

Rafał Lipniewicz

Uniwersytet Wrocławski

Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii

Własność w konstrukcji prawnej podatku od towarów i usług

Streszczenie

Własność stanowi jedną z węzłowych instytucji prawa cywilnego. Jej przenoszenie między stronami transakcji rynkowych stanowi bez wątpienia treść znacznej liczby umów w obrocie gospodarczym. Na tym tle pojawia się pytanie o charakterze tak teoretycznym, jak i praktycznym, o najbardziej efektywny model wykorzystania tej instytucji jako swoistego „budulca” treści norm prawa podatkowego, w szczególności w zakresie podatku od towarów i usług. W sytuacji odmiennego zakresu treści oraz metody regulacji w prawie cywilnym i podatkowym ustawodawca podatkowy zasadnie stosuje dwie metody: w treści większości norm ustawy o podatku od towarów i usług wykorzystuje instytucję własności bez ingerencji w jej treść cywilnoprawną, natomiast w przypadku podstawowej kategorii czynności opodatkowanych, czyli „dostawy towarów”, nadaje jej swoistego „ekonomicznego” charakteru.

Słowa kluczowe

własność, podatek od towarów i usług, dostawa towarów, rozporządzenie towarem jak właściciel

Wstęp

Własność stanowi jedną z węzłowych instytucji prawa cywilnego. Jej przenoszenie między stronami transakcji rynkowych stanowi bez wątpienia treść znacznej liczby umów w obrocie gospodarczym. Na tym tle pojawia się pytanie o charakterze zarówno teoretycznym, jak i praktycznym, o najbardziej efektywny model wykorzystania tej instytucji jako swoistego „budulca” treści norm prawa podatkowego, w szczególności w zakresie podatku od towarów i usług. W sytuacji odmiennego zakresu treści oraz metody regulacji w prawie cywilnym i podatkowym ustawodawca podatkowy zasadnie stosuje dwie metody: w treści większości norm ustawy o podatku od towarów i usług wykorzystuje instytucję własności bez ingerencji w jej treść cywilnoprawną, natomiast w przypadku podstawowej kategorii czynności opodatkowanych, czyli „dostawy towarów”, nadaje jej swoistego „ekonomicznego” charakteru. Celem artykułu jest prawnopodatkowa analiza stosowanych przez prawodawcę podatkowego metod ujęcia cywilnoprawnej instytucji własności w konstrukcji prawnej podatku od towarów i usług.

1. Podatek od towarów i usług w świetle unijnego systemu podatku od wartości dodanej

Współcześnie podatek od wartości dodanej (*Value Added Tax* – VAT) stanowi jeden z kluczowych elementów w systemach podatkowych wielu państw na świecie. Ze szczególną sytuacją mamy do czynienia w Unii Europejskiej, której państwa członkowskie już pod koniec lat 60. ubiegłego wieku (wówczas jeszcze jako państwa członkowskie Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej) zdecydowały o konieczności rozpoczęcia procesu harmonizacji ich krajowych reżimów podatków obrotowych.

Generalnie harmonizacja podatkowa w ugrupowaniu integracyjnym zakłada eliminowanie różnic pomiędzy systemami podatkowymi państw członkowskich – nie oznacza jednak ujednolicenia systemów podatkowych, nawet w przypadku bardzo zaawansowanych form integracji; chodzi bowiem o wyeliminowanie tych różnic, których usunięcie jest istotne dla połączenia gospodarek członków danego ugrupowania integracyjnego¹. Wynikiem harmonizacji jest również zbliżenie stosowanych w poszczególnych państwach zasad ustalania wartości produktów i zasad obliczania dochodu (przychodu, obrotu) do celów podatkowych, a taka harmonizacja podstawy opodatkowania może przyczynić się do zwiększenia transparentności w podejmowaniu decyzji biznesowych, a w konsekwencji do efektywniejszej alokacji zasobów w całym ugrupowaniu².

Takie podejście przyjęto również w procesie harmonizacji podatków obrotowych (pośrednich) państw członkowskich EWG. Proces harmonizacji podatków pośrednich we Wspólnocie rozpoczął się na przełomie lat sześćdziesiątych i siedemdziesiątych XX wieku, wówczas jednocześnie we wszystkich krajach EWG wprowadzono wieloetapowy system netto podatku od obrotu – podatek od wartości dodanej (dalej również jako podatek VAT) – który zastąpił istniejący wielofazowy system brutto podatku obrotowego³. Do podstawowych założeń, na których budowano nową formułę podatku VAT, należało – oparte na szerokiej podstawie opodatkowania – nakładanie podatku na wszystkich szczeblach obrotu gospodarczego, z możliwością odliczenia od podatku należnego w danej fazie obrotu podatku naliczonego w poprzedniej fazie obrotu⁴.

Wybór konstrukcji podatku od obrotu netto w unijnym systemie VAT oznacza, że podstawą opodatkowania jest obrót zrealizowany w danej fazie, pomniejszony jednakże o obrót dokonany w fazie poprzedniej; podatek obciąża więc nie cały obrót dokonany w każdej fazie, lecz jedynie wartość w danej fazie dodaną. Cechą charakterystyczną tej grupy podatków obrotowych jest wyłączenie z podstawy opodatkowania wszystkich obrotów obciążo-

¹ K. Suwalski, *Harmonizacja podatkowa w procesie integracji krajów UE – zarys problemu*, <http://www.bibliotekacyfrowa.pl/Content/27247>, s. 147 [dostęp: 15.11.2016].

² S. Bogucki i in., *Podatek od czynności cywilnoprawnych a VAT*, Warszawa 2016, s. 116.

³ Z. Kuraś, *Harmonizacja systemów podatkowych państw członkowskich Unii Europejskiej*, Studia Gdańskie 2009, t. VI, s. 231.

⁴ R. M. Bird, P. Gendron, *VAT Revisited – A New Look at the Value Added Tax in Developing and Transitional Countries*, International Tax Program, October 2005, s. 8.

nych podatkiem we wcześniejszych fazach produkcji i wymiany, dlatego też dla tej konstrukcji podatku obrotowego przyjęto nazwę podatek od wartości dodanej⁵.

Do węzłowych zasad, na których oparty jest unijny system VAT, zalicza się zasadę powszechności oraz zasadę neutralności. Powszechność opodatkowania VAT ma zapewniać równowagę warunków konkurencji, czemu służy m.in. harmonizacja (w zróżnicowanym zakresie) wszystkich elementów konstrukcji tego podatku w UE. Powszechność opodatkowania wszelkich czynności wykonywanych w ramach działalności gospodarczej podatnika przejawia się głównie w specyficznych pojęciach dostawy towarów i świadczenia usług⁶. Natomiast realizacja zasady neutralności w podatku od wartości dodanej wyraża się w stworzeniu takich regulacji prawnych, zgodnie z którymi podatek naliczony (zapłacony) przez podatnika w cenie nabytych towarów i usług w ramach prowadzonej działalności opodatkowanej tym podatkiem może zostać odliczony, nie stanowiąc tym samym dla podatnika obciążenia kosztowego⁷.

Podstawą prawną unijnego systemu VAT jest dyrektywa rady nr 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁸ (dalej: dyrektywa VAT), z kolei implementacja postanowień dyrektywy VAT w Polsce dokona została w drodze ustawy z dnia 11 marca 2003 r. o podatku od towarów i usług⁹ (dalej również: u.p.t.u.). Oprócz tych dwóch głównych aktów prawnych zarówno na poziomie unijnym, jak i krajowym wydano wiele rozporządzeń wykonawczych, które uszczegóławiają postanowienia zawarte w dyrektywie VAT i ustawie o podatku od towarów i usług. Ideą harmonizacji z wykorzystaniem aktów prawnych w postaci dyrektyw jest określanie wspólnych (czasami bardzo szczegółowych) celów na poziomie unijnym, z pozostawieniem państwom członkowskim możliwości wyboru środków prawnych i faktycznych dla osiągnięcia wyznaczonych celów. Dyrektywa adresowana jest do państw członkowskich, co powoduje, że zasadniczo jej postanowienia nie mają charakteru powszechnie obowiązującego; dla podmiotów stosujących prawo w państwach UE podstawowe znaczenia mają zatem akty prawa krajowego (najczęściej ustawy), które w założeniu powinny być w pełni zgodne z celami dyrektywy. Jednak błędy, bądź celowe zaniechania, w procesie implementacji postanowień dyrektyw – w tym również dyrektywy VAT – w poszczególnych państwach UE powodują wątpliwości interpretacyjne co do zgodności przepisów krajowych państw UE w zakresie VAT z wzorcowymi postanowieniami dyrektywy VAT, które w wielu wypadkach rozstrzyga Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: Trybunał, TSUE).

⁵ Zob. szerzej R. Lipniewicz, *Docelowy system VAT w Unii Europejskiej. Harmonizacja opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych*, Warszawa 2009, s. 94–96.

⁶ K. Zasiewska, *VAT. Podstawowe zasady i ujęcie w rachunkowości*, Warszawa 2012, s. 15.

⁷ J. Iwin-Garżyńska, *Zasada neutralności podatku od towarów i usług na przykładzie zakupów środków trwałych sfinansowanych dotacją z funduszy unijnych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego 2010, nr 33, s. 115.

⁸ Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006 r., s. 1, z późn. zm.

⁹ Dz. U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.

Celem niniejszego opracowania jest analiza przepisów polskiej ustawy o podatku od towarów i usług w kontekście wykorzystywania przez prawodawcę podatkowego cywilnoprawnej instytucji własności, natomiast ze względu na opisany powyżej model relacji aktów prawa unijnego i krajowego odniesienia do postanowień dyrektywy VAT oraz orzecznictwa Trybunału są nieodzowne.

Do elementów konstrukcji prawnej podatku zalicza się podmiot podatku (podatnik), przedmiot opodatkowania, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe (elementy konieczne) oraz ulgi i zwolnienia podatkowe (elementy możliwe). Zgodzić należy się z tezą, że istotą polskiego podatku od towarów i usług – jako formy podatku od wartości dodanej – jest „efektywny kompromis między zasadą powszechności a zasadą jednokrotności opodatkowania”¹⁰, czemu służy przyjęta konstrukcja prawna.

Podatnikami VAT są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej (spółki cywilne i osobowe spółki handlowe) oraz osoby fizyczne wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel i rezultat takiej działalności (art. 15 u.p.t.u.); oznacza to, że podatnikiem VAT jest każdy podmiot, niezależnie od formy własności i formy prawnej działalności, który samodzielnie prowadzi działalność gospodarczą, jednakże tylko w odniesieniu do czynności, które podmiot ten wykonał w ramach działalności gospodarczej¹¹.

Przedmiot opodatkowania podatkiem od towarów i usług obejmuje czynności szeroko rozumianego obrotu gospodarczego, dlatego podatek ten niekiedy określany jest podatkiem od obrotu profesjonalnego¹². Do generalnych czynności opodatkowanych prawodawca podatkowy zalicza: odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów, import towarów na terytorium kraju, wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów (art. 5 ust. 1 u.p.t.u.). Zgodnie z art. 5 ust. 2 u.p.t.u. czynności te podlegają opodatkowaniu niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa. To ogólne rozszerzenie przedmiotowe interpretowane jest jako pozbawienie przez ustawodawcę znaczenia tego, czy dana czynność wywołuje w konkretnym wypadku skutki prawne, czy też nie – znaczenie ma bowiem to, czy określona czynność, co do zasady, nigdy nie może wywołać skutków prawnych i tylko tego rodzaju czynności prawne powinny być wykluczone z zakresu przedmiotowego podatku od towarów i usług¹³. Przedmiot opodatkowania powinny stanowić te konkretne czynności, które, mimo że z cywilnoprawnego punktu widzenia nie

¹⁰ W. Modzelewski (red.), *Materiałne prawo podatkowe (część szczegółowa). Zarys wykładu*, Warszawa 2010, s. 58.

¹¹ K. Zasiewska, *op. cit.*, s. 17.

¹² S. Bogucki i in., *op. cit.*, s. 118.

¹³ M. Goettel i M. Lemonnier (red.), *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Warszawa 2011, s. 207.

wywołały skutków prawnych, jednak, co do zasady, zdolne są (w innych okolicznościach) takie skutki wywołać, czyli mogą być „przedmiotem prawnie skutecznej umowy”¹⁴.

Podstawę opodatkowania podatku od towarów i usług stanowi, co do zasady, wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze, mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika (art. 29a ust. 1 u.p.t.u.). Podstawa opodatkowania jest zatem ściśle związana z przedmiotem opodatkowania, stanowiąc jego rozszerzenie¹⁵.

Stawki podatku od towarów i usług mają charakter proporcjonalny i wyrażają stosunek pomiędzy wysokością obciążenia podatkowego a wielkością podstawy opodatkowania¹⁶. Stawka podstawowa zgodnie z art. 41 ust. 1 wynosi 22 % (w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2016 r., z zastrzeżeniem art. 146f, stawka podatku wynosi 23% zgodnie z art. 146a pkt 1 u.p.t.u.), stawki obniżone dla określonych grup towarów i usług wynoszą natomiast 7% (w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2016 r., z zastrzeżeniem art. 146f, stawka podatku wynosi 8% zgodnie z art. 146a pkt 2 u.p.t.u.) i 5%. Stawka dla eksportu towarów i wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów wynosi 0%.

Przyjęta konstrukcja prawna podatku od towarów i usług jest konsekwencją podstawowej funkcji podatków, czyli funkcji fiskalnej, i ma na celu zagwarantowanie zaplanowanych dochodów budżetowych, przy jednoczesnym zachowaniu powszechności i neutralności tego podatku. W celu osiągnięcia tych założeń ustawodawca podatkowy, działając zgodnie z zasadami techniki prawodawczej, wykorzystuje w tekście prawnym pojęcia i instytucje wypracowane i stosowane w innych gałęziach prawa, a w szczególności prawa cywilnego. Jedną z takich instytucji prawnych jest „własność”, umocowana normatywnie w przepisach Kodeksu cywilnego.

2. Prawo cywilne a prawo podatkowe w ujęciu systemowym

Punktem wyjścia do rozważań na temat związków (relacji) pomiędzy różnymi gałęziami prawa powinno być odwołanie do idei systemu prawa – rozumianego jako uporządkowany zbiór norm prawnych obowiązujących w określonym miejscu (państwie) i w określonym czasie – który składa się z wielu możliwych do wyodrębnienia gałęzi (dziedzin) prawa¹⁷. Wskazuje się przy tym na postulowane cechy systemu prawa, czyli spójność i zu-

¹⁴ *Ibidem*.

¹⁵ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2009, s. 525.

¹⁶ *Ibidem*, s. 529.

¹⁷ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe a prawo cywilne*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 391.

pełność – system prawa powinien być zbiorem wolnym wewnątrznie od niezgodności i od luk (logicznych i konstrukcyjnych)¹⁸.

Zarówno prawo cywilne, jak i prawo podatkowe uznawane są za odrębne gałęzie prawa, które charakteryzują się odmiennymi cechami, odpowiednimi do pełnionych przez ich normy funkcji¹⁹. Prawa cywilne i podatkowe funkcjonują w różnych obszarach systemu prawa, dlatego muszą posługiwać się odmienną metodą regulowania stosunków społecznych. Przyjęta w prawie cywilnym metoda regulacji polega na kształtowaniu stosunków społecznych opartych na zasadzie równorzędności podmiotów będących stronami takiego stosunku, co wiąże się również z brakiem bezpośredniego przymusu ze strony państwa²⁰.

Natomiast prawo podatkowe, jako że wyodrębniło się z prawa administracyjnego (finansowego) i reguluje stosunki między podmiotem (związkiem) publicznoprawnym (głównie państwem) a jednostką, posługuje się administracyjnoprawną metodą regulowania stosunków społecznych, co wynika z nieekwiwalentnego przesuwania środków pieniężnych (przy wykorzystaniu podatku) między stronami stosunku prawnopodatkowego²¹. Oznacza to również, że powstanie stosunku zobowiązaniowego pomiędzy podatnikiem i państwem nie następuje jako następstwo woli podmiotu zobowiązanego do świadczenia publicznoprawnego, ale wystąpienia u niego stanu faktycznego, odpowiadającego hipotezie określonej normy prawa podatkowego. Dzięki wyposażeniu związku publicznoprawnego we władztwo podatkowe ma on kompetencję do jednostronnego władczego kształtowania sytuacji prawnej innego podmiotu (podatnika). W prawnopodatkowym stosunku zobowiązaniowym jego podmioty (strony) znajdują się w pozycji nadrzędności – podporządkowania, gdzie podmiotem uprawnionym jest zawsze związek publicznoprawny, a zobowiązanym podmiot prywatny (podatnik bądź w szczególnych okolicznościach inny podmiot)²².

W prawie cywilnym strony zawierające umowę mogą ułożyć stosunek prawny według swobodnego uznania, byleby jego treść lub cel nie sprzeciwiały się właściwości (naturze) stosunku, ustawie ani zasadom współżycia społecznego, co odzwierciedla zasadę autonomii woli stron. Strony umowy mogą zatem decydować o samym zawarciu umowy, doborze kontrahenta czy kształtować treści umowy. Natomiast w prawie podatkowym – z uwagi na fakt, iż normuje stosunki społeczne pomiędzy państwem a podmiotami, które są zobowiązane do ponoszenia danin na jego rzecz – stosunki te mają charakter etyczny” i powstają wyłącznie z woli ustawodawcy; ustawodawca „wymusza” zatem na adresatach norm zachowanie określone w dyspozycji normy prawnopodatkowej²³.

Te zarysowane różnice co do treści i metody regulacji stosunków prawnych na gruncie obu gałęzi prawa nie stoją na przeszkodzie wskazywanemu w doktrynie znaczące-

¹⁸ M. Goettel, M. Lemonnier (red.), *op. cit.*, s. 13.

¹⁹ B. Brzeziński, *op. cit.*, s. 391.

²⁰ M. Goettel, M. Lemonnier (red.), *op. cit.*, s. 14.

²¹ R. Mastalski, *op. cit.*, s. 25–26.

²² M. Goettel, M. Lemonnier (red.), *op. cit.*, s. 15.

²³ J. Głuchowski, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2013, s. 211.

go „nasylenia instytucjami prawa cywilnego” norm prawa podatkowego; wykorzystywanie tych instytucji w regulacjach prawnopodatkowych służy bowiem realizacji ważnych celów społecznych i ekonomicznych państwa, do których realizacji wykorzystywane są również przepisy prawa podatkowego. Instytucje prawa cywilnego umożliwiają zatem konstruowanie elementów podatkowych stanów faktycznych, które determinują stosunki prawnopodatkowe²⁴.

W doktrynie dominuje pogląd o „autonomiczności” prawodawcy podatkowego do kształtowania treści norm podatkowych bez związania cywilistyczną siatką pojęciową, co uzasadniane jest autonomią prawa podatkowego²⁵. Autonomia prawa podatkowego nie ma wszakże charakteru nieograniczonego, gdyż będąc wyrazem realizacji celów podatkowych (fiskalnych), dotyczy kształtowania się prawa podatkowego jako elementu systemu prawnego, co w konsekwencji rodzi konieczność uwzględniania w każdym przypadku zasad spójności i zupełności systemu prawa²⁶. Skoro ustawodawca podatkowy, formułując obowiązek podatkowy na gruncie danego podatku, określa stany faktyczne będące przedmiotem opodatkowania, to obiektywnych kryteriów dotyczących kwalifikacji czynności dokonanych przez strony umowy (podatnika) należy poszukiwać w odpowiedniej ustawie podatkowej. Obowiązek podatkowy powinien być zatem jasno sformułowany bezpośrednio w przepisach ustawy podatkowej²⁷.

Pojęcia, które zostają „przejęte z prawa cywilnego”, mają więc znaczenie w prawie podatkowym i są w nim stosowane wyłącznie z woli ustawodawcy podatkowego; nie obowiązują one samoistnie czy też samodzielnie z mocy prawa cywilnego. To ustawodawca podatkowy decyduje wreszcie, czy pojęcia przejęte z prawa cywilnego mają być rozumiane tak jak w tym prawie, czy też w inny sposób²⁸.

Owo „przejmowanie” przez prawo podatkowe siatki pojęciowej czy instytucji prawa cywilnego jest konsekwencją faktu, że źródłem dochodów publicznych – których podatki stanowią najdonioślejsze źródło – są zjawiska gospodarcze, które w większości przypadków są efektem transakcji dokonywanych w ramach obrotu cywilnoprawnego. Punktem stycznym przedmiotów regulacji prawa cywilnego i prawa podatkowego są zatem „stosunki majątkowe wynikające z gospodarki towarowo-pieniężnej”; najściślejsze powiązania zachodzą zaś pomiędzy prawem podatkowym a prawem zobowiązań oraz prawem rzeczowym²⁹.

Prawo podatkowe, pomimo że jest prawem publicznym, wykazuje daleko idące związki z prawem cywilnym zarówno w procesie jego tworzenia, jak i przede wszystkim stosowania. Konstrukcje poszczególnych podatków powinny zatem uwzględniać istnie-

²⁴ M. Goettel, M. Lemonnier (red.), *op. cit.*, s. 16.

²⁵ *Ibidem*.

²⁶ P. Borszowski, *Działalność gospodarcza w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2010, s. 38.

²⁷ J. Głuchowski, *op. cit.*, s. 215.

²⁸ *Ibidem*.

²⁹ K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe skutki wadliwości czynności cywilnoprawnych*, Warszawa 2014, s. 42.

jący porządek prawny w sferze gospodarczej, nie prowadząc przy tym do istotnych ograniczeń w funkcjonowaniu instytucji cywilnoprawnych³⁰. W rezultacie zaistnienia zdarzeń z zakresu prawa cywilnego u uczestników obrotu gospodarczego powstają określone przysporzenia w postaci przychodu, dochodu, zysku czy majątku, co z kolei „stanowi tworzywo przy konstruowaniu określonych podatków”³¹. Obecność określonych kategorii pojęciowych w obszarze obu analizowanych gałęzi prawa oparta być może na jednym z dwóch zasadniczych modeli³²:

- 1) przepisy podatkowe odwołują się do określonych pojęć cywilnoprawnych bądź w drodze bezpośredniego odesłania, bądź w sposób dorozumiany, zakładając taki jego sens, w jakim dane pojęcie użyte jest w prawie cywilnym,
- 2) przepisy podatkowe posługują się pojęciami występującymi w regulacjach prawa cywilnego, nadając im jednak inny, „swoisty” (szczególny) sens.

Prawodawca podatkowy może zatem posługiwać się bądź pojęciami, które są określone co do treści i cech w prawie cywilnym, niebędącymi tym samym „samodzielnymi” pojęciami podatkowymi, lecz przez prawo podatkowe przejętymi, bądź są „samodzielnymi” pojęciami podatkowymi, definiowanymi wyłącznie na użytek ustaw podatkowych i mających tym samym cechy swoiste dla prawa podatkowego³³.

Instytucją prawa cywilnego mającą doniosłe znaczenie na gruncie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług jest instytucja „własności” jako formy prawnej korzystania z rzeczy oraz „przeniesienie własności” jako podstawowy sposób nabycia prawa własności. Jak podkreśla E. Gniewek, własność jest w pierwszej kolejności kategorią o charakterze ekonomicznym, z której perspektywy własnością jest każda forma władania majątkiem; natomiast własność jako instytucja prawna jest „zewnątrzną, jurydyczną szatą własności ekonomicznej”, stanowiąc przy tym „centralną instytucję całego systemu prawnego”³⁴. Zgodnie z treścią art. 140 k.c. właściciel może – w granicach określonych przez ustawy i zasady współżycia społecznego i z wyłączeniem innych osób – korzystać z rzeczy zgodnie ze społeczno-gospodarczym przeznaczeniem swego prawa, w szczególności może pobierać pożytki i inne dochody z rzeczy. W tych samych granicach może rozpo-

³⁰ R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 26.

³¹ *Ibidem*.

³² M. Goettel, M. Lemonnier (red.), *op. cit.*, s. 17.

³³ A. Hanusz, *Zasada autonomii woli stron stosunków cywilnoprawnych w świetle prawa podatkowego*, „Państwo i Prawo” 1998, nr 12, s. 37–40; Szerszą typologię związków prawa podatkowego z prawem cywilnym proponuje B. Brzeziński, wskazując na trzy możliwe sytuacje: normy jednej gałęzi prawa przez swoje zastosowanie tworzą sytuacje mające cechy stanów faktycznych objętych hipotezami innej gałęzi, normy jednej gałęzi prawa służą poprawnemu funkcjonowaniu norm innej gałęzi bądź normy jednej gałęzi prawa są „przejmowane” na różne sposoby na potrzeby innej gałęzi, uzupełniając normy oryginalne i „stanowiąc budulec dla nowych instytucji prawnych”, zob. B. Brzeziński, *op. cit.*, s. 394.

³⁴ E. Gniewek, *Prawo rzeczowe*, Warszawa 1997, s. 52–59.

rzządzać rzeczą. Własność nie jest jednak prawem absolutnym (nieograniczonym), a spór o granice własności towarzyszy doktrynie prawa cywilnego od długiego czasu³⁵.

Formuła przejścia prawa własności, wynikająca z postanowień art. 155 § 1 k.c., zakłada, że warunkiem wstępnym zastosowania art. 155 § 1 k.c. jest, aby zbywca był właścicielem rzeczy zbywanej. W przypadku gdy zbywca nie jest właścicielem rzeczy w chwili zawierania umowy, umowa ta nie przenosi własności. Umowa taka może jednak rodzić zobowiązanie do nabycia własności w przyszłości albo też okazać się umową nieskuteczną, jeżeli zbywca zawiera umowę, nie bacząc na fakt, że nie jest właścicielem rzeczy zbywanej³⁶.

3. Modele zastosowania instytucji własności w podatku od towarów i usług

3.1. Model wykorzystania „własności” jako instytucji prawa cywilnego

Prawodawca podatkowy odwołuje się do własności, nie ingerując w jej cywilnoprawną konstrukcję w przepisach ustawy o podatku od towarów i usług przede wszystkim w wymiarze funkcjonalnym. Oznacza to, że konstruuje wybrane podatkowoprawne stany faktyczne, „wbudowując” w nie prawo własności, które będąc przedmiotem obrotu cywilnoprawnego, skutkuje zaistnieniem podatkowoprawnego stanu faktycznego opisanego w przepisach u.p.t.u., z którym ustawa ta wiąże powstanie obowiązku podatkowego. Z taką sytuacją mamy do czynienia w przypadku artykułu 7 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u., w którego świetle przez dostawę towarów rozumie się również przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu albo przeniesienie z mocy prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie. Za dostawę towarów uznaje się również 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 (art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.t.u.). Również w kwestii ujęcia normatywnego momentu powstania obowiązku podatkowego ustawa o podatku od towarów i usług stanowi, że obowiązek taki powstaje z chwilą przeniesienia z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu własności towarów w zamian za odszkodowanie.

Artykuł 47 ust. 4 u.p.t.u. przewiduje natomiast, że w przypadku sprzedaży lub przeniesienia prawa własności w inny sposób – wynajmu, użyczenia, wydzierżawienia lub innego odstąpienia rzeczy, dokonanych przed upływem określonego w ustawie terminu –

³⁵ Szerzej na ten temat zob. S. Rudnicki, *Komentarz do Kodeksu Cywilnego. Własność i inne prawa rzeczowe*, Warszawa 2003, s. 40–45.

³⁶ M. Gutowski (red.), *Kodeks cywilny*, Tom I: *Komentarz. Art. 1–449¹¹*, Warszawa 2016, s. 804–807.

rzeczy te są opodatkowane podatkiem według stawek obowiązujących w dniu tego odstąpienia, z uwzględnieniem wartości celnej ustalonej dla tego dnia przez organ celny.

Własność w znaczeniu cywilnoprawnym pojawia się również w treści art. 122 ust. 1 u.p.t.u., w którego świetle zwolnione od podatku są: dostawa, wewnątrzwspólnotowe nabycie i import złota inwestycyjnego (w tym również złota inwestycyjnego reprezentowanego przez certyfikaty na złoto asygnowane lub nieasygnowane) lub złota, którym prowadzony jest obrót na rachunkach złota, oraz w szczególności pożyczki w złocie i operacje typu *swap* w złocie, z którymi wiąże się prawo własności lub roszczenie w odniesieniu do złota inwestycyjnego, a także transakcje dotyczące złota inwestycyjnego związane z kontraktami typu *futures* i *forward*, powodujące przeniesienie prawa własności lub roszczenia w odniesieniu do złota inwestycyjnego.

Wbudowywanie w treści norm prawnopodatkowych pojęcia własności bez nadawania mu cech szczególnych, dostosowanych do potrzeb fiskalnych, leżących u podłoża regulacji podatkowych, należy w przypadku przytoczonych norm ustawy o podatku od towarów i usług uznać za zabiegł właściwy. Chcąc bowiem zachować spójność i zupełność systemu prawnego ustawodawca powinien „modyfikować” uznane i utrwalone w tradycji jednej gałęzi prawa pojęcia i instytucje jedynie w przypadkach, w których ze względu na odmienne cele regulacji prawa prywatnego (np. cywilnego) i publicznego (np. podatkowego) jest to niezbędna do prawidłowej konstrukcji szczególnej normy prawnej.

4. Model „swoistego” wykorzystania instytucji własności dla celów podatku od towarów i usług

Najdonioślejszym wyrazem skorzystania przez polskiego prawodawcę podatkowego z waloru autonomii prawa podatkowego na gruncie podatku od towarów i usług wydaje się pojęcie i zakres „dostawy towarów” jako przykładu o charakterze generalnym czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług. Zgodnie z brzmieniem art. 7 ust. 1 u.p.t.u. pojęcie to oznacza „przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel”. Polski ustawodawca, realizując proces implementacji prawa unijnego, nie zdecydował się na istotne odstępstwa od wzorca zawartego w przepisach dyrektywy VAT – według art. 14 ust. 1 te same dyrektywy „dostawa towarów” oznacza „przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel”.

W ujęciu teoretycznym wskazuje się na dwie możliwe interpretacje tego pojęcia: pierwsza, iż prawodawca, używając tego zwrotu, miał na myśli przeniesienie prawa własności określonej rzeczy w znaczeniu cywilnoprawnym; w konsekwencji, gdyby nie doszło do transferu własności określonego dobra zgodnie z przepisami porządku normatywnego mającego zastosowanie w konkretnej sprawie, wówczas nie można byłoby mówić o dostawie

towarów w rozumieniu art. 7 ust. 1 u.p.t.u. (art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT). Alternatywnym sposobem rozumienia tego sformułowania jest przyjęcie, że przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą oznacza przeniesienie ekonomicznego władztwa nad rzeczą (własności ekonomicznej) bez konieczności zmiany właściciela w sensie cywilnoprawnym³⁷.

Kwestia interpretacji sformułowania „przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel” użytego przez prawodawcę unijnego została rozstrzygnięta przez Trybunał w sprawie *Shipping and Forwarding Enterprise*. Trybunał uznał, że przeniesienie prawa własności rzeczy w rozumieniu cywilistycznym nie jest warunkiem koniecznym uznania określonej transakcji za dostawę towarów na gruncie podatku od wartości dodanej. Argumentem przemawiającym za przyjęciem takiej tezy była przede wszystkim konieczność zachowania jednolitości definicji transakcji opodatkowanych we wszystkich państwach członkowskich, w których obowiązują różne systemy prawne. Przyjęcie zatem, że przeniesienie własności określonej rzeczy, która ma się odbyć zgodnie z przepisami prawa cywilnego obowiązującymi na terenie danego państwa członkowskiego jako warunek konieczny dostawy towarów, prowadziłoby do zaburzenia spójności terminologicznej wspólnego systemu VAT, mogącego skutkować różnym zakresem opodatkowania tych samych czynności prawnych dokonywanych w różnych państwach UE³⁸.

Tę „ekonomiczną” linię interpretacyjną Trybunał podtrzymał w wyroku w sprawie *Loyalty Management*, podkreślając, że pojęcie „dostawy towarów obejmuje nie tylko przeniesienie własności w formie przewidzianej przez dane prawo krajowe, lecz obejmuje ono także wszelkie przeniesienie władztwa nad rzeczami, które pozwala drugiej stronie na rozporządzanie nimi jak właściciel”³⁹.

Podejście zakładające swoistość treści normatywnej przeniesienia własności rzeczy dla celów unijnego systemu podatku od wartości dodanej znajduje również potwierdzenie w opinii rzecznika generalnego w sprawie *Fast Bunkering*. Zgodnie z zaprezentowanym tam stanowiskiem, fakt, że dostawa wiąże się z przynajmniej dwukrotnym przekazaniem prawnego tytułu własności, nie ma wpływu na obowiązek podatkowy. Kluczowe jest bowiem, czy dochodzi do pojedynczego „przeniesienia prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel” w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT. W tym kontekście „prawo do rozporządzania” rzeczą należy interpretować jako „odnoszące się do uprawnienia danej osoby w zakresie użytkowania, zużywania tej rzeczy lub korzystania z niej w inny sposób, niezależnie od

³⁷ D. Gibasiewicz, *Zasada neutralności podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, Warszawa 2012, s. 148.

³⁸ Zob. wyrok TS z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88 *Staatssecretaris van Financiën przeciwko Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, ECLI:EU:C:1990:61, pkt 45–47; zob. również D. Gibasiewicz, *op. cit.*, s. 149.

³⁹ Zob. wyrok TS z dnia 7 października 2010 r. w sprawach połączonych C-53/09 i C-55/09 *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs przeciwko Loyalty Management UK Ltd i Baxi Group Ltd*, ECLI:EU:C:2010:590, pkt 35.

tego, czy uprawnienie to podlega dalszym zobowiązaniom umownym, w szczególności obowiązkowi zapłaty za tę rzecz”⁴⁰.

Pojęcia dostawy nie powinno się również utożsamiać z cywilnoprawną umową dostawy, oznacza ono bowiem przede wszystkim możliwość faktycznego dysponowania rzeczą, a nie rozporządzania nią w sensie prawnym (głównie w drodze przeniesienia własności). Wskazuje się w tym kontekście, że przyjęcie „prawnego” rozumienia własności rzeczy i uzależnienie wystąpienia opodatkowanej VAT-em „dostawy towarów” od spełnienia przesłanek cywilnoprawnych przejścia własności rzeczy, które różnią się w poszczególnych systemach prawa krajowego, prowadziłyby do naruszenia zasady neutralności VAT⁴¹, tworząc niejednolity zakres przedmiotu opodatkowania VAT w poszczególnych państwach UE.

W odniesieniu do treści art. 7 u.p.t.u. (inkorporującego brzmienie art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT) podkreśla się, że użyty w tym przepisie zwrot „przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel” ma szersze znaczenie niż w prawie cywilnym. Obejmuje ono swoim zakresem nie tylko przeniesienie własności jako podstawy do rozporządzania rzeczą (towarem), ale również przeniesienie posiadania. Zwrotu „prawo do rozporządzania jak właściciel” nie można interpretować jako „prawa własności”⁴² – definicja ta nie posługuje się bowiem pojęciami sprzedaży czy przeniesienia własności; nie odwołuje się do konkretnych przepisów z dziedziny prawa cywilnego regulujących przeniesienie własności. Zawarty w cytowanym przepisie zwrot „przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel” odrywa się od koncepcji cywilistycznych i kładzie akcent na ekonomiczną treść związaną z przeniesieniem prawa do rozporządzania towarami⁴³.

Interpretacja zwrotu „przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel” nie jest jednakże bezproblemowa – mowa jest bowiem o tego rodzaju czynności, która daje otrzymującemu towar prawo do postępowania z nią jak właściciel.

Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że rozumienie pojęcia „przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel” w ujęciu art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT oraz art. 7 ust. 1 u.p.t.u. nie oznacza jego interpretowania jedynie w sensie ekonomicznym. Z użytego w tych przepisach zwrotu wynika, że z dostawą towarów mamy do czynienia, nie tylko gdy dochodzi do przejścia prawa własności towaru, „co oznacza, że do dostawy towarów dochodzi zawsze, gdy następuje przeniesienie własności towaru w sensie prawnym (cywilistycznym), ale w każdym innym przypadku, gdy podatnik przeniesie faktyczne lub ekonomiczne władztwo nad rzeczą na inny podmiot, a nabywca towaru będzie miał swobodę w dysponowaniu (rozporządzaniu) rzeczą, tak jakby był jej właścicielem”⁴⁴.

Skutkiem przeniesienia własności rzeczy w sensie prawnym (cywilistycznym) jest uzyskanie zawsze prawa do rozporządzania towarem jak właściciel w rozumieniu

⁴⁰ Zob. opinia rzecznika generalnego E. Sharpston z dnia 5 marca 2015 r. w sprawie C-526/13 *Fast Bunkering Klaipėda UAB v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, pkt 45.

⁴¹ D. Gibasiewicz, *op. cit.*, s. 149.

⁴² Zob. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 6 lipca 2016 r., sygn. I SA/Gd 471/16.

⁴³ Zob. wyrok WSA w Łodzi z dnia 30 marca 2016 r., sygn. I SA/Łd 281/16.

⁴⁴ Zob. wyrok NSA z dnia 4 lutego 2015r., sygn. II OSK 1632/13.

art. 7 ust. 1 u.p.t.u., natomiast w świetle tego przepisu za dostawę towarów należy uznać także „wszelkie zbycie majątku rzeczowego przez jedną stronę, która upoważnia drugą stronę do dysponowania w rzeczywistości tym majątkiem tak, jakby była jego właścicielem, nawet jeśli nie nastąpiło faktyczne przeniesienie własności tego majątku w świetle przepisów prawa”⁴⁵. W konsekwencji, za „dostawę towarów” w rozumieniu art. 7 ust. 1 u.p.t.u. należy uznać takie przeniesienie prawa do rozporządzania towarem, które z prawnego punktu widzenia przenosi na nabywcę prawo własności lub prawo umożliwiające nabywcy dysponowanie towarem jak właściciel⁴⁶.

Do czynności, które mieszczą się w zakresie „przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel” zaliczyć należy sprzedaż, zamianę oraz każdą inną transakcję, która w aspekcie ekonomicznym będzie prowadziła do podobnego rezultatu⁴⁷.

Kwestia „przeniesienia prawa do dysponowania” ma również praktyczne znaczenie z punktu widzenia nabywcy towaru i jego prawa do odliczenia podatku naliczonego zawartego w cenie towaru. Z art. 86 ust. 1 i 2 oraz art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) u.p.t.u. wynika, iż sam fakt posiadania faktury nie gwarantuje jej odbiorcy prawa do odliczenia. Musi być to faktura prawidłowa pod względem podmiotowym i przedmiotowym, tj. dokumentująca faktyczną transakcję między wymienionymi w niej stronami. W przeciwnym wypadku, gdy choć jeden z elementów udokumentowanego nią stosunku prawnego nie odpowiada stanowi rzeczywistości, organy mają prawo taką fakturę kwestionować, a w konsekwencji pozbawić podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego z takiej faktury. Jednym z takich przypadków jest sytuacja, w której podatnik otrzymuje towar wskazany na fakturze, lecz jego faktycznym dostawcą nie jest podmiot wskazany w tym dokumencie – nie dochodzi wówczas do rzeczywistego przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel pomiędzy wystawcą faktury a jej odbiorcą⁴⁸.

Zakończenie

W świetle analizy metod wykorzystywania przez prawodawcę podatkowego instytucji właściwych prawu cywilnemu zasadne wydaje się twierdzenie, że w przypadku cywilnoprawnej instytucji „przeniesienia własności” udało się uniknąć „mechanicznego” w niektórych przypadkach wykorzystywania w prawie podatkowym instytucji właściwych prawu cywilnemu, poprzez przyjęcie w treści art. 7 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług szerszego pojęcia „ekonomicznego rozporządzania” towarem, jako warunku wystąpienia czynności opodatkowanej na gruncie podatku od towarów i usług.

⁴⁵ *Ibidem*.

⁴⁶ *Ibidem*.

⁴⁷ A. Mudrecki, *Opodatkowanie gmin podatkiem od towarów i usług na tle orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego*, *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska* 2012, Sectio H, *Oeconomia* 46/3, s. 423.

⁴⁸ Zob. wyrok NSA z 22 października 2014 r., I FSK 1585/13.

Realizuje to postulat powszechności opodatkowania i zabezpiecza przed unikaniem opodatkowania poprzez podejmowanie transakcji biznesowych, które nie stanowią formy cywilnoprawnego przeniesienia własności, gospodarczo prowadziłyby do tożsamego efektu, pozostając jednakże poza zakresem opodatkowania.

Bibliografia

Literatura

- Bogucki S. i in., *Podatek od czynności cywilnoprawnych a VAT*, Warszawa 2016.
- Bird R. M., Gendron P., *VAT Revisited – A New Look at the Value Added Tax in Developing and Transitional Countries*, International Tax Program, October 2005.
- Borszowski P., *Działalność gospodarcza w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2010.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe a prawo cywilne*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009.
- Goettel M. i Lemonnier M. (red.), *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Warszawa 2011.
- Głuchowski J., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2013.
- Gniewek E., *Prawo rzeczowe*, Warszawa 1997.
- Gutowski M. (red.), *Kodeks cywilny*, Tom I: *Komentarz. Art. 1–449¹¹*, Warszawa 2016.
- Gibasiewicz D., *Zasada neutralności podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, Warszawa 2012.
- Hanusz A., *Zasada autonomii woli stron stosunków cywilnoprawnych w świetle prawa podatkowego*, „Państwo i Prawo” 1998, nr 12.
- Iwin-Garzyńska J., *Zasada neutralności podatku od towarów i usług na przykładzie zakupów środków trwałych sfinansowanych dotacją z funduszy unijnych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” 2010, nr 33.
- Kuraś Z., *Harmonizacja systemów podatkowych państw członkowskich Unii Europejskiej*, „Studia Gdańskie” 2009, t. VI.
- Lipniewicz R., *Docelowy system VAT w Unii Europejskiej. Harmonizacja opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych*, Warszawa 2009.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2009.
- Mastalski R., *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008.
- Modzelewski W. (red.), *Materialne prawo podatkowe (część szczegółowa). Zarys wykładu*, Warszawa 2010.
- Mudrecki A., *Opodatkowanie gmin podatkiem od towarów i usług na tle orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska” 2012, Sectio H, Oeconomia 46/3.

Radzikowski K., *Prawnopodatkowe skutki wadliwości czynności cywilnoprawnych*, Warszawa 2014.

Rudnicki S., *Komentarz do Kodeksu Cywilnego. Własność i inne prawa rzeczowe*, Warszawa 2003.

Zasiewska K., *VAT. Podstawowe zasady i ujęcie w rachunkowości*, Warszawa 2012.

Akty prawne

Dyrektywa rady nr 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006 r.).

Ustawa z dnia 11 marca 2003 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2017 r., poz. 459, tekst jedn.).

Orzeczenia sądów i trybunałów

Wyrok NSA z dnia 22 października 2014 r., I FSK 1585/13.

Wyrok NSA z dnia 4 lutego 2015 r., sygn. II OSK 1632/13.

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 6 lipca 2016 r., sygn. I SA/Gd 471/16.

Wyrok WSA w Łodzi z dnia 30 marca 2016 r., sygn. I SA/Łd 281/16.

Wyrok TS z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88 *Staatssecretaris van Financiën przeciwko Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, ECLI:EU:C:1990:61.

Wyrok TS z dnia 7 października 2010 r. w sprawach połączonych C-53/09 i C-55/09 *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs przeciwko Loyalty Management UK Ltd i Baxi Group Ltd*, ECLI:EU:C:2010:590.

Internet

Suwalski K., *Harmonizacja podatkowa w procesie integracji krajów UE – zarys problemu*, <http://www.bibliotekacyfrowa.pl/Content/27247>.

