

# Dariusz Kucharski

---

## Problemy intertemporalne w obrocie nieruchomościami związane z wejściem w życie ustawy o podatku od towarów i usług

---

Kwartalnik Prawa Publicznego 5/4, 145-165

---

2005

Artykuł został zdigitalizowany i opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej [bazhum.muzhp.pl](http://bazhum.muzhp.pl), gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

*Dariusz Kucharski\**

## **PROBLEMY INTERTEMPORALNE W OBROTCIE NIERUCHOMOŚCIAMI ZWIĄZANE Z WEJŚCIEM W ŻYCIE USTAWY O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG**

### **1. UWAGI OGÓLNE**

Problematyka prawa międzyczasowego, jako zjawisko interdyscyplinarne, nie jest jednorodnie unormowana w całym systemie prawnym. Poszczególne dogmatyki zajmują się intertemporalnością na bazie przepisów znajdujących się na ich obszarze<sup>1</sup>. Jednocześnie zagadnienie to jest od dawna obecne w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, w tym zwłaszcza w kontekście zmian prawa podatkowego. Przykładowo, w wyroku z 31.3.1998 r. Trybunał wyraził pogląd, że następstwa zdarzeń prawnych zaistniałych pod rządami dawnych przepisów należy oceniać według tych regulacji. Jednakże, gdy przepisy się zmieniły, a następstwa trwają nadal, to od czasu zmiany należy je oceniać już według norm nowej ustawy. Jeżeli więc zdarzenia, zapoczątkowane pod rządami dawnych przepisów, mają charakter ciągły i trwają nadal, stosuje się do nich przepisy nowe<sup>2</sup>. W orzeczeniu z 24.5.1994 r. Trybunał Konstytucyjny wyraził pogląd, że istotne jest, aby podatnik mógł układać swoje sprawy z przekonaniem, że nie naraża się na prawne

---

\* Mgr Adam Kucharski – uczestnik seminarium doktoranckiego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu

<sup>1</sup> Intertemporalność jest również przedmiotem opracowań z zakresu teorii prawa, por. np. W. Lang, *Obowiązywanie prawa*, Warszawa 1962, s. 234 i n.; zob. też S. Wronkowska, *Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa*, Poznań 2003, s. 54–56.

<sup>2</sup> Zob. wyrok TK z 31.3.1998 r., (sygn. K 24/97), OTK 1998, nr 2, poz. 13, zob. też orzeczenie TK z 23.4.1996 r. (sygn. K 29/95), OTK 1996, nr 2, poz. 10.

skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji. Chodzi zatem o przeświadczenie, że działania podjęte pod rządami obowiązującego prawa i wszelkie związane z nim następstwa będą także i później uznane przez porządek prawny<sup>3</sup>. Na marginesie warto podnieść, że zdaniem Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości wsteczne działanie prawa niesie ze sobą zagrożenie dla bezpieczeństwa prawnego obywateli<sup>4</sup>.

Na gruncie prawa podatkowego, zwłaszcza w kontekście tzw. interesów w toku, akcentuje się znaczenie przewidywalności podatku. W piśmiennictwie wyjaśniono, że przewidywalność podatkowa to „poznawalność wszystkich elementów hipotezy normy pronopodatkowej (tzn. podmiotu i przedmiotu podatku) w takim stopniu, by można było z prawdopodobieństwem niezbędnym dla bezpiecznego prowadzenia spraw osobistych majątkowych i gospodarczych przewidywać ewentualną kwotę przyszłego zobowiązania”<sup>5</sup>.

Mówiąc o przepisach prawa międzyczasowego, warto odnotować wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 20.6.2002 r.<sup>6</sup> W uzasadnieniu do wymienionego orzeczenia Sąd wyraził pogląd, że stosowanie nowego, bądź dotychczasowego prawa do zaistniałych po jego wejściu w życie skutków zdarzeń prawnych, które zaszły przed jego wejściem w życie, jest kwestią wyboru między dwiema możliwościami, pozostawionymi prawodawcy. W braku dokonania przez ustawodawcę wyraźnego wyboru między wspomnianymi możliwościami, należy przyjąć, że zastosowanie znajdzie nowa ustawa. Podobne stanowisko zajęło Ministerstwo Finansów, widząc możliwość stosowania – od dnia wejścia w życie nowelizacji – nowych przepisów dotyczących odsetek za zwłokę do zaległości powstałych przed dniem obowiązywania tych przepisów<sup>7</sup>.

W obliczu powszechnego nieprzestrzegania przez ustawodawcę zasad prawidłowej legislacji trudno się nie zgodzić z twierdzeniem, że wsteczne działanie prawa musi znajdować oparcie w jednoznacznym brzmieniu przepisu ustawy. Ewentualnych wątpliwości nie można usuwać w drodze zabiegów interpretacyjnych<sup>8</sup>. Istota problemu leży jed-

---

<sup>3</sup> Por. orzeczenie TK z 24.5.1994 r., (sygn. K1/94), OTK 1994, nr 1 poz. 10.

<sup>4</sup> Por. np. sprawa 63/83 *Korona v. Kent Kirk*, ECR [1984] 2689.

<sup>5</sup> Zob. T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe – charakterystyka ogólna* [w:] W. Wójtowicz (red.), *Prawo finansowe*, Warszawa 2000, s. 30.

<sup>6</sup> Por. wyrok NSA z 20.3.2002 r. (sygn. III SA 2017/01), „Monitor Podatkowy” 2002, nr 11, s. 41.

<sup>7</sup> Zob. pismo Podsekretarza Stanu z 26.4.2002 r., „Biuletyn Skarbowy” 2002, nr 3, s. 15.

<sup>8</sup> Por. wyrok NSA z 31.10.2001 r. (V SA 3154/00), „Monitor Podatkowy” 2002, nr 7, s. 41.

nak w tym, że w literaturze i w orzecznictwie wciąż brakuje *communis opinio* co do uniwersalnych wskazówek, gdzie jest granica pomiędzy tzw. przechwyceniem „sytuacji w toku” przez nowe prawo, a stosowaniem nowej ustawy poprzez określenie na nowo skutków prawnych faktów zaistniałych w przeszłości.

## 2. ZAGADNIENIA INTERTEMPORALNE W OBROcie NIERUCHOMOŚCIAMI W PODATKU VAT

### 2.1. ZNACZENIE OBOWIĄZKU PODATKOWEGO W PODATKU VAT NA TLE PRAWA MIĘDZYCASOWEGO (UWAGI WSTĘPNE)

W poszukiwaniu odpowiedzi na pytanie: unormowania której z wymienionych ustaw: ustawy z 11.3.2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>9</sup> czy ustawy z 8.1.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym<sup>10</sup>, stosuje się do opodatkowania czynności obrotu nieruchomościami, mającymi miejsce w okresie obowiązywania obu wspomnianych aktów normatywnych, niezwykle istotnym momentem jest odnalezienie elementu, który może ostatecznie przesądzać o wyborze jednej z ustaw.

W świetle hipotezy normy podatkowoprawnej, szczególnie istotny jest moment powstania obowiązku podatkowego. Chwila ta oznacza realizację prawnopodatkowego stanu faktycznego. Rozpoczyna ona pewną ciągłość sytuacyjną, powiazaną z określonymi obowiązkami i prawami w ten sposób, że o zachowaniu wchodzącym w skład tej sytuacji można powiedzieć bez wątpienia, że podlega danej ustawie podatkowej. W literaturze zwraca się uwagę na rozróżnienie pojęciowe na obowiązek podatkowy *sensu largo* i *sensu stricto*<sup>11</sup>. Ten pierwszy obejmuje

---

<sup>9</sup> Ustawa z 11.3.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54 poz. 535); w niniejszym opracowaniu mając na myśli wymienioną ustawą będą posługiwał się również określeniami: ustawa z 11.3.2004 r., nowa ustawa o VAT bądź też samym terminem „ustawa” poprzedzonym jednostką redakcyjną tekstu prawnego, np. art. 5 ustawy. W celu utrzymania większej przejrzystości tekstu, podatek od towarów i usług, zarówno obowiązujący przed jak i po 1.5.2004 r., w niniejszym opracowaniu będą określał również podatkiem VAT.

<sup>10</sup> Ustawa z 8.1.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.), zwana dalej w tej publikacji: ustawą z 8.1.1993 r. lub starą ustawą o VAT.

<sup>11</sup> Zob. H. Dzwonkowski, *Obowiązek podatkowy a zobowiązanie podatkowe*, Pi P 1999, z. 2, s. 26.

zarówno obowiązki główne (podstawowe, związane z zapłatą), jak i uboczne (instrumentalne, porządkujące proces zapłaty i umożliwiające kontrolę podatnika), a drugi, to określenie w prawie pozytywnym podmiotu i przedmiotu opodatkowania danego podatku (poła obowiązku podatkowego). W niniejszym opracowaniu punktem odniesienia będzie obowiązek podatkowy idealny, który co do zakresu jest oczywiście obowiązkiem podatkowym *sensu stricto*.

Zgodnie z art. 19 ust. 1 ustawy obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wydania towaru lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem przepisów szczególnych. Takim przepisami są np.: ustęp 4 i ustęp 10 tego artykułu. Zaniedbaniem byłoby nie zauważyć, że na gruncie ustawy z 8.1.1993 r. obowiązywały przepisy o podobnym brzmieniu, co umożliwia zachowanie pewnej ciągłości interpretacyjnej.

Przedmiotem niniejszego opracowania są sytuacje, w ramach których niektóre ze zdarzeń, takich jak: zawarcie umowy sprzedaży, wydanie towaru, czy płaćność ceny, miały miejsce przed 1.5.2004 r., a niektóre po tej dacie. Rodzących się *in casu* dylematów intertemporalnych, nie sposób rozstrzygnąć bez rzeczowej charakterystyki wspomnianych zdarzeń.

## 2.2. PŁATNOŚĆ W PODATKU VAT

### 2.2.1. PRZEDPŁATA

Na tle regulacji nowej ustawy o VAT wyraźnie rysuje się rozróżnienie terminologiczne na przedpłatę *sensu largo* i zapłatę, gdzie ta ostatnia zawsze łączy się z rozliczeniem w wykonaniu umowy. Przez przedpłatę *sensu largo* należy rozumieć sytuację otrzymania należności przed wydaniem nieruchomości, która to przedpłata – zgodnie z art. 19 ust. 11 ustawy – obejmuje w szczególności: przedpłatę *sensu stricto*, zaliczkę, zadatek i ratę. Warto zwrócić uwagę, że w przywołanym przepisie ustawodawca odniósł „otrzymanie części należności” jedynie do momentu wydania towaru, nie zaś przeniesienia własności, czy też zawarcia umowy sprzedaży. Niewątpliwie jest to odejście od konstrukcji prawa prywatnego.

Z zestawienia art. 6 ust. 8b ustawy z 8.1.1993 r. i art. 19 ust. 11 ustawy z 11.3.2004 r. widać jak ustawodawca rozumie termin „przedpłata”. O ile na gruncie starej ustawy o VAT można było zakładać – zgodnie z literalnym brzmieniem art. 6 ust. 8b – że przez przedpłaty można rozumieć również należności płacone pomiędzy wydaniem towaru a zawarciem umowy sprzedaży nieruchomości zabudowanej bu-

dynkiem lub lokalu, to – w świetle obecnych unormowań – taka interpretacja nie mogłaby się ostać.

Trudno przeczyć tezie, że brzmienie przepisów ustawy z 11.3.2004 r. dotyczących przedpłat budzi uzasadnione wątpliwości. Zamieszczenie pogłębia art. 86 ust. 2 pkt. 1) lit. b nowej ustawy o VAT, z którego *a contrario* można wywodzić, że obowiązek podatkowy nie łączy się obecnie z każdą przedpłatą, a jedynie w sytuacjach unormowanych w innych przepisach. W tym kontekście warto przypomnieć, że już pod rządami starej ustawy o VAT wyrażano pogląd<sup>12</sup>, że łączenie przez ustawodawcę momentu powstania obowiązku podatkowego z 50 % zaliczką jest sprzeczne z prawem unijnym. Zgodnie z art. 10 (2) zdanie drugie VI Dyrektywy „w przypadku gdy płatność zostaje dokonana przed dostawą towarów lub wykonaniem usługi, obowiązek podatkowy od kwoty płatności powstaje w momencie jej otrzymania”<sup>13</sup>. Również w literaturze panuje zgodny pogląd, że każda przedpłata podlega opodatkowaniu podatkiem VAT<sup>14</sup>.

Istotny problem rodzi fakt, że ustawa z 11.3.2004 r. nie stanowi nowelizacji starej ustawy. Niedopuszczalne byłoby jednak zaakceptowanie podwójnego opodatkowania transakcji, zarówno pod rządami nowej, jak i starej ustawy. Przyjęcie możliwości podwójnego opodatkowania tych samych stanów faktycznych, dwoma podatkami o takim samym charakterze, u tego samego podatnika, budzi sprzeciw z punktu widzenia konstytucyjnych zasad sprawiedliwości społecznej i równości wobec prawa. Pozostaje wobec tego uznanie regulacji ustawy z 8.1.1993 r. jako właściwej dla opodatkowania dostawy towarów w części dotyczącej przedpłat otrzymanych przed 1.5.2004 r. i to bez względu na czas wydania towaru na rzecz nabywcy.

Dla uzyskania spójności wywodu w dalszych rozważaniach będę posługiwał się jedynie terminem „przedpłaty”, rozumiejąc przez to wspomniane wyżej przedpłaty *sensu largo*.

### 2.2.2. ZAPŁATA

W rozumieniu rejestru języka potocznego zapłacić to dać pieniądze w zamian za pracę lub towar, wynagrodzić w pieniądzech<sup>15</sup>. W prze-

<sup>12</sup> Por. K. Sachs, W. Śliż, *VI Dyrektywa VAT* (red. K. Sachs), Warszawa 2003, s. 228.

<sup>13</sup> Ibidem, s. 213; W niniejszym opracowaniu mówiąc o VI Dyrektywie, mam na myśli VI Dyrektywę Rady (77/388/EEC). Przy opracowywaniu niniejszego tematu w zakresie polskiego brzmienia tej Dyrektywy odwołuję się do tekstów zamieszczonych na stronach internetowych Eur-Lex.

<sup>14</sup> Zob. J. Zubrzycki, *Leksykon VAT. Rewolucja w VAT od dnia 1 maja 2004 roku*, Unimex 2004, s. 254.

<sup>15</sup> Zob. *Mały Słownik Języka Polskiego* pod red. S. Skorupki, H. Auderskiej, Z. Lempickiej, Warszawa 1969, s. 978.

ciwieństwie do przedpłat, zapłata łączy się z płatnością dokonaną w wykonaniu umowy zbycia towaru.

Wobec braku własnej definicji legalnej, przepisy podatkowe siłą rzeczy nie mogą pominąć prywatnoprawnego aspektu otrzymania zapłaty (ceny). W Kodeksie cywilnym nie znajdziemy klasycznej definicji zapłaty, choć termin ten pojawia się tam niejednokrotnie w kontekście rozliczenia sumy dłużnej. Powstaje pytanie: czy na gruncie Kodeksu cywilnego analizowany termin nie ma znaczenia szerszego od odnotowanego w rejestrze języka potocznego? Chodzi tu zwłaszcza o inne formy wygaśnięcia zobowiązań pieniężnych. Najczęściej wymieniane są potrącenie oraz *datio in solutum*<sup>16</sup>. Szukając odpowiedzi na postawione pytanie nie można lekceważyć wykładni historycznej. Na gruncie ustawy z 8.1.1993 r. wskazywano na znaczenie różnic terminologicznych, w kontekście zasad prawidłowej wykładni językowej<sup>17</sup>. Nowa ustawa o VAT powtarza w znacznej części unormowania uchylonej ustawy z 8.1.1993 r. (np. art. 87 ust. 6 pkt 1, art. 86 ust. 16 ustawy z 11.3.2004 r., czy przepisy dotyczące małych podatników). Na ich tle widać różnice w doborze określeń oznaczających poszczególne formy rozliczeń (np. zapłata bezpośrednio podatnikowi, uregulowanie całej należności).

Problematyka zapłaty pojawiała się również w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego<sup>18</sup>. Zdaniem NSA potrącenie wzajemnej wierzytelności podatnika z wierzytelnością, na którą została wystawiona faktura określająca kwotę podatku naliczonego, odpowiada wymaganiom art. 21 ust. 6a pkt. 1 ustawy z 8.1.1993 r. W ocenie Sądu ustawa nie zawiera jakichkolwiek ograniczeń co do formy „zapłaty w całości”. Ograniczenia takie nie wynikają także z wykładni celowościowej. Tym samym NSA uznał, że potrącenie wierzytelności wzajemnej stanowi formę zapłaty, natomiast bezpośrednio odniósł jedynie do przepływów pieniężnych. Wydaje się, że wykładania ta znajduje dostateczne uzasadnienie również na gruncie art. 19 ust. 10 nowej ustawy o VAT. Gwoli komentatorskiej rzetelności trzeba zaznaczyć, że pojawiły się również głosy przeciwne<sup>19</sup>.

---

<sup>16</sup> Wśród form zapłaty wymienia się niekiedy również zwolnienie z długu bądź też nowację. Takie zaklasyfikowanie wymienionych czynności prawnych nie wydaje się jednak przekonujące.

<sup>17</sup> Zob. T. Michalik, *VAT Rok 2003*, Warszawa 2003, s. 482 i 505.

<sup>18</sup> Zob. wyrok NSA z 15.1.2003 r. (sygn. S.A./Bd 50/03), ONSA 2004, nr 1, poz. 23; podobnie na gruncie art. 19 nowej ustawy o VAT, por. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *VAT. Komentarz*, Kraków 2004, s. 331.

<sup>19</sup> Przykładem jest opinia Izby Skarbowej w Łodzi wyrażona na gruncie starych przepisów (o podobnym brzmieniu) w piśmie z 8.10.2003 r. (III-2/443/62/EM/03).

Jeżeli chodzi o *datio in solutum*, to nie ulega wątpliwości, że jest to forma wykonania zobowiązania cywilnoprawnego. Jest to związane z jego wygaśnięciem przy jednoczesnym zaspokojeniu wierzyciela. W przypadku potrącenia utrzymuje się pierwotny – pieniężny charakter świadczenia (nie dochodzi tu do jego zmiany). Przy *datio in solutum*, podobnie jak to może mieć miejsce przy odnowieniu, mamy do czynienia z „innym świadczeniem” (*aliud*). Ta zmiana, będąca konsekwencją umowy o świadczenie w miejsce wykonania (*pactum de in solutum donando*), jest niejako wpisana w hipotezę normy prawnej opartej na art. 453 Kodeksu cywilnego<sup>20</sup>. Warto odnotować pogląd Sądu Najwyższego, z którego wynika, że w przypadku zobowiązań pieniężnych wyrażonych w walucie obcej, ich wykonanie przez świadczenie w polskich złotych, w braku innych zastrzeżeń umownych, nie wymaga posłużenia się formułą świadczenia w miejsce wykonania<sup>21</sup>. Przy *datio in solutum* następuje porzucenie pieniężnej natury wzajemnych rozliczeń na rzecz upoważnienia przemiennego (*faculats alternativa*) danego dłużnikowi, które umożliwia mu wykonanie zobowiązania przez spełnienie świadczenia innego niż pierwotne. Trzeba wyrazić uzasadnioną obawę, czy w tym przypadku nie opuszczamy jednak obszaru określonego znaczeniem terminu zapłata, pozostając jedynie w szerokim kręgu form uregulowania należności?

Z punktu widzenia VI Dyrektywy problem definicji „zapłaty” wydaje się być raczej nie dostrzegany. Dla prawodawcy europejskiego istotne jest powiązanie obowiązku podatkowego z otrzymaniem płatności czy zapłaty (art. 10 (2) *in fine* VI Dyrektywy). Stąd też – w przypadku transakcji bezgotówkowej – chwilę zapłaty wyznacza moment uznania konta zbywcy, a nie wydania polecenia przelewu przez nabywcę. W tym zakresie unormowanie to jest zgodne z powszechnie przyjętym rozumieniem terminu „zapłata” w polskim prawie cywilnym<sup>22</sup>.

### 2.3. ZNACZENIE ZABUDOWY NIERUCHOMOŚCI W PODATKU VAT

Na gruncie ustawy z 11.3.2004 r. łatwo dostrzec dychotomię reżimów prawnych, w której kryterium podziału jest okoliczność zabudo-

---

<sup>20</sup> Zob. P. Drapała, *Świadczenie w miejsce wykonania (datio in solutum)*, PiP 2003, z. 12, s. 30.

<sup>21</sup> Por. wyrok SN z 8.2.2002 r. (sygn. II CKN 671/00), OSNC 2002, nr 12, poz. 158 i powołane tam orzecznictwo. Z poglądem SN nie zgadza się P. Drapała, zob. ibidem, s. 31.

<sup>22</sup> Zob. uchwałę SN z 4.1.1995 r. (sygn. III CZP 164/94), OSNC 1995, nr 4, poz. 62.



wania lub niezabudowania działki gruntu budynkiem. Jeżeli przyjąć, że z podatkowego punktu widzenia mamy do czynienia z odwróceniem zasady *superficies solo cedit*, to wobec tego – dostawa gruntu dzieli los podatkowy dostawy posadowionego na nim budynku, a obowiązek podatkowy powstający zgodnie z art. 19 ust. 10 ustawy dotyczy całości przedmiotu dokonywanej transakcji – nieruchomości zabudowanej budynkiem (wraz z gruntem) lub lokalu wraz z udziałem w prawie do gruntu. Poza hipotezą ust. 10 pozostaje dostawa gruntów, które nie są zabudowane oraz gruntów zabudowanych jedynie budowlami. Sytuacja się komplikuje, gdy teren jest zabudowany zarówno budynkiem jak i budowlą. Ze względu na niepodzielność prawa do gruntu oraz brak uprawnienia do wyodrębnienia ekonomicznej wartości jego fragmentów, jako decydującą należy przyjąć okoliczność, że mamy do czynienia z terenem zabudowanym budynkiem i stosować zasadę z ustępu 10. Przy zastosowaniu do omawianych sytuacji zasad ogólnych, przepis art. 19 ust. 10 ustawy straciłby praktyczne znaczenie, a to ze względu na istnienie niemalże na każdej nieruchomości gruntowej jakiegoś rodzaju budowli, które w prawie cywilnym objęte są zbiorczym terminem „urządzenia” (podjazdy, drogi, murowane ogrodzenia itd.).

W obrocie niezabudowanymi gruntami, zależnie czy nabywcą jest osoba fizyczna nieprowadzącą działalności gospodarczej czy też inny podmiot, obowiązek podatkowy powstanie zgodnie z dyspozycją art. 19 ust. 1 bądź ust. 4 nowej ustawy o VAT.

Zachowania, wymienione w art. 19 ust. 1, 4 i 10 ustawy, mogą mieć wpływ na wyznaczenie okresu rozliczeniowego (rzadziej na przesądzenie o powstaniu lub nie powstaniu zobowiązania podatkowego – np. w przypadku „odczekania” do upływu 5 – letniego okresu używania dla towarów używanych w momencie wydania lokalu nabywcy). W sytuacji, gdy pojawiają się elementy intertemporalne, aktualizuje się pytanie o stosowanie nowego bądź starego prawa.

#### 2.4. WYDANIE NIERUCHOMOŚCI W PODATKU VAT

Pomijając cywilnoprawne rodzaje przeniesienia posiadania oraz charakterystykę właścicielskiego *corpus i animus*, trzeba przyjąć, że „przeniesienie władztwa do rozporządzania rzeczą jak właściciel” łączy się, na gruncie ustawy z 11.3.2004 r., z wydaniem *sui generis* właścicielskim. Owe rodzajowe zastrzeżenie wynika z faktu zaliczenia przez ustawodawcę do dostawy towarów ustanowienia praw spółdzielczych, a także objęcia pojęciem sprzedaży dyspozycji, w istocie będących wyłączenie przeniesieniem samoistnego posiadania (np. w wyniku zawar-

cia umowy sprzedaży nieruchomości bez zachowania formy aktu notarialnego). Oznacza to przesunięcie akcentu, zgodnie z dyspozycją prawodawcy europejskiego, na ekonomiczny aspekt przeniesienia faktycznego władztwa nad rzeczą.

Rzeczą wymagającą osobnego zasygnalizowania jest chwiejność w przedmiocie postrzegania wydania towaru jako elementu przedmiotu opodatkowania. Chodzi o sytuację wydania nieruchomości przed przeniesieniem prawa własności na nabywcę w formie aktu notarialnego.

Zgodnie z pierwszym stanowiskiem, mamy wówczas do czynienia z wydaniem w rozumieniu art. 19 ust. 1 i ust. 10 ustawy. Wiąza się z nim wszelkie skutki związane przez unormowania nowej ustawy o VAT z wydaniem, w tym powstanie obowiązku podatkowego.

W myśl drugiego stanowiska, w przypadku wydania nieruchomości przed przeniesieniem własności w formie aktu notarialnego, należy przyjąć fikcję, że wydanie następuje po zawarciu umowy sprzedaży<sup>23</sup>. Zdaniem zwolenników tego poglądu „w innym przypadku musielibyśmy przyjąć, iż obowiązek podatkowy powstał przed wystąpieniem czynności opodatkowanej”<sup>24</sup>.

Trudno nie przyznać, że znaczenie wydania na gruncie podatku od towarów i usług wymaga pogłębionej analizy, która wykracza poza ramy niniejszego opracowania. Tym niemniej, pomijając szczegółowe rozważania, wydaje się, że w obecnym stanie prawnym, nieznacznie bardziej przekonująca jest pierwsza z prezentowanych wyżej tez.

## 2.5. ZAGADNIENIA INTERTEMPORALNE W VI DYREKTYWIE

Aby właściwie zinterpretować przepisy polskiej ustawy o VAT nie sposób pominąć regulacji VI Dyrektywy. Art. 10(1) VI Dyrektywy dokonuje rozróżnienia na zdarzenia podlegające opodatkowaniu oraz obowiązek podatkowy.

Zdarzenie podlegające opodatkowaniu oznacza takie zdarzenie, którego zaistnienie powoduje, że spełnione zostają prawne przesłanki powstania obowiązku podatkowego. Chodzi tu o jedną z czynności opodatkowanych, wymienionych w art. 2 VI Dyrektywy. Jest to więc odwołanie się do przedmiotu opodatkowania, postrzeganego jako element stosunku prawnopodatkowego. Z kolei, zgodnie z art. 10(1) VI Dyrektywy, obowiązek podatkowy powstaje w momencie, gdy na mocy obo-

---

<sup>23</sup> Por. T. Michalik, *VAT Komentarz 2004*, Warszawa 2004, s. 187.

<sup>24</sup> *Ibidem*.

wiązującego prawa organ podatkowy staje się uprawniony do żądania zapłaty podatku od osoby zobowiązanej do jego zapłaty, mimo że termin płatności podatku może być odroczony.

W literaturze kwestionuje się celowość opisanego rozróżnienia, a w praktyce nie zawsze znalazło ono swoje odzwierciedlenie, np. brak go w ustawodawstwie brytyjskim<sup>25</sup>. Z punktu widzenia prawa intertemporalnego można jednak doszukać się pewnej użyteczności tej dywersyfikacji. Uwypukla ono rozdźwięk pomiędzy początkiem zdarzenia, które jest przedmiotem opodatkowania, a momentem powstania obowiązku podatkowego. Z drugiej strony nie można zapomnieć, że ustawa nie powinna zawierać niedomówień, które pozwalają na zakwalifikowanie danej czynności jako objętej zakresem przedmiotowym ustawy, bez zagwarantowania wejścia dokonującego jej podmiotu w obszar obowiązku podatkowego, wyznaczony przepisami tej ustawy. We wspomnianym art. 10 VI Dyrektywy europejski prawodawca próbuje zapobiec takiej sytuacji stanowiąc wprost o spełnieniu prawnych przesłanek powstania obowiązku podatkowego (jak można rozumieć – *lege non distinguente* – wszystkich przesłanek).

Zachowaniu, które stanowi przedmiot opodatkowania, nie zawsze towarzyszy jedność czasu i miejsca. Pewne elementy tego zdarzenia są rozciągnięte w czasie tak, że dopiero ich późniejsze zaistnienie uprawnia do uznania tej sytuacji za w pełni ukształtowaną, a tym samym następuje spełnienie wszystkich prawnych przesłanek niezbędnych do zaistnienia obowiązku podatkowego.

Słuszny jest wniosek wyrażony na gruncie VI Dyrektywy, że „we wszystkich tych przypadkach, gdy moment powstania obowiązku podatkowego jest różny od momentu zaistnienia zdarzenia podlegającego opodatkowaniu, czynności i zdarzenia faktyczne powodujące – zgodnie z postanowieniami artykułu 10 – powstanie obowiązku podatkowego (otrzymanie zapłaty, wystawienie faktury itp.), mogą wywoływać taki skutek wyłącznie jeśli są efektem zawarcia transakcji podlegającej opodatkowaniu”<sup>26</sup>.

Wspomniane tu rozróżnienie – na zdarzenie podlegające opodatkowaniu i moment powstania obowiązku podatkowego – znajduje refleks również w innych przepisach VI Dyrektywy. Art. 12(1) VI Dyrektywy stanowi, że do transakcji opodatkowanych stosuje się stawkę obowiązującą w momencie zaistnienia zdarzenia podlegającego opodatkowaniu, z tym że w art. 12(1)(a) wskazuje się, że do transakcji opodatko-

---

<sup>25</sup> O pojawiającej się krytyce tego rozwiązania piszą: K. Sachs, W. Śliż, op.cit., s. 215.

<sup>26</sup> Ibidem.

wanych zgodnie z zasadami określonymi w drugim i trzecim akapicie artykułu 10 (2) stosuje się stawkę obowiązującą w chwili powstania obowiązku podatkowego<sup>27</sup>.

Warto zauważyć, że sytuacje uregulowane w art. 19 ust. 4, 10 i 11 ustawy z 11.3.2004 r. są przykładem zdarzeń, o których mowa w drugim i trzecim akapicie art. 10(2) VI Dyrektywy (dostawy towarów, których przedmiotem są lokale i budynki, przedpłata a także sprzedaż, która powinna być potwierdzona fakturą).

Kierując się wskazówką interpretacyjną płynącą z przepisów VI Dyrektywy należałoby przyjąć, że momentem determinującym ustawę, która winna normować dany stosunek prawopodatkowy jest, w przypadku dostawy lokali i budynków, chwila powstania obowiązku podatkowego.

Inaczej przedstawia się sytuacja dostawy niezabudowanych gruntów na rzecz osób nie prowadzących działalności gospodarczej oraz dostawy nieruchomości zabudowanych jedynie budowlami, gdy umowy te zostały zawarte przed 1.5.2004 r., z tym że do tego dnia nie nastąpiło wydanie przedmiotów transakcji na rzecz nabywców. W świetle reguły zawartej w art. 12(1) VI Dyrektywy należałoby w stosunku do nich stosować przepisy ustawy obowiązującej w dniu zaistnienia zdarzenia podlegającego opodatkowaniu.

## 2.6. PROPOZYCJE ROZWIĄZANIA PROBLEMÓW INTERTEMPORALNYCH W PODATKU VAT

### 2.6.1. UWAGI OGÓLNE

W ustawie z 11.3.2004 r. niewątpliwie brak jest ogólnych przepisów przejściowych. Na próżno szukać w niej chociażby unormowań zakładających ogólną kontynuację uprawnień wynikających z ustawy z 8.1.1993 r. Stąd, pragnąc znaleźć rozstrzygnięcia na kanwie konkretnych podatkowopravných stanów faktycznych, trzeba określić pryncypia jakie winny przyświecać tym poszukiwaniom.

Trudno nie dostrzec konfliktu pomiędzy unormowaniem nowej ustawy, a tendencją do ochrony praw osób, których określona sytuacja prawna rozpoczęła się w okresie obowiązywania uchylonej ustawy. Nowa ustawa niesie potencjalnie lepsze rozwiązania. Zatem jej stosowanie

---

<sup>27</sup> Pomijam tu treść art. 12(2) zezwalającego na wprowadzenie korekt w przypadkach opisanych w ustępie 1(a) tego przepisu oraz środków właściwych w okresach przejściowych, jako przepisu o charakterze wyjątkowym.

wobec wszystkich zdarzeń mających miejsce pod jej rządami wydaje się sprzyjać zasadzie równości wobec prawa.

Przy rozstrzyganiu problemów intertemporalnych nie można lekceważyć specyfiki prawa podatkowego. Przy jej uwzględnieniu nie sposób pominąć takich elementów stosunku prawnopodatkowego jak podmiot lub przedmiot podatku, czy w końcu zagadnienie podwójnego opodatkowania. Nie bez znaczenia jest zakorzeniony głęboko w doktrynie podział na podatki o otwartych oraz o zamkniętych stanach faktycznych, a w przypadku podatku VAT – dodatkowo jego relacja wobec podatku od czynności cywilnoprawnych.

W prowadzonych rozważaniach szczególne miejsce trzeba przyznać obowiązkowi podatkowemu. Chwila jego zaistnienia decyduje o rzeczywistej relewantności danej sytuacji z punktu widzenia ewentualnego, późniejszego obowiązku zapłaty daniny publicznej. Wejście podmiotu w pole obowiązku podatkowego inicjuje następstwo zdarzeń, które ostatecznie może zakończyć się uiszczeniem należnego podatku.

#### 2.6.2. SYTUACJA MODELOWA

(SPRZEDAŻ PRZED 1.5.2004 R. BEZ WYDANIA TOWARU I ZAPŁATY CENY)

Wobec modelowego stanu faktycznego, w którym umowę sprzedaży nieruchomości zawarto przed 1.5.2004 r., a wydanie towaru i zapłata całej ceny nastąpiły po tej dacie, zaproponować można, cztery rozwiązania:

- 1) zastosowanie znajdzie ustawa z 8.1.1993 r., wobec zaistnienia pod jej rządami przeniesienia prawa własności,
- 2) zastosowanie znajdzie ustawa z 11.3.2004 r., wobec nadejścia pod jej rządami momentu powstania obowiązku podatkowego, tj. otrzymania zapłaty lub wydania towaru,
- 3) zastosowanie nie znajdzie żadna z ustaw, bowiem w okresie obowiązywania żadnej z nich nie zaistniały wszystkie elementy stosunku podatkowoprawnego,
- 4) zastosowanie znajdą obie ustawy: ustawa z 8.1.1993 r. jako wciąż działająca mimo formalnego jej uchylecia<sup>28</sup> oraz ustawa z 11.3.2004 r. jako nowa, bezpośrednio działająca wobec stanów faktycznych, z którymi łączy ona powstanie obowiązku podatkowego.

---

<sup>28</sup> O takim działaniu ustawy wspomina Trybunał Konstytucyjny w przypadku tak zwanego dalszego działania starej ustawy. TK przyjął, że przepis obowiązuje w danym systemie prawa, jeżeli można go stosować do sytuacji z przeszłości, teraźniejszości lub przyszłości, a utrata jego mocy obowiązującej następuje wówczas, gdy nie może być zastosowany w ogóle. Por. orzeczenie TK z 11.6.1994 r., sygn. K 10/93, OTK 1994, nr 1, poz. 7.

Wydaje się, że interpretację nr 3 można *a limine* odrzucić jako wadliwą systemowo i sprzeczną z zasadą racjonalnego ustawodawcy, który nie pozbawia chroniony konstytucyjnie budżet państwa, bez żadnych szczególnych powodów, wpływów z podatku VAT<sup>29</sup>. Nadto jest ona nie do przejścia z punktu widzenia zasady równości obywateli wobec prawa. Brak w niej przekonującego uzasadnienia dla niepłacenia żadnego podatku jedynie na skutek określonego – często przypadkowego – umiejscowienia danej czynności prawnej w czasie. Poza tym, akceptacja tego poglądu kreowałaby obszar służący do niekończących się nadużyć.

Podobnie interpretacja nr 4 nie może być zaakceptowana. W ustawie brak co prawda generalnych unormowań zakładających formalną kontynuację przez nowy podatek od towarów i usług uregulowań starego podatku VAT; niemniej, z poszczególnych przepisów nowej ustawy (np. art. 162) można wywieść przynajmniej częściowe nawiązanie do dawnej daniny. Poza tym, przy akceptacji stanowiska nr 4 mielibyśmy do czynienia z klasycznym podwójnym opodatkowaniem w znaczeniu prawnym. Zjawisko to nie jest wprost zabronione w ustawach podatkowych; niemniej, ze względu na konstytucyjną zasadę równości wobec prawa, nie można go zaakceptować.

Jeżeli chodzi o opcję nr 1, to podkreśla ona silne powiązania elementów podatkowoprawnego stanu faktycznego z przeniesieniem prawa własności. Zaistnienie tego elementu determinowałoby więc przepisy dotyczące całego stosunku podatkowoprawnego, a odsunięcie w czasie momentu powstania obowiązku podatkowego przypominałoby trochę sytuację spowodowania skutków prawnych pod warunkiem zawieszającym, działającym *ex tunc*. Koncepcja ta nie może być przyjęta.

W okresie obowiązywania ustawy z 8.1.1993 r. nie ulegało wątpliwości, że momentem determinującym okres rozliczeniowy w podatku VAT była chwila powstania obowiązku podatkowego, a ustawodawca, dla siebie znanych powodów, może ten moment przesunąć w czasie<sup>30</sup>. Nie mogło być mowy o jakimś działaniu ze skutkiem wstecznym do momentu zawarcia umowy przenoszącej własność. Trudno znaleźć przekonujące argumenty, przeciwko stosowaniu tego stanowiska na płaszczyźnie intertemporalnej.

W kontekście prawa międzyczasowego zwolennicy interpretacji nr 1 mogą próbować odwoływać się do obowiązku Państwa poszanowa-

---

<sup>29</sup> Na fakt iż zachowanie równowagi budżetowej stanowi wartość konstytucyjną zwrócił uwagę Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu z 2.3.1993 r., sygn. K9/92, OTK 1993, nr 1, poz. 6.

<sup>30</sup> Zob. T. Michalik, *VAT Rok 2003...*, s. 136.

nia tzw. „interesów w toku”, których rozpoczęcie miało miejsce wraz z dokonaniem czynności prawnej inicjującej podatkowopravny stan faktyczny. Słusznie wskazano w literaturze, że jeżeli zaistnienie określonych skutków prawnych jest uzależnione od dodatkowych czynności, to nie sposób byłoby pogodzić z zasadą równości inną ocenę tych zdarzeń, niż ocenę zastosowaną wobec podmiotów, których kontekst sytuacyjny nie sięga poza czas obowiązywania danej ustawy<sup>31</sup>. Są to sytuacje, które w orzecznictwie określa się mianem retrospekcji. Samo przeniesienia własności (bez wydania towaru) – zgodnie z literalnym brzmieniem nowej ustawy o VAT – nie pociąga za sobą najistotniejszych skutków na gruncie podatku od towarów i usług. Trudno z takim zdarzeniem wiązać powstanie na tyle deontycznie intensywnej sytuacji prawnej, by można traktować ją w pełni jako tzw. „interesy w toku”. Argumentację tę wspiera fakt, że strony dysponowały możliwością wyboru w przedmiocie ostatecznego ukształtowania obowiązku podatkowego. To od ich woli zależy wcześniejsze lub późniejsze wydanie towaru czy też dokonanie zapłaty. Trudno obciążać budżet państwa skutkami wyboru dokonanej przez strony czynności.

Zaistnienie stosunku materialnoprawnego stanowi niewątpliwie centralny punkt omawianej sytuacji. Z chwilą wejścia podmiotu w pole obowiązku podatkowego aktualizują się konkretne prawa i obowiązki określające jasno jego pozycję w ramach sfery podatkowo relewantnej. Do tego czasu istnieją co najwyżej pewne elementy obowiązku *sensu largo* oraz niektóre bliższe lub dalsze przesłanki, które nie mogą jednak decydować o okresie rozliczeniowym w podatku, ponieważ obowiązek podatkowy *sensu stricto* nie został jeszcze w pełni ukształtowany.

W opisaney wyżej sytuacji – najbardziej uprawniona wydaje się interpretacja nr 2 zakładająca stosowanie ustawy nowej, pod której rządami miało miejsce wydanie towaru i zapłata, a więc powstanie obowiązku podatkowego. Warto zwrócić uwagę, że jeżeli nie dojdzie do skutku ani wydanie towaru (np. na skutek konfliktu pomiędzy stronami), ani zapłata, wówczas może się okazać, że nie mamy w ogóle do czynienia z dostawą towarów w rozumieniu podatku VAT. To z kolei wykluczałoby oczywiście potrzebę rozstrzygnięcia dylematu stosowania jednej bądź drugiej ustawy.

W analizowanym przypadku, tj. jeżeli chodziłoby o sprzedaż nieruchomości zabudowanej, wysokość stawki w podatku VAT od dostawy budynków pod rządami nowej i starej ustawy jest w zasadzie ta

---

<sup>31</sup> Por. T. Pietrzykowski, *Wsteczne działanie prawa i jego zakaz*, Kraków 2004, s. 136.

sama. Prowadzone tu rozważania mogą mieć wobec tego co najwyżej wpływ na oznaczenie okresu rozliczeniowego. Inaczej jest w przypadku gruntów.

### 2.6.3. NIEKTÓRE SYTUACJE ZWIĄZANE ZE STOSOWANIEM PRAWA MIĘDZYCASOWEGO

A) Na początek można przyjrzeć się bliżej sytuacji zawarcia umowy sprzedaży lokalu lub nieruchomości zabudowanej budynkiem przed 1.5.2004 r. wraz z zapłatą wówczas całej ceny, jeżeli wydanie towaru nastąpiło po tej dacie. Dotykamy tutaj wątpliwości nagromadzonych wokół pojęcia przedpłaty. Nie chcąc powtarzać wcześniejszych rozważań należy stwierdzić, że traktowanie wymienionego tu świadczenia pieniężnego jako zapłaty, bądź też jako przedpłaty, determinuje fakt ukształtowania się obowiązku podatkowego na gruncie starej ustawy. Realizacja w późniejszym okresie elementu wydania towaru „potwierdza” ostatecznie opodatkowanie tej czynności, nie zmienia jednak okresu, w którym zgodnie z regulacjami ustawy powstał obowiązek podatkowy.

Jednocześnie nie można rozpatrywać osobno sytuacji prawnej gruntu i posadowionego na nim budynku (lokalu). Choć ustawa z 8.1.1993 r. zakładała taką możliwość, należy ją obecnie zdecydowanie odrzucić (art. 29 ust. 5 nowej ustawy o VAT). Za przyjęciem tezy o stosowaniu starej ustawy wobec gruntów znajdujących się pod budynkami, do których to obiektów ma zastosowanie stara ustawa o VAT, przekonuje dodatkowo interes podatników. Doprowadzając do ukształtowania się obowiązku podatkowego pod rządami ustawy z 8.1.1993 r., podatnicy nie mogą być narażeni na poddanie ich sytuacji prawnej – częściowemu bądź całościowemu – unormowaniu przez nową ustawę. Nie ma uzasadnienia – nawet w świetle odrębności prawnej obu ustaw – dla przyjęcia fikcji prawnej powstania automatycznie obowiązku podatkowego na gruncie nowej ustawy o VAT w dniu 1.5.2004 r., w sytuacjach gdy zdarzenie inicjujące obowiązek podatkowy np. przedpłata, miało miejsce przed tym terminem.

Należy skonstatować, że w sytuacji, gdy umowa sprzedaży nieruchomości zabudowanej lub lokalu została zawarta przed 1.5.2004 r. i wówczas zapłacono całą cenę, a wydanie lokalu lub budynku nastąpiło po tej dacie, należy stosować przepisy ustawy z 8.1.1993 r. Reguły tej należy przestrzegać również wobec gruntu pod budynkiem.

Jeżeli przedmiotem sprzedaży przed 1.5.2004 r. była niezabudowana nieruchomość, za którą zapłacono przed tym terminem, ale wydanie nastąpiło po 1.5.2004 r., ocena sytuacji zależy od podatkowopraw-



nej interpretacji dokonanej płatności. Jeżeli zdarzenie, z którym ustawa łączy obowiązek podatkowy miało miejsce przed jej wejściem w życie, a nadto wówczas została zawarta umowa sprzedaży, to trudno znaleźć uzasadnienie dla zmiany reguł powstawania obowiązku w podatku VAT jedynie na potrzeby sytuacji intertemporalnych. Jeżeli nowa ustawa o VAT stanowi o wcześniejszej płatności jako okoliczności bezwzględnie inicjującej obowiązek podatkowy, to fakt dokonania płatności i podpisania aktu notarialnego przed jej wejściem w życie, nie można uznać za nieistotny. W tak uformowanej sytuacji prawnej, trudno nie zauważyć potrzeby ochrony uczestniczącego w niej podmiotu. Sam fakt wydania gruntu pod rządami nowej ustawy nie można traktować samodzielnie jako okoliczność objętą zakresem przedmiotowym ustawy o VAT. Inne znaczenie, w omawianej sytuacji, ma element decyzji zbywcy gruntu, co do wcześniejszego wydania terenu na rzecz nabywcy. W okresie obowiązywania ustawy z 8.1.1993 r. wydanie niezabudowanej działki nie prowadziło bowiem do powstania obowiązku podatkowego. Z punktu widzenia przepisów starej ustawy o VAT, przyspieszenie przez zbywcę momentu wydania niezabudowanego terenu nie zmieniało sytuacji prawnej sprzedającego. To też nie bez znaczenia jest potrzeba respektowania stabilności tak ukształtowanej sytuacji prawnej. Pobrany wówczas podatek od czynności cywilnoprawnych od umowy sprzedaży stanowi dodatkową rację przemawiającą za słusznością prezentowanego poglądu.

**B)** Z sytuacją do pewnego stopnia podobną – do poprzednio omówionej – mamy do czynienia, gdy wydanie nieruchomości (zabudowanej lub lokalu) i zapłata nastąpiły przed 1.5.2004 r., a zawarcie umowy sprzedaży miało miejsce po tej dacie. Wątpliwości pojawiają się co najmniej na dwóch płaszczyznach. Pierwszą jest moment przedpłaty, a drugą przedmiot opodatkowania. Nie zagłębiając się we wnikliwszą analizę szczegółów należy skonkludować, że płatność w rzeczonym układzie (jakkolwiek traktowana) przesądza o powstaniu obowiązku podatkowego przed 1.5.2004 r.

Inaczej jest z nieruchomościami niezabudowanymi. Jeżeli przychylić się do czasowej niezależności chwili powstania obowiązku podatkowego od zawarcia umowy sprzedaży w przypadku uprzedniego wydania, to zastosowanie znajdzie ustawa stara. Podobnie będzie jeżeli płatność dokonana na gruncie starych przepisów uznać za przedpłatę. Przy przyjęciu tezy przeciwnej, zastosowanie znajdzie ustawa nowa.

**C)** Inny przypadek zachodzi, gdy przed 1.5.2004 r. zawarto umowę sprzedaży nieruchomości wraz z wydaniem towaru na rzecz nabyw-

cy, przy czym zapłata ceny nastąpiła po tym terminie. Wydaje się, że *in casu* ukształtowania się obowiązku podatkowego pod rządami ustawy z 8.1.1993 r., to uregulowania tego aktu normatywnego winny znaleźć zastosowanie do oceny podatkowoprawnej omawianej sytuacji.

Wątpliwości mogą powstać w sytuacjach, gdy pod rządami starej ustawy rozpoczął swój bieg trzydziestodniowy termin, o którym mowa w art. 6 ust. 7b ustawy z 8.1.1993 r., i dobiegł on do końca po 1.5.2004 r. Na pierwszy rzut oka może nasuwać się pewna analogia do sytuacji tzw. „interesów w toku”. Ustawodawca określił bowiem termin, wobec czego podmiot, którego dotyczy jego bieg, powinien móc liczyć na stosowanie w dniu jego upływu starych regulacji. Brak jednak wyraźnego przepisu, który jednoznacznie artykułowałyby dalsze obowiązywanie starej ustawy w tym zakresie. W praktyce zdarza się najczęściej, że wobec ukształtowania się obowiązku podatkowego pod rządami nowej ustawy, to przepisy tej ustawy są wskazywane przez organy podatkowe jako te, które znajdują zastosowanie w omawianej sytuacji. Wsparcie tej tezy stanowi argument, że w rzeczonyj sytuacji strony nie zostały pozbawione możliwości przyspieszenia chwili powstania obowiązku podatkowego. Nie bez znaczenia jest też dyrektywa stosowania nowego prawa. Z drugiej strony trzeba przyznać, że przywołane racje nie rozwiewają do końca wątpliwości natury konstytucyjnej. Wątpliwości te dotyczą respektowania przez ustawodawcę określonych w ustawie terminów i ewentualnie związanych z nimi uprawnień wynikających z ukształtowanych już sytuacji prawnych.

Na koniec warto zaznaczyć, że powyższe rozważania nie odnoszą się do dostawy gruntów niezabudowanych. Nie obejmuje ich obowiązek podatkowy powstały przed 1.5.2004 r., wobec czego późniejsza zapłata ceny za ten grunt nie może mieć tutaj żadnego znaczenia.

**D)** Jeszcze inna sytuacja ma miejsce, gdy umowa sprzedaży nieruchomości zabudowanej lub lokalu została zawarta po 1.5.2004 r. i wówczas nastąpiła zapłata ceny, przy czym towar wydano przed tą datą. Odpowiedź na pytanie, które prawo należy stosować zależy od przyjętej koncepcji wydania towaru. Jeżeli skutki prawne wydania nieruchomości przed zawarciem umowy sprzedaży, nie są odroczone do czasu zawarcia tej umowy, to podobnie jest z obowiązkiem podatkowym. Przy akceptacji tezy przeciwnej, obowiązek podatkowy może powstać najszybciej przy zawarciu umowy sprzedaży, a więc w okresie obowiązywania nowej ustawy. Nadto w pierwszej z zaznaczonych tu opcji, pojawia się kwestia upływu trzydziestodniowego terminu określonego w art. 6 ust. 7b ustawy z 8.1.1993 r. W tym zakresie można odesłać do rozważań prowadzonych powyżej w pkt C.

Podobnie jest w odniesieniu do gruntów niezabudowanych. Jeżeli obowiązek podatkowy powstaje w momencie wydania rzeczy, będzie miała wówczas zastosowanie dyrektywa stosowania starej ustawy, co oznacza, że nie dotyczy ich obowiązek podatkowy w podatku VAT. Inaczej mogłoby być jedynie przy przyjęciu poglądu, że w przypadku wydania nieruchomości przed zawarciem umowy sprzedaży obowiązek podatkowy powstaje najwcześniej w momencie podpisania aktu notarialnego. Przy zaakceptowaniu tego stanowiska, w sytuacji zawarcia umowy sprzedaży po 1.5.2004 r., obowiązek podatkowy powstałby w okresie obowiązywania nowej ustawy.

**E)** W podsumowaniu trzeba wspomnieć o kwestiach częściowej płatności oraz warunkowej umowie sprzedaży.

Jeżeli chodzi o płatność części ceny, to w tym zakresie obowiązek zapłaty podatku musi być rozpoznany niejako odrębnie od pozostałej wartości (części ceny), stosownie do podanych wyżej przykładów.

Odnosnie do umowy jedynie zobowiązującej do przeniesienia własności nieruchomości, trzeba przyznać, że okoliczność zawarcia tego typu kontraktu, pozostaje w zasadzie bez głębszych skutków prawnych na gruncie przepisów o podatku od towarów i usług. Dopiero powiązanie z innymi okolicznościami takimi, jak: przedpłata, przeniesienie własności, wydanie towaru, może ostatecznie zadecydować o prawie, które powinno znaleźć zastosowanie *ad casum*. W kontekście umów sprzedaży zawieranych pod warunkiem nie skorzystania przez gminę z prawa pierwokupu, właściwe wydaje się rozwiązanie, zgodnie z którym – na gruncie ustawy z 11.3.2004 r. – skutki podatkowopravne należy wiązać z momentem zapłaty ceny bądź wydania towaru na rzecz „pierwotnego” nabywcy. Zatem w sytuacji zaistnienia tych okoliczności oraz skorzystania np. przez gminę z prawa pierwokupu, wydanie towaru czy płatność na rzecz tej ostatniej pozostaje bez znaczenia.

### 3. PODATEK VAT A PODATEK OD CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH (ZAGADNIENIA INTERTEMPORALNE)

Warto na koniec spojrzeć na problematykę przepisów przejściowych w podatku od towarów i usług z perspektywy podatku od czynności cywilnoprawnych. Przed 1.5.2004 r. unormowania ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych<sup>32</sup> zwalniały z tego podatku czynności

---

<sup>32</sup> Dz.U. Nr 86, poz. 959 ze zm.

cywilnoprawne, jeżeli przynajmniej jedna ze stron z tytułu dokonania tej czynności była opodatkowana podatkiem od towarów i usług lub od niego zwolniona. Nowa redakcja art. 2 pkt 4 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych zawiera wyjątek, z którego wynika, że przepisu tego nie stosuje się do umów sprzedaży i zamiany zwolnionych od podatku od towarów i usług, których przedmiotem są nieruchomości lub ich części albo prawo użytkowania wieczystego. Wątpliwość dotyczy obowiązku zapłaty podatku od czynności cywilnoprawnych w przypadku zawarcia umowy sprzedaży przed 1.5.2004 r. z odroczonym terminem płatności i wydania, które przypadają po tym dniu. Wydaje się, że rozwiązanie leży we właściwym rozumieniu przedmiotu opodatkowania oraz momentu powstania obowiązku podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych. Powstanie obowiązku podatkowego (jak i zobowiązania podatkowego) w podatku od czynności cywilnoprawnych jest ściśle związane z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej. Niewyobrażalne byłoby „odżycie” tego obowiązku w późniejszym terminie i to bez względu na zmianę stanu prawnego w podatku od towarów i usług.

Dla podatku od czynności cywilnoprawnych nie jest istotny moment powstania obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług. W przeciwnym wypadku, w sytuacjach odroczonych terminów wydania i płatności ceny na moment zawierania umowy musiałyby być pobierany podatek od czynności cywilnoprawnych, który po zaistnieniu zobowiązania podatkowego w podatku VAT byłby zwracany stronom jako nadpłata.

Decydujący jest zatem jedynie moment dokonania czynności cywilnoprawnej, a art. 2 pkt 4 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych odnosi się nie do chwili powstania obowiązku podatkowego w podatku VAT, ale do ogólnego wejścia podatnika (w tym przyszłego podatnika) tego podatku w zakres sytuacji, które generalnie podlegają (jako zwolnione lub niezwolnione) podatkowi od towarów i usług.

Na koniec warto nadmienić, że zgodnie z art. 3 ust. 2 ustawy z 9.9.2000 r., w sytuacji zawierania umowy sprzedaży nieruchomości pod warunkiem w rozumieniu art. 89 Kodeksu cywilnego, obowiązek podatkowy w podatku od czynności cywilnoprawnych powstaje w chwili zawierania umowy przenoszącej własność. Na tle tego przepisu ciekawie jawi się pogląd S. Rudnickiego traktujący warunek uzyskania zgody Ministerstwa Spraw Wewnętrznych i Administracji na nabycie nieruchomości przez cudzoziemca jako *conditio iuris*<sup>33</sup>. Jeżeli zaakcepto-

---

<sup>33</sup> Por. S. Rudnicki, *Komentarz do Kodeksu cywilnego. Księga druga Własność i inne prawa rzeczowe*, Warszawa 1996, s. 110–111.

wać to stanowisko – w rzeczonych okolicznościach – o obowiązku podatkowym w podatku od czynności cywilnoprawnych musiałyby rozstrzygać stan prawny (w tym w podatku VAT) obowiązujący w chwili zawierania warunkowej umowy sprzedaży, mimo odroczenia terminu przeniesienia własności.

#### 4. PODSUMOWANIE

Zagadnienia intertemporalne nie należą do najłatwiejszych. W przypadku nowej ustawy o VAT poza kilkoma incydentalnymi przepisami (np. art. 153, 162) kwestie intertemporalne wydają się pozostawać poza zainteresowaniem ustawodawcy.

O kompleksowości problematyki świadczą – sygnalizowane koncepcje interpretacyjne, w przedmiocie dywersyfikacji poszczególnych faktów z zakresu problematyki intertemporalności. Godne podkreślenia jest znaczenie swobody decyzyjnej podatnika, który może swoim zachowaniem spowodować lub zaniechać wywołania określonych skutków prawnych, w tym powstania obowiązku podatkowego. Nie można również lekceważyć zasady bezpośredniego stosowania nowej ustawy, jako – przynajmniej w założeniu – niosącej doskonalsze rozwiązanie<sup>34</sup>. Z drugiej strony, obowiązek ochrony praw nabytych i interesów w toku nie pozwala nie dostrzec ukształtowanej prawnie sytuacji podmiotów, które bez swej woli znalazły się w okolicznościach mających miejsce w okresie stosowania dwóch ustaw. Rozwiązanie normatywnych dylematów, pomiędzy argumentami za stosowaniem starej bądź nowej ustawy, podlega dodatkowo ocenie z punktu widzenia konstytucyjnej zasady równości wobec prawa oraz sprawiedliwości społecznej.

Niniejsze opracowanie jest skromną próbą analizy konkretnych rozwiązań, które mogą się pojawić przy badaniu stanów faktycznych rozciągniętych na okres obowiązywania starej i nowej ustawy o podatku VAT. Prowadzone tu rozważania nie pretendują do miana jedynie słusznych, a raczej są zaproszeniem do pogłębionej refleksji nad zagad-

---

<sup>34</sup> Znaczenie zasady natychmiastowego i bezpośredniego działania nowego prawa podkreślane jest również w kontekście przystąpienia nowych państw do Unii Europejskiej, por. S.L. Kaleda, *Natychmiastowe działanie prawa wspólnotowego w nowym państwie członkowskim: zagadnienia międzyczasowe*, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2001, nr 3, s. 7 i n.

nieniami międzyczasowymi w podatku VAT. Trzeba przyznać, że w braku przepisów intertemporalnych nie jest rzeczą łatwą znaleźć uniwersalne rozwiązania, a zaakceptowane z wielkim trudem uzasadnienie normatywne, etyczne, czy społeczne, może się niejednokrotnie okazać satysfakcjonujące jedynie *ad casum*.