iż świadczeniem usług jest każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu tej ustawy. Jedną z najistotniejszych cech tej czynności polega na tym, iż jest to takie świadczenie, w którego przypadku istnieje bezpośredni konsument, odbiorca świadczenia, odnoszący z niego, choćby potencjalną, korzyść¹⁷. Pojęcie świadczenia usług, zarówno w ustawie o podatku od towarów i usług, jak i w Dyrektywie 2006/112, jest zdefiniowane w sposób negatywny. Jak to wynika z cytowanego przepisu, zostało za nie uznane każde świadczenie niebędące dostawą towarów. Taki sposób definiowania stanowi wyraz zasady powszechności opodatkowania, ponieważ pozwala on objąć zakresem przedmiotowym podatku wszystkie transakcje wykonywane w ramach działalności gospodarczej¹⁸. Ta sama czynność nigdy nie będzie mogła być uznana jednocześnie za świadczenie usług oraz dostawę towarów. Czynności te są zatem, na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług, względem siebie komplementarne¹⁹.

W związku ze zdefiniowaniem usług w sposób negatywny oraz z odniesieniem się do definicji dostawy towarów kluczowe jest określenie, jakiego rodzaju transakcje

¹⁶ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Komentarz...*, s. 30.

¹⁷ *Ibidem*, s. 145.

¹⁸ K. Sachs, R. Namysłowski, *Dyrektywa...*, s. 272.

¹⁹ H. Kozłowska, *Świadczenie i import usług w świetle polskiego systemu VAT*, Warszawa 2009, s. 13.

są uznawane za odpłatną dostawę towarów. Artykuł 7 ustawy o VAT przez dostawę towarów rozumie przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Przez pojęcie to ustawa rozumie również przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa, prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie²⁰. Pojęcie towaru, będącego przedmiotem dostawy, zostało zdefiniowane w art. 2 ustawy. Rozumie się przez nie „rzeczy ruchome, jak również wszelkie postacie energii, budynki, budowle lub ich części, będące przedmiotem czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, które są wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, a także grunty”.

Kluczowe dla dalszych rozważań jest ustalenie, co należy rozumieć przez termin „świadczenie”. Zgodnie ze *Słownikiem języka polskiego* termin ten oznacza „robić coś dla kogoś”²¹. Świadczenie będzie zatem występować, gdy zaistnieje bezpośredni konsument usługi, osoba, która odnosi bezpośrednie korzyści związane z uzyskiwaniem od innego podmiotu świadczenia²². Potwierdza to art. 8 ust. 1 ustawy o VAT, stwierdzając, że usługa to świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej. Aby dana czynność mogła być uznana za usługę, musi być skierowana na zewnątrz i nie może służyć podatnikowi. Za usługę nie może być uznane udostępnienie składników majątkowych przez podatnika innemu podmiotowi ani też przekazanie mu innych świadczeń, w sytuacji gdy mają być one wykorzystywane tylko na potrzeby działalności samego podatnika, a nie do celów osobistych podmiotu, któremu zostały przekazane. Znalazło to wyraz w orzecznictwie sądów administracyjnych²³. W powołanym orzeczeniu przyjęto, iż za świadczenie usług nie może być uznane udostępnianie składników majątkowych przez podatnika innemu podmiotowi, ani też przekazywanie mu innych świadczeń, jeżeli będą one wykorzystywane tylko na potrzeby działalności samego podatnika, a nie do celów osobistych beneficjenta. Fakt, czy dany podmiot

²⁰ Przepis tego artykułu jako kolejne wymienia wydanie towarów na podstawie umowy dzierżawy, najmu, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze, zawartej na czas określony lub umowy sprzedaży na warunkach odroczonej płatności, jeżeli umowa przewiduje, że w następstwie normalnych zdarzeń przewidzianych tą umową lub z chwilą zapłaty ostatniej raty prawo własności zostanie przeniesione. Ponadto jako dostawę towarów, zgodnie z art. 7, należy rozumieć wydawanie towarów w ramach umowy komisji: pomiędzy komitentem a komisantem oraz komisantem i osobą trzecią oraz wydanie towarów, które komisant był zobowiązany nabyć na rachunek komitenta. Jako ostatnie są wymienione: ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego, ustanowienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu oraz przekształcenie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, a także ustanowienie na rzecz członka spółdzielni mieszkaniowej odrębnej własności lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu oraz przeniesienie na rzecz członka spółdzielni własności lokalu lub własności domu jednorodzinnego.

²¹ *Słownik języka polskiego*, <http://sjp.pwn.pl/lista>.

²² H. Kozłowska, *Świadczenie...*, s. 14.

²³ Wyrok z dnia 4 listopada 2008 r., Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku, I SA/Bk 344/08, nieop.

jest pracownikiem podatnika, czy też wiąże ich inny stosunek prawny, np. kontrakt menedżerski, nie ma żadnego znaczenia.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT opodatkowaniu będzie podlegało takie świadczenie, które jest odpłatne. Aby dana czynność mogła być uznana za usługę, musi być ona nie tylko świadczona na rzecz danego podmiotu, ale również musi być świadczeniem wzajemnym. Zgodnie z powyższym można uznać, iż czynność sprowadzająca się jedynie do zwrotu kosztów nie będzie stanowiła czynności opodatkowanej VAT. Jednakże w przypadku, gdy zwrot kosztów prowadziłby do uzyskania innych bezpośrednich korzyści przez wypłacającego, można będzie mówić o odpłatnym świadczeniu usług w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług²⁴. Pojęcie odpłatności nie wymusza jednakże zapłaty wynagrodzenia w pieniądzu, ponieważ może być ono również w formie określonego towaru lub innej usługi. Chodzi zatem o ekwiwalentność względem otrzymanego świadczenia. Wynagrodzenie jednak, jak określa się w orzecznictwie, musi być wyrażalne w pieniądzu²⁵.

W praktyce często można mówić o świadczeniu tzw. usług ciągłych, które nie zostały zdefiniowane ustawowo. Usługi tego rodzaju polegają na stałym i powtarzalnym zachowaniu strony zobowiązanej do świadczenia, które wynika ze zobowiązania o charakterze ciągłym, skutkującego powstaniem obowiązków o charakterze ciągłym bądź okresowym, np. usługi najmu lub usługi ochrony. Ich istotą jest stałe i powtarzalne zachowanie osoby zobowiązanej, zgodnie z warunkami umowy w trakcie okresu, na jaki została zawarta²⁶.

Za świadczenie usług jest również uznawane przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej, zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji oraz świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa. Ponadto tak jak świadczenie usług będą traktowane omówione przy zasadzie odpłatności przypadki nieodpłatnego świadczenia usług.

Aby zaniechanie lub tolerowanie czynności mogło być uznane za świadczenie usług, musi mieć ono miejsce w ramach umowy zobowiązanej, a jedna ze stron musi być uznana za bezpośredniego beneficjenta²⁷. W powyższej kwestii orzekł ETS²⁸ w sprawie dotyczącej tego, czy podatnik, który zobowiązał się do zaprzestania lub ograniczenia produkcji mleka w zamian za odszkodowanie rządowe, świadczy usługi. Trybunał orzekł, iż wynagrodzenie z tego tytułu nie podlega opodatkowaniu, ponieważ w tej sytuacji państwo nie występuje w charakterze konsumenta, wykonuje jedynie zadanie nałożone na niego przez Wspólnotę.

²⁴ H. Kozłowska, *Świadczenie...*, s. 15.

²⁵ Wyrok z 8 marca 2007 r., Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie, I SA/Kr 285/200, nieop.

²⁶ H. Kozłowska, *Świadczenie...*, s. 32.

²⁷ K. Sachs, R. Namysłowski, *Dyrektywa...*, s. 272.

²⁸ Orzeczenie w sprawie C-215/94, Jürgen Mohr vs. Finanzamt Bad Segeberg.

Opodatkowaniu podatkiem VAT podlega również import usług. Według Dyrektywy 2006/112 stanowi on przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju. Nacisk w definicji został położony głównie na czynność faktyczną — żeby zaistniał import, musi nastąpić faktyczne przywiezienie towaru. Ustawa o podatku od towarów i usług definiuje pojęcie importu usług. Jest to wyjątkowa sytuacja, w której podatnikiem z tytułu wykonania usług jest usługobiorca, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4. Ma to na celu uproszczenie rozliczeń podatkowych, ponieważ podmioty zagraniczne świadczące usługi na terytorium RP musiałyby się rejestrować i rozliczać podatek w Polsce. W konstrukcji importu usług znajduje również wyraz zasada neutralności. Podatek płacony przez importera usług jest bowiem dla niego jednocześnie podatkiem naliczonym. W myśl obowiązującej ustawy nie podlega opodatkowaniu eksport usług.

Czynności zrównane z odpłatnym świadczeniem usług

Artykuł 25 Dyrektywy 2006/112 przewiduje, że świadczenie usług w ustawodawstwie państw członkowskich może obejmować również inne określone świadczenia. Możliwość ta została wykorzystana przez polskiego ustawodawcę, który w art. 8 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług stwierdził, iż za świadczenie usług uważa się również przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę dokonania czynności prawnej; zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji oraz świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej. Zauważyć należy, iż nawet gdyby czynności te nie zostały przez ustawodawcę wskazane wprost, to i tak wyczerpywałyby definicję z art. 8 ust. 1 ustawy²⁹. Byłoby to możliwe dzięki użyciu zwrotu „każde świadczenie [...], które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7”.

Uznanie zaniechania lub tolerowania czynności za świadczenie usług jest możliwe, gdy mają one miejsce w ramach umowy zobowiązaniowej, a jedna ze stron jest uznawana za bezpośredniego beneficjenta³⁰. W powyższej kwestii zostało wydane orzeczenie ETS³¹, dotyczące tego, czy podatnik, który zobowiązał się do zaprzestania lub ograniczenia produkcji mleka w zamian za odszkodowanie rządowe, świadczy usługi. Trybunał orzekł, iż wynagrodzenie z tego tytułu nie podlega opodatkowaniu, ponieważ w tej sytuacji państwo nie występuje w charakterze konsumenta, wykonuje jedynie zadanie nałożone na nie przez Wspólnotę.

Jako ostatnie wymienione jest w ust. 1 art. 8 ustawy świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa. Regulacja taka jest związana z art. 15 ust. 6

²⁹ H. Kozłowska, *Świadczenie...*, s. 37.

³⁰ *Ibidem*, s. 272.

³¹ Orzeczenie w sprawie C-215/94, Jürgen Mohr vs. Finanzamt Bad Segeberg.

ustawy, stanowiącym, iż za podatnika nie uznaje się organów władzy publicznej ani urzędów obsługujących te organy w zakresie realizacji zadań, do których zostały powołane, z wyłączeniem umów cywilnoprawnych. Wątpliwości mogą być związane ze zlecaniem przez organy władzy publicznej podmiotom niepublicznym wykonywania zadań należących do sfery obowiązków organów publicznych. W takim przypadku decydujące znaczenie ma nie charakter czynności, ale podmiot, który je wykonuje. W sytuacji gdy czynności danego organu zostaną powierzone do wykonania niepaństwowemu podmiotowi, będą one podlegały opodatkowaniu na normalnych zasadach³². Teza ta znajduje potwierdzenie w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, stwierdzającym, iż działalność niepublicznych poborców podatkowych jest działalnością samodzielną i jako taka będzie podlegała opodatkowaniu. Przepisy dyrektywy zwalniające organy publiczne w takiej sytuacji nie będą mieć zastosowania³³. Należy zauważyć, iż odmienny sposób uregulowania tej kwestii mógłby prowadzić do naruszenia zasad konkurencji, a także powszechności opodatkowania, ponieważ niektóre byłyby traktowane w sposób preferencyjny.

Aby świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej miało miejsce, musi istnieć konsument danej usługi, podmiot odnoszący z danej czynności korzyść (choćby potencjalną). W razie jego braku dana czynność będzie znajdować się poza zakresem przedmiotowym podatku od towarów i usług, ponieważ, jak zostało już wcześniej stwierdzone, podatek ten obciąża konsumpcję³⁴. Nakaz może wynikać zarówno z przepisów o charakterze administracyjnym, jak i z przepisów *ius cogens* prawa prywatnego³⁵.

Mimo że co do zasady opodatkowaniu podlega odpłatne świadczenie usług (usługi nieodpłatne nie mieszczą się w zakresie przedmiotowym podatku), ustawa rozciąga opodatkowanie również na niektóre usługi nieodpłatne. Artykuł 8 ust. 2 ustawy VAT stanowi, iż za odpłatne świadczenie usług, podlegające opodatkowaniu, będzie uznane każde nieodpłatne świadczenie, które nie jest dostawą na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia oraz wszelkie inne nieodpłatne świadczenia usług. Celem takiej regulacji jest zapewnienie równego traktowania podatnika stosującego towary lub usługi do celów prywatnych jego lub jego pracowników oraz konsumenta końcowego, nabywającego towar lub usługę tego samego rodzaju. Według orzecznictwa ETS, w takiej sytuacji podatnik ten jest traktowany tak samo jak konsument, ponieważ prawo nie pozwala, aby podatnik lub jego pracownicy uzyskiwali świadczone przez podatnika usługi, przy których

³² H. Kozłowska, *Świadczenie...*, s. 47.

³³ Orzeczenie C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla vs. Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y sekunda.

³⁴ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Komentarz...*, s. 145.

³⁵ *Ibidem*, s. 150.

nabyciu zwykła osoba prywatna musiałaby zapłacić VAT wliczony w cenę³⁶. Warunkiem jest, aby nie były one związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa, a podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony przy nabyciu towarów i usług związanych z tymi usługami w całości lub w części. Świadczenia będą opodatkowane, gdy obie powyższe przesłanki zostaną spełnione. Spełnienie tylko jednej z nich nie powoduje opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Jeżeli podatnik skorzystał z prawa do odliczenia podatku naliczonego, ale świadczone nieodpłatnie usługi są związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa, to nie podlegają VAT³⁷.

W obecnym stanie prawnym opodatkowaniu będą podlegały świadczenia między innymi polegające na przewozie pracowników z miejsca zamieszkania do miejsca pracy. Dzieje się tak, ponieważ dojazd do stałego miejsca pracy jest obowiązkiem pracownika, zatem koszty takich przejazdów, jeśli pokrywane są przez zakład pracy, nie stanowią świadczenia w ramach stosunku pracy. Natomiast jeżeli pracodawca, dokonujący nieodpłatnej usługi przewozu na rzecz pracownika, jest do tego zmuszony warunkami zewnętrznymi lub usługa przewozu świadczona jest po dotarciu pracownika na miejsce pracy i ma związek ze świadczeniem pracy, to wówczas taka nieodpłatnie świadczona usługa nie podlega opodatkowaniu³⁸.

Zamiast zakończenia — rola klasyfikacji statystycznych w określeniu pojęcia usług

Istotną rolę w rozgraniczeniu w prawie polskim towarów i usług odgrywają klasyfikacje statystyczne. Związek tych klasyfikacji ze świadczeniem usług, jak to już zaznaczono, przewidziany jest w art. 8 ust. 3 ustawy VAT stanowiącym, iż usługi wymienione w klasyfikacjach statystycznych są identyfikowane za pomocą tych klasyfikacji z wyjątkiem usług elektronicznych i usług turystyki, o których mowa w art. 119 ustawy.

Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług stanowi klasyfikację produktów pochodzenia krajowego oraz z importu. Według tej Klasyfikacji na usługi składają się wszelkie czynności świadczone na rzecz jednostek gospodarczych prowadzących działalność o charakterze produkcyjnym, nietworzące bezpośrednio nowych dóbr materialnych (usługi na rzecz produkcji) oraz wszelkie czynności świadczone na rzecz jednostek gospodarki narodowej oraz na rzecz ludności, przeznaczone do celów konsumpcji indywidualnej, zbiorowej i ogólnospołecznej. PKWiU posługuje się dziewięciopoziomowym systemem grupowania produktów. Każdy produkt będący wyrobem lub

³⁶ Orzeczenie C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck AB vs. Riksskatteverket.

³⁷ Wyrok z dnia 13 lipca 2007 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, III SA/Wa 3630/06.

³⁸ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Komentarz...*, s. 151.

usługą jest przyporządkowany do jednego i tylko jednego rodzaju działalności zaliczonego do określonej sekcji, podsekcji, działu, grupy i klasy³⁹.

Klasyfikacje statystyczne odgrywają istotną rolę w rozgraniczaniu towarów (wyrobów) i usług z racji tego, iż danemu świadczeniu/wyrobowi jest przypisane konkretne miejsce w klasyfikacji, pozwalające jednoznacznie stwierdzić, czy mamy do czynienia z usługą czy z dostawą towarów. W kwestiach problematycznych, gdy przykładowo usługi świadczone przez podatnika nie można jasno przyporządkować danej pozycji w PKWiU, Główny Urząd Statystyczny wydaje interpretacje.

Rola klasyfikacji statystycznych w określeniu pojęcia usług oraz zakresu przedmiotowego podatku uległa znacznej zmianie w stosunku do poprzedniej regulacji. Na podstawie art. 4 pkt 2 lit. b ustawy VAT z dnia 8 stycznia 1993 r., opodatkowaniu podlegały tylko te usługi, które były wymienione w klasyfikacjach statystycznych. Powodowało to, że znaczna część usług nie podlegała opodatkowaniu, ponieważ nie były one wymienione w tej Klasyfikacji. W obecnej regulacji, będącej konsekwencją harmonizacji z regulacjami unijnymi, klasyfikacje statystyczne mają przede wszystkim charakter pomocniczy. Usługi wymienione w klasyfikacjach identyfikowane są za ich pomocą. Świadczenia w nich niewymienione mogą być uznane za usługi, jeżeli spełniają ustawowe przesłanki świadczenia usług. Stanowi to wyraz zasady powszechności opodatkowania, rozszerzając zakres przedmiotowy podatku w stosunku do regulacji uprzedniej. Na podstawie art. 41 ust. 13 ustawy VAT usługi będące przedmiotem czynności podlegających opodatkowaniu na podstawie art. 5, niewymienione w klasyfikacjach statystycznych, podlegają opodatkowaniu stawką 23%, z wyjątkiem tych, dla których ustawa lub przepisy wykonawcze przewidują inną stawkę.

Podstawowym celem PKWiU jest zatem zapewnienie jednolitego grupowania produktów. W ustawie VAT klasyfikacja danej usługi do określonej grupy w Klasyfikacji służy określeniu stawki podatku za tę usługę, czy też przewidzianych przez ustawę zwolnień. Organy podatkowe same nie mogą dokonywać interpretacji, czy dana usługa należy do określonej w PKWiU grupy, w tym celu muszą się zgłosić do odpowiednich organów statystycznych. Nie mogą również same kwestionować dokonywanych przez te organy interpretacji. W orzecznictwie sądów administracyjnych wskazuje się, że opinie klasyfikacyjne organów statystyki publicznej zawierają interpretacje standardów i nomenklatur statystycznych, nie są formalnie wiążące ani dla organów podatkowych, które dokonują ich oceny, ani też podatników⁴⁰. Nie są one zatem źródłem prawa ani konstytutywnym aktem administracyjnym. Stanowią jedynie dowód w postępowaniu podatkowym mającym na celu ustalenie bądź określenie wysokości zobowiązania podatkowego. Ich ocena jako dowodów, w przypadku postępowania przed sądami administracyjnymi, dotyczy tylko danej sprawy. Abstrakcyjne zakwalifikowanie danej czynności do określonej grupy w PKWiU

³⁹ J. Zubrzycki, *PKWiU a stawki VAT*, Wrocław 2009, s. 15–16.

⁴⁰ Wyrok z dnia 15 lutego 2008 r., Sąd Administracyjny w Lublinie, I SA/Lu 709/07.

oznaczałoby w praktyce nieuprawnione zastępowanie przez sądy administracyjne organów statystyki publicznej w wykonywaniu ich ustawowych funkcji tworzenia i wydawania interpretacji standardów i nomenklatur statystycznych⁴¹.

Z dyspozycji art. 8 ust. 3 zostały wyłączone usługi elektroniczne, usługi turystyki, o których mowa w art. 119 ustawy. Regulacja ta powoduje, iż w przypadku usług tego rodzaju będą miały zastosowanie procedury szczególne, bez względu na klasyfikację tych usług⁴².

W związku z tym, że zdarzenia gospodarcze podlegają bardzo dynamicznemu rozwojowi, klasyfikacje statystyczne również ciągle się zmieniają. Dlatego też zgodnie z art. 40 ustawy o statystyce publicznej⁴³ prezes Głównego Urzędu Statystycznego ma obowiązek dokonywać opracowań niezbędnych do ich określenia. Do tego typu opracowań zaliczana jest Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług. Aby zapobiec wpływowi dynamiki tych zmian na regulacje podatkowe oraz aby została zachowana pewność opodatkowania, art. 41 ust. 14 ustawy o podatku od towarów i usług stanowi, iż zmiany w klasyfikacjach statystycznych oraz kluczach powiązań między tymi klasyfikacjami, wprowadzone po dniu wejścia w życie ustawy VAT, nie powodują zmian w opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, chyba że zostały wprowadzone w ustawie.

Omawiając klasyfikacje statystyczne, należy pamiętać, że stanowią one element polskiej wewnętrznej regulacji, Dyrektywa 2006/112 w żaden sposób nie odwołuje się do tego rodzaju aktów.

⁴¹ J. Zubrzycki, *PKWiU...*, s. 20.

⁴² *Ibidem*, s. 22.

⁴³ Ustawa z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej, tekst jedn. z 2012 r. poz. 591.

Веслава Мемец

Вроцлавський університет
marmi@prawo.uni.wroc.pl

Послуги як предмет податку на товари і послуги в Польщі

Вступ

Податок на товари і послуги зараховують до групи податків з обороту, які за своєю суттю стосуються доходів, отриманих від платників податків. Підкреслення їх предмету — тобто обороту, дозволяє відокремити їх від податків з доходів. Поняття обороту не має єдиного визначення. Воно може стосуватися як економічного обороту (оборот товарами між суб'єктами економіки), фінансового чи правового обороту. У сучасних податкових системах податок з обороту є податком на споживання, яким обкладають споживання як прибутків, так і доходів чи також маєтку¹.

У літературі розрізняють три основні види податків з обороту: загальний, спеціальні податки з обороту (наприклад, акцизний податок) та податки з обороту на передачу активів (наприклад, податок на цивільно-правові угоди). Загальний податок з обороту має три форми:

- 1) багатофазовий податок з обороту брутто;
- 2) багатофазовий податок з обороту нетто;
- 3) однофазовий податок з обороту.

Багатофазові податки збирають у кожній фазі переробки та обміну. Їх предметом є оборот, що відбувається на кожному етапі, підставою розрахунку витрат є сума продажу. Особливістю багатофазового податку з обо-

¹ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2009, с. 493.

роту брутто є його нагромаджувальність. Його збирають у кожній фазі обороту відповідно до повної його вартості, вираженої в ціні товару чи послуги. Цей податок є елементом ціни, у зв'язку з чим доходить до збирання „податку з податку”. Наслідком цього є збільшення бази оподаткування, а в результаті збільшення величини податку залежно від суми фаз обороту. Таке явище називають „податковою лавиною”².

Одним зі способів подолання негативних наслідків згаданого вище податку було запровадження однофазового податку з обороту. Його суть полягає в тому, що податок збирають тільки раз, у визначеній фазі обороту, від повної вартості продажу. Його можуть накладати як на виробників, так і на гуртовиків, чи продавців у роздріб. Прикладом такого типу податку є акцизний податок.

Іншим способом уникнення негативних наслідків оподаткування з обороту брутто є запровадження багатофазового податку з обороту нетто. Його предметом є вартість, додана в наступних фазах обороту. Вона найчастіше становить різницю між ціною, яку заплатили продавцеві товарів чи постачальникові послуг, та коштами, які він витратив. Реальне оподаткування лише додаткової вартості можливе завдяки застосуванню механізму віднімання податку, нарахованого в попередній фазі обороту. Назва, що всюди функціонує — це ПДВ (VAT), що є аббревіатурою від англійського терміна на окреслення цього податку — *value added tax* (податок на додану вартість). Тепер домінує цей метод обчислення даного податку.

Податковий збір становить різницю між податком, нарахованим від повної вартості обороту, та податком, заплаченим у попередній фазі. Цей метод знаходить також застосування до податку на додану вартість, який є обов'язковим у країнах ЄС, який у Польщі називають податком на товари і послуги. Суб'єкти, які беруть участь в окремих фазах економічного обороту, зобов'язані визначити суму податку від квоти, належної від підрядника. Платник податку, роблячи розрахунок фактичного податкового навантаження, під кінець терміну розрахунку підраховує різницю між фіксованим податком — так званим належним податком, та податком, включеним у вартість закупівлі товарів та послуг, необхідних для здійснення діяльності, та виконання пов'язаних із оподаткуванням операцій, які обкладаються податком — так званим нарахованим податком. Така структура розрахунку податку зумовлює, що фактично податок визначає платник податку залежно від доданої вартості в певній фазі економічної діяльності.

У зв'язку з приєднанням Польщі до Євросоюзу 1 травня 2004 р. стало необхідним, у рамках гармонізації права, гармонізування польського податкового законодавства із законодавством ЄС. Наслідком цього було ухвалення закону

² Там само, с. 496.

від 11 березня 2004 р. про податок на товари і послуги³. Це закон пристосував польське регулювання до обов'язкових на той час I та VI Директив Європейської Ради. Видана в 2006 році Директива 2006/11/WE⁴, становить поєднання відредагованих заново текстів обох попередніх Директив.

Стаття 1 Директиви 2006/112 дозволяє виокремити такі особливості податку ПДВ (VAT):

- 1) універсальність (всезагальність) оподаткування,
- 2) багатофазовість,
- 3) вирахувальність,
- 4) нейтральність.

Універсальність ПДВ має ключове значення для забезпечення рівноваги конкуренції. Податок повинен забезпечити рівні умови оподаткування для учасників господарських операцій. Принцип універсальності оподаткування виявляється в тому, що кожна угода, яка перебуває в сфері предметів оподаткування, буде оподатковуватися. Будь-які винятки з цього правила, і навіть ті, що містяться в національному законодавстві, повинні бути в межах, встановлених Директивою 2006/112. Цей принцип знаходить також відображення в тлумаченні положень про податкові пільги. За принципом *exceptiones non sunt extendendae*, вони не можуть тлумачитися широко. У літературі зазначено, що оподаткуванню повинні підлягати певні види діяльності, навіть при здійсненні їх без дотримання форм і умов, передбачених законодавством⁵.

З універсальністю пов'язана багатофазовість податку на товари та послуги. Вона полягає в тому, що податок збирають від обороту в кожній фазі обробки та обміну на додану вартість на цьому етапі. Із принципом багатофазовості пов'язана вирахувальність. Вона виявляється в тому, що кожен з платників податків на його етапі обороту, в момент здійснення нарахувань належного податку, яким обкладають наступного одержувача, має також право на відрахування від свого податку того податку, який наклали на нього постачальники під час отримання товарів та послуг⁶. Це веде до реального оподаткування платника податків лише на додану вартість, під час „його” етапу обороту.

Нейтральність полягає в тому, що ПДВ не стягують безпосередньо з суб'єктів, що беруть участь в обороті. Як непрямий податок, він фактично стягується з кінцевого одержувача предмета оподаткування — споживача. Відповідно до цього податок ПДВ називають також податком на споживання. Принцип нейтральності виражений у механізмі віднімання нарахованого податку від належного. З судової практики Європейського Суду випливає, що

³ Текст ідентичний з текстом 2011 р., № 177, позиція 1054 зі змінами; далі — Закон про ПДВ (VAT).

⁴ Директива 2006/112/WE Ради від 28 листопада 2006 р. щодо спільної системи податку на додану вартість, Збірник законів ЄС L 367 від 14 грудня 2006 р., далі — Директива 2006/112.

⁵ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Komentarz VAT*, Warszawa 2007, с. 17.

⁶ J. Zubrzycki, *Leksykon VAT*, Wrocław 2011, с. 4.

умовою відрахування податку його платником є існування безпосереднього зв'язку між угодою купівлі та угодою продажу⁷.

Податок на товари та послуги є податком територіальним. Оподаткуванню підлягає вчинення дій, які є предметом оподаткування на цій території. Цей принцип виражається в дуже прискіпливому регулюванні, як Директиви 2006/112, так і закону про податок на товари та послуги, що, серед іншого, стосується місця надання послуг та законодавчого визначення різних видів території.

Сфера застосування податку

Окреслення сфери застосування податку має вирішальне значення для його конструкції. Платником податку є фізична особа, яка відповідає юридично встановленим умовам, що визначають платників податків, та здійснює угоду, визначену предметом цього податку.

Визначення сфери застосування ПДВ було встановлено в статті 5 закону про податок на товари та послуги. У ній йдеться про те, що оподаткуванню підлягають:

- а) постачання товарів і надання послуг за плату на території країни;
- б) експорт товарів;
- в) імпорт товарів;
- г) придбання товарів у межах ЄС за плату на території країни;
- г) постачання товарів у межах ЄС.

Крім того, стаття 14 закону про ПДВ доповнює цей перелік також оподаткуванням товарів власного виробництва та товарів, які після придбання не були предметом постачання, у випадку ліквідації цивільного та комерційного товариства, що не мають статусу юридичної особи, та припинення платником податку, про що йде мова в статті 15, будучи фізичною особою, здійснення дій, які підлягають оподаткуванню, на підставі частини б статті 96, до обов'язкового повідомлення про припинення діяльності начальника податкової інспекції. Предметом цього оподаткування є також надання послуг. Розмежування між наданням послуг та постачанням товарів, у деяких випадках, може бути непростим, бо трапляється, що ці дії дуже подібні. Наприклад, послугою вважається передання за оплату частки товару іншій особі, а постачанням товарів є передавання права розпоряджатися ними, як власникові.

Вичерпний перелік операцій, які підлягають оподаткуванню, є перенесенням на польський ґрунт регулювань, уміщених у Директиві 2006/112. Хоча законодавчий перелік, якщо брати до уваги лише статтю 5 закону про ПДВ та

⁷ Рішення суду в справі C-4/94, BLP Group plc vs. Commissioners of Customs and Excise, за K. Sachs, R. Namysłowski, *Dyrektywa VAT Komentarz*, Warszawa 2008, с. 69.

доповнення зі статті 14 закону про ПДВ, виглядає вичерпним, проте на практиці він є відкритим. Це відбувається відповідно до статті 8 закону, яка під наданням послуг розуміє будь-які послуги, що надаються в межах здійснення економічної діяльності, яка не є постачанням товарів.

Крім того, в частині 2 статті 5 закону про ПДВ сказано, що оподаткуванню підлягають вказані дії, незалежно від того, чи вони були здійснені з дотриманням умов та форм, визначених законодавчими положеннями. Незаконні операції, такі, як наприклад, торгівля наркотиками, не обкладаються ПДВ.

Для того, щоб оподатковуватись, постачання товарів та надання послуг повинні виконувати такі вимоги:

- а) бути оплатними;
- б) здійснюватись на території держави;
- в) виконуватись платником податків, який виступає в ролі такого⁸.

Поняття оплатності не має дефініції в жодній з Директив, як також у законі про податок на товари і послуги. Спираючись на традиційне розуміння цього терміна, треба прийняти, що означає воно вимогу виплати відшкодування, повернення коштів. Однак варто пам'ятати, що не кожна оплата, отримана платником податку, може бути визнана за винагороду (платіж). Беручи до уваги багату судову практику Європейського Суду, яка стосується цього питання, варто визнати, що між отриманою платою та наданою послугою повинен бути безпосередній зв'язок. Винагорода повинна становити суму, що відповідає здійсненому постачанню товарів чи наданню послуг⁹.

Ще однією особливістю, що визначає відплатність характеру наданих послуг, пов'язана з безпосередністю, є ясність зв'язку між оплатою та наданням послуг. Угода підлягає оподаткуванню лише з набуттям юридичної сили, визначеної в договорі між сторонами. Угода повинна укладатися тільки з волі сторін¹⁰. Ця проблема була предметом розгляду в Європейському Суді стосовно членських внесків¹¹.

Третім чинником, що дозволяє стверджувати, чи в певній ситуації може йти мова про оплату, є можливість оплати готівкою. Оплатою не будуть переваги, які важко чіткіше окреслити, що їх отримає виробник унаслідок спільної угоди про поділ ринку з іншим виробником, натомість нею буде товар, отри-

⁸ J. Zubrzycki, *Leksykon...*, с. 16.

⁹ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Komentarz...*, с. 87.

¹⁰ K. Sachs, R. Namyslowski, *Dyrektywa...*, с. 80.

¹¹ Спірні питання становили оплати, які фермери признавали на асоціацію, які далі могли б бути призначені на будь-яку статутну діяльність на розсуд асоціації. Європейський Суд визнав, що немає зв'язку і відповідних відношень між оплатами та вигодою, яку мають фермери, які належать до асоціації. „Вказано також, що винагорода, як взаємна компенсацію повинна становити повну суб'єктивну вартість, тому що підставою оподаткування є надання (виплата) насправді отриманого (належного), а не вартість, визначена за об'єктивними критеріями. Однак така винагорода повинна залишатись у відповідних пропорціях до отриманої за неї вигоди, а відтак бути еквівалентною до товару, який постачають, чи наданих послуг”.

маний внаслідок бартеру. Хоча такий товар не має прямого грошового вияву, вираження його ціни в грошах зазвичай можливе¹². Цю думку прийнято в судових рішеннях Європейського Суду, які стосуються транспорту, що довозить людей до роботи, і яким безоплатно забезпечує працівників роботодавець. Там прийнято, що ця послуга може бути визнана за послугу, яку надають працівникам за винагороду, якою є їхня праця¹³.

До правового регулювання, що стосується податку на товари та послуги, відносять також неоплачувану діяльність, яку, як виняток, законодавець прирівняв до постачання товарів за оплату та платного надання послуг. Відповідно до статті 7, абзац 2 закону про ПДВ, постачанням товарів за оплату вважають ситуацію, коли платник податків передає товари, які належать його підприємству, на інші цілі, ніж пов'язані з діяльністю його підприємства, якщо платник податків має право на зниження квоти належного податку на квоту податку, нарахованого за ці дії, у цілому або частково. До платного надання послуг законодавець дорівняв безплатне надання послуг, яке не є постачанням товарів в особистих цілях осіб, перелічених у пункті 1 частини 2 статті 7 закону, та будь-яке інше безплатне надання послуг, якщо воно не пов'язане з підприємницькою діяльністю, а платник податку мав право знизити квоту належного податку на квоту нарахованого податку під час придбання товарів чи отримання послуг, пов'язаних із тими послугами в цілому чи частково.

Принцип територіальності відіграє дуже суттєву роль для окреслення предметної сфери ПДВ. Стаття 5 Директиви 2006/112 дає визначення основних понять, які стосуються способу розуміння окремих видів території. Вона містить суттєве розмежування третіх територій (уміщене в статті 6 Директиви, території, які є частиною території держави ЄС, що знаходяться в Європі чи поза нею, стосовно яких Директива не має застосування) та третіх держав (держави, що не є членами ЄС). Наступне доповнення статті 5 міститься в статті 7, що стосується автономних територій, які знаходяться в Європі, і які для цілей Директиви не визнаються за треті держави. „У випадку, коли здійснення оподаткування матиме місце поза визначеною територією, то оподаткування не здійснюватиметься в цій країні. Сказане вище означає, що одним із основних чинників, які впливають на факти, чи ця угода оподаткована, буде визначення місця її виконання, чи місця, в якому ця дія визнана за виконану.”¹⁴

У статті 2 закону про ПДВ законодавець використовує поняття, яким дано визначення в Директиві 2006/112, і які стосуються окремих видів території, розширивши його на поняття територія держави, яке означає територію Республіки Польщі. У зв'язку з фактом, що закон не розвиває далі цей термін, „для того, щоб визначити, яка площа становить територію країни, необхідно по-

¹² K. Sachs, R. Namysłowski, *Dyrektywa...*, с. 83.

¹³ Рішення суду C-258-95, Julius Fillibeck Sohne GmbH&Co.KG vs. Finanzamt Neustadt.

¹⁴ J. Jędrzyszczyk, [в:] *VI Dyrektywa VAT*, ред. K. Sasch, Warszawa 2004, с. 54.

кликатись насамперед на положення закону від 12 жовтня 1990 р. про охорону державного кордону¹⁵. Згаданий закон прямо не дає визначення поняття територія Республіки Польщі. З його положень однак можна зробити висновок, що територія РП — це територія, що знаходиться усередині державного кордону. Таким чином, територія Польщі — це обмежена кордонами сухопутна територія, внутрішні морські води та територіальне море, а також повітряний простір і надра Землі, які знаходяться над (відповідно під) сухопутною територією, внутрішніми морськими водами і територіальним морем.¹⁶

Першою з основних угод, які підлягають оподаткуванню згаданим податком, є платне постачання товарів на території держави. Стаття 7 закону про ПДВ постачання товарів визначає як передання права розпоряджатися товарами як власник, і містить приклад переліку угод, наприклад, видання товару на основі договору комісії, що входить в обсяг цього поняття. Поняття товару, предмету постачання визначені у статті 2 закону про ПДВ. Воно означає рухоме майно, а також різні види енергії, будинки, будівлі чи їх частини, що є предметами угод, які оподатковуються податком на товари та послуги, які перелічено в класифікаціях, виданих відповідно до положень про державну статистику, а також земля.

Оскільки об'єктом дослідження у цій статті є послуги, то подальші міркування зосереджуватимуться на цих аспектах.

Поняття надання послуг як предмет податку ПДВ та його сфера

Дією, що підлягає оподаткуванню є також платне надання послуг на території країни. Стаття 8 закону про ПДВ каже, що наданням послуг є будь-яка допомога фізичній особі, юридичній особі чи організаційній одиниці, що не має статусу юридичної особи, яка не є постачанням товарів у розумінні цього закону. Однією з найсуттєвіших рис цієї дії є те, що це така послуга, в якій є безпосередній споживач, отримувач послуги, що має з неї, хоча б потенційну вигоду¹⁷. Поняття надання послуг, як у законі про податок на товари та послуги, так і в Директиві 2006/112, має негативне визначення. Як впливає з цитованого положення, таким було визнано будь-яку послугу, що не є постачанням товарів. Такий спосіб дефініції є свідченням принципу всезагальності оподаткування, оскільки дозволяє охопити предметною сферою податку всі угоди, які здійснюються в рамках економічної діяльності¹⁸. Та сама дія ніколи

¹⁵ Вісник законів за 2005 р., № 226, позиція 1944 з подальшими змінами.

¹⁶ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Komentarz...*, с. 30.

¹⁷ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Komentarz...*, с. 145.

¹⁸ K. Sachs, R. Namysłowski, *Dyrektywa...*, с. 272.

не зможе бути визнана за таку, що одночасно є наданням послуг та постачанням товарів. Таким чином, ці заходи є, відповідно до Закону про податок на товари та послуги, такими, що доповнюють один одного¹⁹.

У зв'язку з поданими вище дефініцією послуг та дефініцією постачання товарів, ключовим є визначення, якого роду угоди розглядають як платне постачання товарів. Стаття 7 закону про ПДВ постачання товарів розуміє як передання права розпоряджатися товарами як власник. Під цим поняттям закон розуміє також передання за наказом органу державної влади чи суб'єкта, що діє від імені такого органу, чи перенесення, в силу закону, права власності на товар в обмін на компенсацію²⁰. Поняття товару, що є предметом постачання, отримало дефініцію у статті 2 закону. Під ним розуміють „майно рухоме, а також різні види енергії, будинки, будівлі чи їх частини, що є предметами, які підлягають оподаткуванню податком на товари та послуги, які перелічено в класифікаціях, виданих відповідно до положень про державну статистику, а також земля”.

Ключовим для подальших міркувань є визначення, що варто розуміти під терміном „послуга”. За *Словником польської мови* цей термін означає „робити щось для когось”²¹. Про послугу йтиметься тоді, коли буде безпосередній споживач послуги, особа, яка має пряму користь, пов'язану з отриманням послуги від іншого суб'єкта²². Це підтверджує частина 1 статті 8 закону про ПДВ, стверджуючи, що послуга — це допомога фізичній особі, юридичній особі чи організаційній одиниці, що не має статусу юридичної особи. Щоб така дія могла бути визнана послугою, вона мусить бути скерована назовні і не може слугувати платникові податку. Послугою не може бути визнане надання платником податку майнових активів іншому суб'єктові, ні надання йому інших послуг у ситуації, коли вони повинні бути використані лише на потреби діяльності самого платника податку, а не в особистих цілях суб'єкта, якому їх на-

¹⁹ H. Kozłowska, *Świadczenie i import usług w świetle polskiego systemu VAT*, Warszawa 2009, с. 13.

²⁰ Положення цієї статті наступним називає: випуск товарів на основі договору оренди, наймання, лізингу чи іншого договору подібного характеру, укладеного на визначений час, чи договору продажу на умовах відтермінування оплати, якщо договір передбачає, що за нормального ходу подій, передбачених цим договором, або після сплати останньої частини, право власності передається. Крім того, як постачання товарів, відповідно до статті 7, треба розуміти випуск товарів за договором комісії: між комітентом і комісіонером та комісіонером та третьою особою та випуску товарів, які комісіонер був зобов'язаний придбати за рахунок комітента. Останнім названо: створення спільного орендного права на житло, створення спільного права власності на приміщення і перетворення спільного орендного права на житло на спільне право на власність, а також створення для членів житлового кооперативу окремої власності житла або приміщення для інших цілей, і передача членові кооперативу права власності на приміщення або права власності на будинок для однієї сім'ї.

²¹ *Słownik języka polskiego*, <http://sjp.pwn.pl/lista>.

²² H. Kozłowska, *Świadczenie...*, с. 14.

дали. Це знайшло відображення в судових рішеннях адміністративних судів²³. У згаданому судовому рішенні прийнято, що наданням послуг не може бути надання платником податків майнових активів іншому суб'єктові, ні надання йому інших послуг, якщо вони будуть використовуватись для потреб діяльності самого платника податків, а не для особистих цілей одержувача. Факт, чи цей суб'єкт є працівником платника податків, чи їх пов'язують інші правові відносини, наприклад, менеджерський контракт, не має ніякого значення.

Відповідно до пункту 1 частини 1 статті 5 закону про ПДВ, оподаткуванню підлягатиме така послуга, яка є платною. Щоб певна дія могла бути визнана послугою, вона повинна бути не лише надана певному суб'єктові, а й також повинна бути взаємною послугою. Відповідно до сказаного вище можна визнати, що дія, яка зводиться лише до повернення коштів, не буде дією, яка оподатковується ПДВ. Однак, якщо повернення коштів призводило б до отримання податковим агентом іншої прямої вигоди, то можна буде говорити про платне надання послуг у розумінні закону про податок на товари і послуги²⁴. Поняття платності не змушує, однак, виплати винагороди в грошах, оскільки вона може бути також у формі визначеного товару чи іншої послуги. Відтак йдеться про еквівалентність відповідно до отриманої послуги. Однак винагорода, як окреслено в судових рішеннях, повинна бути грошовою²⁵.

На практиці часто можна говорити про надання так званих постійних послуг, які не мають дефініції в законі. Такого виду послуги полягають у сталій і повторюваній поведінці сторони, зобов'язаної до надання послуг, що виникають зі зобов'язань постійного характеру, наслідком яких є виникнення обов'язків постійного чи окресленого характеру, наприклад, послуги винайму чи послуги охорони. Їх суттю є стала і повторювана поведінка зобов'язаної особи, відповідно до умов договору під час терміну, на який його було укладено²⁶.

Наданням послуг є також визнання перенесення прав на матеріальні цінності та права, не залежно від форми, в якій вчинено правові дії, зобов'язання утриматися від вчинення якої-небудь дії або толерування дій або ситуацій, а також надання послуг відповідно до вимог державного органу або суб'єкта, який діє від його імені або в порядку, що виникає в силу закону. Крім того, наданням послуг будуть уважатися випадки безплатного надання послуг, обумовлені засадою оплатності.

Щоб нехтування або толерування дій можна було розглядати як надання послуг, воно повинно мати місце в рамках зобов'язальної угоди, а одна зі

²³ Вирок від 4 листопада 2008 р., Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku, I SA/Bk 344/08, неопубл.

²⁴ H. Kozłowska, *Świadczenie...*, с. 15.

²⁵ Вирок від 8 березня 2007 р., Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie, I SA/Kr 285/200, неопубл.

²⁶ H. Kozłowska, *Świadczenie...*, с. 32.

сторін повинна бути визнана прямим одержувачем²⁷. Зі згаданого вище питання Європейський Суд²⁸ виніс рішення у справі, що стосувалася того, що платник податків, який взяв на себе зобов'язання припинити чи обмежити виробництво молока в обмін на державну компенсацію, надає послуги. Суд ухвалив, що компенсація за цією статтею не оподатковується, тому що в цій ситуації держава не виступає в якості споживача, а виконує лише завдання, яке на неї поклало ЄС.

Оподаткуванню ПДВ підлягає також імпорт послуг. Відповідно до Директиви 2006/112 його окреслено як увезення товарів із території третьої держави на територію країни. Акцент у дефініції поставлено насамперед на фактичну дію. Щоб був імпорт, повинно відбутися фактичне ввезення товару. Закон про податок на товари та послуги дає визначення поняттю імпорту послуг. Це виняткова ситуація, в якій платником податків за надання послуг є споживач, про якого йде мова в статті 17, абзац 1, пункт 4. Це має на меті спростити податкові розрахунки, оскільки закордонні суб'єкти, що надають послуги на території РП, мали б реєструватися і платити податок у Польщі. У структурі імпорту послуг відображено також принцип податкової нейтральності. Адже податок, який сплачує імпортер послуг є для нього водночас нарахованим податком. За відповідним законом не підлягає оподаткуванню експорт послуг.

Діяльність, еквівалента платному наданню послуг

Стаття 25 Директиви 2006/112 передбачає, що надання послуг у законодавстві держав-членів ЄС може охоплювати також інші, визначені послуги. Цю можливість використало польське законодавство, яке в частині 1 статті 8 закону про податок на товари та послуги стверджує, що наданням послуг вважається також передавання права на нематеріальну власність і правову, незалежно від форми здійснення правових дій; зобов'язання утримуватися від здійснення дій чи толерування дій або ситуацій, а також надання послуг відповідно до наказу органу державної влади. Варто зауважити, що навіть якби ці дії законодавство не назвало прямо, то й так вони вичерпно містилися б у дефініції частини 1 статті 8 закону²⁹. Це було б можливе завдяки використанню вислову „будь-яка послуга [...], яке не є постачанням товарів у розумінні статті 7”.

Утримування від дій чи толерування дій можуть визнаватися наданням послуг тоді, коли вони мають місце в рамках зобов'язального договору, а одна зі сторін визнається прямим споживачем³⁰. З цього питання було винесене су-

²⁷ K. Sachs, R. Namysłowski, *Dyrektywa...*, с. 272.

²⁸ Рішення суду в справі C-215/94, Jürgen Mohr vs. Finanzamt Bad Segeberg.

²⁹ H. Kozłowska, *Świadczenie...*, с. 37.

³⁰ Там само, с. 272.

дове рішення Європейського Суду³¹, яке стосувалося того, чи платник податків, який взяв зобов'язання припинити чи обмежити продукцію молока в обмін на державну компенсацію, надає послуги. Суд ухвалив, що компенсація за цією статтею не оподатковується, тому що в цій ситуації держава не виступає в якості споживача, а виконує лише завдання, яке на неї поклато ЄС.

Останнім у частині 1 статті 8 закону сказано, що надання послуг відповідно до розпорядження органу державної влади чи суб'єкта, що діє від його імені, чи за наказом, що виникає в силу закону. Таке регулювання пов'язане з частиною б статті 15 закону, в якій сказано, що платниками податків не вважаються органи державної влади, ані установи, що обслуговують ці органи в обсязі реалізації завдань, для виконання яких їх було створено, за винятком цивільно-правових договорів. Сумніви можуть бути пов'язані з тим, що орган державної влади доручає недержавному суб'єктові виконання завдань, які належать до сфери обов'язків державних органів. У такому випадку вирішальне значення має не характер дій, а суб'єкт, який їх виконує. У ситуації, коли дії певного органу будуть доручені для виконання недержавному суб'єктові, вони підлягатимуть оподаткуванню відповідно до звичайних правил³². Ця теза має підтвердження в судових рішеннях Європейського Суду ЄС, бо стверджує, що діяльність недержавних збирачів податків є самостійною діяльністю і як така буде підлягати оподаткуванню. Положення директиви, що звільняють державні органи в такій ситуації, не матимуть застосування³³. Варто зауважити, що інший спосіб урегулювання цього питання міг би призвести до порушення засад конкуренції, а також усезагальності оподаткування, оскільки дехто отримав би преференції.

Щоб відповідно до розпорядження органу державної влади відбувалося надання послуг, повинен бути споживач цієї послуги, суб'єкт, який має користь із цієї дії (хоча б потенційну). У разі її відсутності, така дія буде перебувати поза предметною сферою податку на товари та послуги, оскільки, як вже раніше стверджувалося, податком цим обкладають споживання³⁴. Наказ може виникати як з положень адміністративного характеру, так і з положень *ius cogens* приватного права³⁵.

Незважаючи на те, що як правило, оподаткуванню підлягає платне надання послуг (безкоштовні послуги не входять до предметної сфери податку), закон розширює оподаткування також на деякі безкоштовні послуги. Частина 2 статті 8 закону про ПДВ каже, що платним наданням послуг, яке підлягає оподаткуванню, є кожна безоплатна послуга, що не є постачанням в особистих

³¹ Рішення суду в справі C-215/94, Jürgen Mohr vs. Finanzamt Bad Segeberg.

³² H. Kozłowska, *Świadczenie* ..., с. 47.

³³ Рішення суду C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla vs. Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y sekunda.

³⁴ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Komentarz*..., с. 145.

³⁵ Там само, с. 150.

цілях платника податків чи його працівників, у тому числі: колишніх працівників, партнерів, акціонерів, пайовиків, членів кооперативів та їх мешканців, членів органів, які є юридичними особами, членів асоціації та будь-які інші безкоштовні послуги. Метою такого регулювання є забезпечення рівного ставлення до платника податків, що надає товари чи послуги для його приватних цілей чи його працівників, та кінцевого споживача, який купує товар чи користується послугами того самого виду. У такій ситуації, відповідно до судових рішень Європейського Суду, цей платник податків вважається таким самим, як споживач, оскільки право не дозволяє, щоб платник податків чи його працівники користувались послугами, наданими платником податків, під час отримання яких звичайна приватна особа повинна була б заплатити ПДВ, включене в ціну³⁶. Умовою є те, щоб вони не були пов'язані з підприємницькою діяльністю, а платник податків мав право на відрахування належного податку на суму податку, нарахованого під час покупки товарів і послуг, пов'язаних із цими послугами загалом або частково. Послуги будуть оподатковані, якщо обидві з цих вимог буде виконано. Виконання лише однієї з них не спричиняє оподаткування податком на товари та послуги. Якщо платник податків скористався правом на відрахування нарахованого податку, але безплатно надані послуги пов'язані з підприємницькою діяльністю, то вони не підлягають оподаткуванню ПДВ³⁷.

Відповідно до діючого законодавства оподаткуванню підлягатимуть послуги, які полягають, зокрема, у перевезенні працівників від місця проживання до місця праці. Так відбувається тому, що доїзд до постійного місця праці є обов'язком працівника, а кошти таких переїздів, якщо їх покриває підприємство, не є послугою, наданою в рамках трудових відносин. Натомість, якщо працедавець, який надає працівникові безплатні послуги перевезення, змушують до цього зовнішні умови чи послуга перевезення надається після того, як працівник дістався до місця праці, і має зв'язок із наданням праці, то тоді така безплатно надана послуга не оподатковується³⁸.

Замість висновків — роль статистичних класифікацій для визначення поняття послуг

Суттєву роль у розмежуванні в польському праві товарів і послуг відіграють статистичні класифікації. Зв'язок цих класифікацій із наданням послуг, як це зазначено вище, передбачено в частині 3 статті 8 закону про ПДВ, у якій сказано, що послуги, перелічені в статистичних класифікаціях, ідентифікують за

³⁶ Рішення суду C-412/03, *Hotel Scandic Gåsabäck AB vs. Riksskatteverket*.

³⁷ Вирок від 13 липня 2007 р. *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie*, III SA/Wa 3630/06.

³⁸ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Komentarz...*, с. 151.

допомогою цих класифікацій, за винятком електронних послуг і послуг туризму, про які йде мова в статті 119 закону.

Польська класифікація товарів і послуг є класифікацією продуктів вітчизняного та імпортного походження. Відповідно до цієї класифікації, послуги включають в себе всі дії, надані суб'єктам господарювання, які здійснюють продуктивну діяльність, не створюючи безпосередньо нових матеріальних благ (послуги з виробництва), і всі послуги, надані суб'єктам національної економіки і населенню, призначені для індивідуального, колективного та суспільного споживання. Польська класифікація товарів і послуг використовує дев'ятирівневу систему групування продуктів. Кожен продукт, що є виробом чи послугою, підпорядкований тільки одному виду діяльності, зарахованому до відповідної секції, підсекції, відділу, групи і класу³⁹.

Статистичні класифікації відіграють суттєву роль у розмежуванні товарів (виробів) та послуг, у силу того, що певному виробові чи послугі відведено конкретне місце в класифікації, що дозволяє однозначно стверджувати, чи маємо справу з послугою чи з постачанням товарів. У проблемних питаннях, де, наприклад, послуги, надані платником податків, не можна чітко підпорядкувати певній позиції в класифікації, Центральне статистичне управління дає роз'яснення.

Роль статистичних класифікацій у визначенні поняття послуг та предметної сфери податку зазнала певних змін стосовно попереднього регулювання. На підставі статті 4, пункт 2, підпункт б закону про ПДВ від 8 січня 1993 р., оподаткуванню підлягали лише ті послуги, які було перелічено в статистичних класифікаціях. Це спричинило, що значна частина послуг не підлягала оподаткуванню, оскільки вони не були перелічені в цій Класифікації. У сучасному регулюванні, що є результатом гармонізації з нормами ЄС, статистичні класифікації мають насамперед допоміжний характер. Послуги, названі в класифікаціях, ідентифікують за їх допомогою. Послуги, які в них не перелічено, можуть бути визнані за послуги, якщо виконують законодавчі вимоги щодо надання послуг. Це є виявом принципу загальності оподаткування, розширюючи предметну сферу податку стосовно попереднього регулювання. На підставі статті 41, абзац 13 закону про ПДВ, послуги, що є предметом дій, які підлягають оподаткуванню на підставі статті 5, не названі в статистичних класифікаціях, підлягають оподаткуванню за ставкою 23%, за винятком тих, для яких закон чи підзаконні акти передбачають іншу ставку.

Основною метою Польської класифікації товарів і послуг (PKWiU) є забезпечення однакового групування продукції. У законі про ПДВ класифікація певної послуги до визначеної групи в Класифікації слугує окресленню ставки податку на цю послугу, або ж передбачених законом звільнень. Податкові органи самі не можуть інтерпретувати, чи певна послуга належить до визна-

³⁹ J. Zubrzycki, *PKWiU a stawki VAT*, Wrocław 2009, с. 15–16.

ченої в Класифікації групи, з цією метою повинні звернутись до відповідних статистичних органів. Вони також не можуть самі заперечувати роз'яснень, здійснених цими органами. У судових рішеннях адміністративних судів вказано, що класифікаційні висновки органів державної статистики, що містять інтерпретації статистичних стандартів та номенклатури, формально не є обов'язковими як для податкових органів, які здійснюють їх оцінку, так і для платників податків⁴⁰. Тому вони не є джерелом права, ані установчим адміністративним актом. Є лише свідченням у податковому слідстві, що має на меті визначення чи окреслення величини податкового зобов'язання. Їх оцінка як доказів, у випадку розгляду в адміністративних судах, стосується тільки цієї справи. Абстрактне зарахування певних дій до визначеної групи в Класифікації означало б на практиці несанкціоновану заміну адміністративними судами органів державної статистики у виконанні їх законних функцій щодо творення та видавання інтерпретацій статистичних стандартів та номенклатури⁴¹.

Із диспозиції статті 8, абзац 3 було вилучено електронні послуги, а також туристичні послуги, про які йде мова в статті 119 закону. Таке регулювання спричиняє, що у випадку послуг цього виду будуть застосовуватись спеціальні процедури, без огляду на класифікації тих послуг⁴².

У зв'язку з фактом, що економічні події дуже динамічно розвиваються, статистичні класифікації постійно змінюються. Відповідно до статті 40 закону про державну статистику⁴³, Голова Центрального статистичного управління має обов'язок, у зв'язку з цими змінами, робити необхідні дослідження для їх визначення. До цього типу досліджень зараховують Польську класифікацію товарів і послуг. Щоб запобігти впливові динаміки цих змін на податкове регулювання та щоб зберегти певність оподаткування стаття 41, абзац 14 закону про податок на товари та послуги каже, що зміни в статистичних класифікаціях та ключі зв'язків між цими класифікаціями, запроваджені після набуття чинності закону про ПДВ, не спричиняють змін в оподаткуванні податком на товари та послуги, хіба що були впроваджені в законі.

Говорячи про статистичні класифікації, варто пам'ятати, що вони є елементом польського внутрішнього регулювання, Директива 2006/112 жодним чином не покликається на того типу акти.

⁴⁰ Вирок від 15 лютого 2008 р., Sąd Administracyjny w Lublinie, I SA/Lu 709/07.

⁴¹ J. Zubrzycki, PKWiU..., с. 20.

⁴² Там само, с. 22.

⁴³ Вісник законів за 1995 р., № 88, позиція зі змінами.

Summary

Services as a subject of tax on goods and services in Poland

This paper attempts to investigate and present the issue of services as part of the structural element of the subject of VAT. The article consists of two parts. In the first part, which introduces the reader to the problem, the place and special features of VAT in the system of turnover taxes were explained. The full scope of VAT with a focus on the delivery of goods was also presented.

In the second part of the article, the object of research is normative definition of services within the meaning of EU regulations and national law on tax on goods and services. To establish comprehensive this issue, the object of study were also activities equated with the provision of services.

In conclusion the role of statistical classifications for defining the concept of services was presented and the impact of this classification on the scope of VAT after the recent amendments to the Goods and Services Tax Act.