

Rozdział I. Zagadnienia ogólne

1. VAT

1.1. Czynności opodatkowane – dostawa towarów

W rozliczeniach VAT przedsiębiorców najistotniejsze są zawsze **dwie kwestie**: po pierwsze, czy to, co robią, jest opodatkowane VAT i po drugie, czy i w jakim zakresie przysługuje im prawo do odliczenia VAT naliczonego. Działalność marketingowa jest jednym z tych obszarów, w którym kwestie te budzą sporo wątpliwości. Dzieje się tak przede wszystkim z dwóch powodów. Po pierwsze, działalność marketingowa – poza agencjami marketingowymi itp. – nigdy nie jest działalnością wiodącą, tzn. zawsze ma charakter pomocniczy w stosunku do innych zdarzeń (sprzedaży towarów, świadczenia usług), a formy, w jakich ta działalność jest realizowana, są bardzo różne i w zasadzie cały czas pojawiają się nowe. Po drugie, kwestie VAT mają istotny wpływ na finanse, przez co odpowiednie ustalanie skutków podatkowych pozwala na właściwe uwzględnienie ich w budżetach na działania marketingowe. Z tego punktu widzenia optymalnie jest, gdy występuje brak opodatkowania VAT czynności wykonywanej w ramach danej akcji marketingowej przy jednoczesnym zachowaniu prawa do odliczenia VAT naliczonego od nabywanych towarów i usług.

Przykład

Spółka XYZ organizuje promocję nowego produktu. Na działania marketingowe dział zajmujący się promocją otrzymał budżet w wysokości 150 000 zł. Cały budżet został przeznaczony na organizację eventu organizowanego we współpracy z agencją marketingową, która miała obciążyć Spółkę XYZ za kompleksowe usługi marketingowe obejmujące m.in. obciążenie kosztami zakupu nagród o wartości 100 000 zł netto (+ VAT). Na etapie projektowania budżetu nie uwzględniono braku prawa do odliczania VAT od tej części VAT naliczonego z faktury od agencji marketingowej, która dotyczyła kosztów nabycia nagród. W konsekwencji faktyczne koszty związane z organizacją eventu wzrosły o 18 630 zł (23 000 zł stanowiące równowartość VAT stanowiły koszt uzyskania przychodu).

Niniejszy rozdział odnosi się do kwestii **VAT należnego**, a więc czynności wykonywanych w ramach działalności marketingowej, które mogą podlegać opodatkowaniu VAT. Odli-

czenie VAT naliczonego od tego typu czynności omówione zostało w pkt 3 niniejszego rozdziału.

Opodatkowaniu VAT podlegają następujące czynności (art. 5 ust. 1 pkt 1–5 VATU):

- 1) odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju;
- 2) eksport towarów;
- 3) import towarów na terytorium kraju;
- 4) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju;
- 5) wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

Z punktu widzenia działalności promocyjnej i marketingowej najistotniejsze są czynności (transakcje) wymienione w pkt 1, a więc: dostawa towaru i świadczenie usług (co do zasady odpłatne, ale w pewnych wypadkach również nieodpłatne), dla których miejscem opodatkowania VAT jest terytorium kraju. Przykłady można mnożyć, ale mówiąc krótko – jest to najpewniej całość działalności marketingowej, którą widzimy na co dzień robiąc zakupy czy przeglądając prasę itp. (czyli w relacji B2C), oraz znaczna część relacji między producentami, dystrybutorami, sklepami itd. dotyczących produktów i usług sprzedawanych na rynku lokalnym (czyli w relacji B2B).

Pozostałe czynności podlegające opodatkowaniu VAT nie mają takiego dużego znaczenia w praktyce. Transakcje wewnątrzwspólnotowe i z kontrahentami z państw trzecich w działalności marketingowej jakkolwiek występują (np. organizacja konkursów dla konsumentów z obszaru obejmującego kilka państw, podział kosztów działalności marketingowej pomiędzy lokalne spółki z grupy kapitałowej działające w różnych państwach), to jednak działalność marketingowa działających w Polsce przedsiębiorstw skupia się w znacznej mierze na rynku lokalnym, i to zarówno od strony zakupowej, jak i sprzedażowej. Oznacza to, że znaczna część zdarzeń (transakcji) odbywa się w ramach opodatkowanych VAT tzw. transakcji krajowych, tj. dostawy towaru lub świadczenia usług na terytorium kraju. Dlatego też w dalszej części niniejszego opracowania zostały przedstawione bardziej szczegółowo transakcje krajowe: dostawa towaru i świadczenie usług. Pozostałe czynności (transakcje) zostały omówione wyłącznie w tych punktach, w których z uwagi na charakter działalności marketingowej mogły być istotne.

Definicja dostawy została zawarta w przepisie art. 7 ust. 1 VATU. Zgodnie z nią przez dostawę towarów należy rozumieć przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Ustawodawca nie definiuje tego pojęcia, ale formułuje katalog przykładowych transakcji (zdarzeń), które powinny być kwalifikowane jako dostawa towaru. Wśród przykładów znalazły się:

- 1) przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie;
- 2) wydanie towarów na podstawie umowy dzierżawy, najmu, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze zawartej na czas określony lub umowy sprzedaży na warunkach odroczonej płatności, jeżeli umowa przewiduje, że w następstwie normalnych zdarzeń przewidzianych tą umową lub z chwilą zapłaty ostatniej raty prawo własności zostanie przeniesione;
- 3) wydanie towarów na podstawie umowy komisji: między komitentem a komisantem, jak również wydanie towarów przez komisanta osobie trzeciej;

- 4) wydanie towarów komitentowi przez komisanta na podstawie umowy komisji, jeżeli komisant zobowiązany był do nabycia rzeczy na rachunek komitenta;
- 5) ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego, ustanowienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu oraz przekształcenie spółdzielczego lokatorskiego 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;
- 6) oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste;
- 7) zbycie praw, o których mowa w pkt 5 i 6.

W działalności promocyjnej i marketingowej żaden ze wskazanych wyżej przykładów raczej nie występuje. Skupimy się zatem na kwestiach podstawowych i omówimy cechy dostawy towarów. Istotą dostawy towarów jest „przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel”. Przepisy VATU nie definiują tego pojęcia ani nie wskazują, jakie okoliczności mogą świadczyć o tym, że do przeniesienia władztwa nad towarem faktycznie doszło. Co więcej, przed uchwaleniem VATU (w 2004 r.) ustawodawca nie posługiwał się tym pojęciem. W poprzedzającej VATU ustawie o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (z 1993 r.) opodatkowaniu VAT podlegała sprzedaż towaru, co korespondowało z uregulowaną w KC umową sprzedaży. Nie obejmowało to jednak transakcji (zdarzeń) innych niż sprzedaż, których skutkiem było przeniesienie faktycznego władztwa nad rzeczą (pomimo że w sensie prawnym nie doszło do przeniesienia prawa własności).

„Przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel” odzwierciedla w regulacji prawnej koncepcję odnoszącą się do tzw. ekonomicznego władztwa nad towarami ukształtowaną na gruncie prawa wspólnotowego. W związku z przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej konieczne było dostosowanie krajowych uregulowań prawnych do wymogów prawa wspólnotowego. W tym zakresie obecna definicja dostawy towaru zawarta w VATU stanowi odzwierciedlenie przepisów wspólnotowych, a dokładnie art. 14 ust. 1 VATDyr (ang. *‘Supply of goods’ shall mean the transfer of the right to dispose of tangible property as owner*). Powyższa regulacja oraz poprzedzające ją przepisy art. 5 ust. 1 VI Dyrektywy¹ – podobnie, jak przepisy krajowe – nie definiują tego pojęcia. Niemniej jednak było ono wielokrotnie przedmiotem rozstrzygnięć TSUE, np.:

- 1) w wyroku z 8.2.1990 r. (C-320/88) w sprawie *Shipping and Forwarding Enterprise Safe B.V.*, TSUE orzekł, że: „(...) Pojęcie opodatkowanej dostawy towarów w rozumieniu VI Dyrektywy nie jest ograniczone do przeniesienia własności w sensie prawnym. Konkluzja taka w sposób oczywisty wynika z treści art. 5, który podkreśla raczej prawo do dysponowania własnością niż formalne przeniesienie prawa własności z prawnego punktu widzenia. Taka interpretacja spójna jest także z celem jednolitego stosowania zasad dotyczących podatku VAT we wszystkich Państwach Członkowskich Wspólnoty”;

¹ Dyrektywa Rady 77/388/EWG z 17.5.1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej.

- 2) w wyroku z 7.10.2010 r. (C-53/09), TSUE orzekł, że: „Artykuł 5 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi, że za dostawę towarów uważa się przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel. Z brzmienia tego przepisu wynika, 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 (...)”.

Orzecznictwo TSUE znajduje odzwierciedlenie w orzeczeniach polskich sądów administracyjnych. Wśród nich m.in.:

- 1) **uchwała NSA z 12.10.2015 r., IFPS 1/15, CBOSA:** „(...) rozumienie pojęcia "przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel" w ujęciu art. 14 ust. 1 VATDyr oraz art. 7 ust. 1 VATU (zdanie wstępne), nie oznacza jego interpretowania jedynie w sensie ekonomicznym. Z użytego w tych przepisach zwrotu wynika bowiem, 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) oraz 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”,
- 2) **wyrok WSA w Warszawie z 15.5.2018 r., III SA/Wa 2397/17, Legalis:** „pojęcie "przeniesienie prawa do rozporządzania jak właściciel" dotyczy tego rodzaju czynności, która daje otrzymującemu towar prawo do postępowania z nim jak właściciel. Chodzi tutaj przede wszystkim o możliwość faktycznego dysponowania rzeczą, a nie rozporządzania nią w sensie prawnym. Istotą dostawy towarów nie jest bowiem przeniesienie prawa własności, zatem zwrotu "prawo do rozporządzania jak właściciel" nie można interpretować jako "prawa własności". Należy wskazać, że czynności przejścia własności ekonomicznej nie musi towarzyszyć przejście własności w sensie prawnym, bowiem "dostawa towarów" nie ogranicza się wyłącznie do prawa własności rzeczy”.

W praktyce kwestia przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel może mieć znaczenie dla rozstrzygnięcia kwestii opodatkowania VAT w przypadku, gdy dokonujący dostawy nie jest właścicielem towaru. Może to mieć miejsce np., gdy w transakcji łańcuchowej towar jest sprzedawany przez drugiego na rzecz trzeciego w kolejności podatnika szybciej niż nastąpiłoby przeniesienie prawa własności przez pierwszego na rzecz drugiego w kolejności podatnika. W takim przypadku przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel ma miejsce, pomimo że z punktu widzenia prawa cywilnego do przeniesienia własności dojdzie później.

W działalności marketingowej ustalenie, czy doszło do dostawy towaru, nie powinno powodować większych trudności. Najczęściej powstające wątpliwości są skutkiem braku lub niejasnych ustaleń między stronami transakcji.

Przykład

Spółka XYZ organizuje promocję nowego produktu – telefonu komórkowego. W ramach promocji zawarła umowę z YouTuberem, na podstawie której zobowiązał się on do przeprowadzania

wideorelacji z Box Openingu i utrzymanie jej na swoim kanale przez 6 miesięcy. Po nagraniu telefonu miał być zwrócony Spółce, pomimo że z uwagi na rozpakowanie oryginalnego pudełka produkt stracił wiele na wartości. Spółka nie musi wykazywać dostawy towaru (telefonu) w związku z wydaniem go YouTuberowi. W ramach umowy z nim zawartej nie doszło bowiem do przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel. Telefon został wydany wyłącznie na cele przeprowadzenia wideorelacji i po zakończeniu akcji marketingowej YouTuber musi Spółce oddać telefon.

Przykład

Spółka XYZ organizuje promocję nowego produktu – golarki. W ramach promocji zawarła umowę z YouTuberem, na podstawie której zobowiązał się on do przeprowadzania wideorelacji z Box Openingu i utrzymanie jej na swoim kanale przez 6 miesięcy. YouTuber nie był zobowiązany do zwrotu golarki, a Spółka z uwagi na użycie produktu nie była zainteresowana otrzymaniem go z powrotem. Spółka musi wykazać dostawę towaru (golarki) w związku z wydaniem go YouTuberowi. W ramach umowy z nim zawartej doszło bowiem do przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel. Z pewnością mamy do czynienia z dostawą towaru. Inną kwestią jest natomiast to, w jakim momencie doszło do dostawy towaru i jaką wartość przyjąć dla ustalania podstawy opodatkowania.

Przedmiotem dostawy może być wyłącznie towar, tzn. że tylko czynności mające za przedmiot towar mogą być uznane za dostawę towaru. Pozornie tylko zasada ta wydaje się być łatwa do zrozumienia i zastosowania. Nie zawsze jednak tak jest. Zgodnie z definicją ustawową zawartą w art. 2 pkt 6 VATU przez towary rozumie się rzeczy lub ich części, a także wszelkie postacie energii. Rzeczami w rozumieniu przepisów prawa cywilnego (bo ono jest tutaj właściwe dla zinterpretowania definicji towaru) są tylko przedmioty materialne (art. 45 KC). Kodeks cywilny wprowadza przy tym podział rzeczy na ruchomości i nieruchomości. Każda rzecz należy do którejś z tych dwóch kategorii. Nieruchomościami w świetle prawa cywilnego są części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności. Wszystkie rzeczy niebędące nieruchomościami są natomiast rzeczami ruchomymi.

Z punktu widzenia działalności marketingowej definicja „towaru” może budzić wątpliwości w dwóch obszarach:

- 1) czy wszystkie rzeczy materialne są towarem?
- 2) czy może dojść do przekazania towaru, które nie będzie dostawą?

W odniesieniu do pierwszego obszaru najistotniejsze jest omówienie kwestii kwalifikacji dokumentów (mających zmaterializowaną postać) będących nośnikiem praw lub wartości. Są nimi w szczególności:

- 1) **bony towarowe** – przekazanie (wydanie) tego rodzaju dokumentów nie należy do czynności stanowiących dostawę towaru. Bony towarowe (podobnie jak różnego rodzaju vouchery, talony, kupony itp.) nie stanowią same w sobie towaru, jakkolwiek mają postać materialną. Bony towarowe są swoistym zamiennikiem pieniądza. Taką kwalifikację prawną bonów przyjmują również organy podatkowe, m.in. DIS w Warszawie w interpretacji z 27.1.2014 r. (IPPP2/443-1197/13-3/KOM): „bon towarowy, nazwany w przedmiotowej sprawie przez Wnioskodawcę "kartą podarunkową", nie mieści się w definicji towaru w rozumieniu ww. prze-

pisu ustawy, gdyż nie jest towarem, lecz jedynie dokumentem uprawniającym do odbioru towarów. Zastępuje on środki pieniężne, za które zwyczajowo nabywa się towary, natomiast wydanie tego bonu (karty) następuje w zamian za dokonanie wpłaty środków pieniężnych przez klienta na rzecz Wnioskodawcy”. Bony uprawniają do otrzymania określonych towarów lub usług, są więc jednocześnie swoistymi środkami płatniczymi. Należy zwrócić uwagę, że nowelizacja VATU, która weszła w życie 1.1.2019 r., a dotyczy bonów, nie zmienia ich statusu, tzn. bon niezależnie od tego, czy będzie bonem jednego przeznaczenia, czy różnego przeznaczenia nie będzie uważany za towar. Szczegółowy komentarz odnośnie do skutków podatkowych emisji i transferów bonów znajduje się w rozdziale V pkt 7,

- 2) **środki pieniężne** – niezależenie od tytułu prawnego, na podstawie którego pieniądze są przekazywane, nie stanowią one towaru². W praktyce przekazywanie środków pieniężnych dotyczy przede wszystkim czynności dotyczących finansowania, np. udzielania pożyczek, wnoszenia dopłat lub wkładów pieniężnych na pokrycie kapitału zakładowego w spółkach. W żadnej z tych transakcji środki pieniężne nie pełnią „roli” towaru. W działalności marketingowej przekazanie środków pieniężnych (niebędących zapłatą za towar lub usługę) dotyczyć może np. udzielenia rabatu potransakcyjnego, przekazania premii pieniężnej, zwrotu części ceny w ramach *cash back*. W żadnym przypadku przekazanie środków pieniężnych nie będzie traktowane jako wydanie towaru. Nie oznacza to jednak, że nie wywoła to skutków podatkowych (np. udzielenie rabatu uprawnia do obniżenia kwoty podatku należnego z tytułu sprzedaży).

W kontekście definiowania „dostawy towarów” warto pamiętać o tym, że w obecnym stanie prawnym dla zakwalifikowania danego przedmiotu (rzeczy) jako towaru nie ma znaczenia, czy i jaki symbol PKWiU (PKOB) został mu przypisany na podstawie przepisów o statystyce publicznej. Nie zawsze jednak tak było. Przed 1.1.2011 r. towarami były rzeczy ruchome, energie i nieruchomości jedynie wówczas, gdy były wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, czyli właśnie PKWiU lub PKOB. Oznacza to, że te rzeczy ruchome, energie i nieruchomości, które nie były wymienione w powyższych klasyfikacjach nie podlegały opodatkowaniu, ponieważ nie były towarami. Obecnie kwestia ujęcia towaru w klasyfikacjach, w szczególności w PKWiU, nie ma znaczenia dla kwestii samego ustalenia, czy mamy do czynienia z towarem. Klasyfikacja ta może mieć jednak znaczenie dla ustalenia odpowiedniego sposobu opodatkowania (np. zwolnienia z VAT lub zastosowania tzw. mechanizmu odwrotnego obciążenia). Zgodnie bowiem z art. 5a VATU towary lub usługi będące przedmiotem czynności opodatkowanych, wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, są identyfikowane za pomocą tych klasyfikacji, jeżeli dla tych towarów lub usług przepisy ustawy lub przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie powołują symbole statystyczne (symbole te są najczęściej powoływane w kontekście mechanizmów opodatkowania i stawek VAT).

² W drodze wyjątku od tej zasady, w pewnych okolicznościach pieniądz może być uznany za towar. Dotyczyć to będzie pieniędzy (np. monet) pełniących funkcję kolekcjonerską, a nie środka płatniczego. Warto przy tym pamiętać, że dla monet kolekcjonerskich przewidziano specjalne zasady opodatkowania określone w przepisach art. 120 VATU (szczególna procedura w zakresie dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków).

Kolejnym istotnym elementem pojęcia dostawy towarów jest odpłatność. Opodatkowaniu co do zasady podlega tylko taka dostawa towarów, która ma charakter odpłatny (art. 5 ust. 1 pkt 1 VATU). Nieodpłatne dostawy towarów tylko w wyjątkowych przypadkach są przedmiotem opodatkowania (kwestia ta została omówiona w pkt 1.2. poniżej). **Odpłatność oznacza wykonanie dostawy za wynagrodzeniem.** Nie jest przy tym ważne, w jakiej formie to wynagrodzenie zostanie przekazane ani kto je przekazuje. W praktyce w większości przypadków strony transakcji rozliczają się między sobą. Zdarzają się również bardziej skomplikowane transakcje, w których uczestniczą inne podmioty (np. spółka z grupy kapitałowej, do której należy nabywca) regulujące zobowiązanie za stroną umowy. W takich przypadkach również mamy do czynienia z transakcją odpłatną.

Przykład

Spółka XYZ organizuje promocję nowego produktu. W celu realizacji promocji zawarła umowę z agencją marketingową na dostawę gadżetów reklamowych. Faktura za dostawę towarów od agencji marketingowej jest wystawiana na Spółkę XYZ. Płatności wynagrodzenia dokonuje natomiast Spółka ABC (spółka holdingowa). Dokonanie płatności przez Spółkę ABC za usługi nabywane przez Spółkę XYZ nie oznacza, że agencja marketingowa dokonała nieodpłatnej dostawy towaru.

Przykład

Spółka XYZ organizuje promocję nowego produktu. W celu realizacji promocji zawarła umowę z agencją marketingową, która we własnym imieniu wydaje nagrody w ramach sprzedaży premiowej. Spółka XYZ zwraca agencji marketingowej wydatki związane z nabyciem nagród. Agencja marketingowa dokonuje odpłatnej dostawy towaru, przy czym odpłatność otrzymywana jest od Spółki XYZ, a nie od uczestników akcji promocyjnej.

Wynagrodzeniem za dostawę towarów może być otrzymanie zarówno zapłaty w pieniądzu, jak i w postaci rzeczowej lub w formie usługi wzajemnej (barter). W kontekście odpłatności istotne jest wystąpienie elementu ekwiwalentności świadczeń.

Przykład

Spółka XYZ organizuje promocję nowego produktu – golarki. W ramach promocji zawarła umowę z YouTuberem, na podstawie której zobowiązał się on do przeprowadzania wideorelacji z Box Openingu i utrzymanie jej na swoim kanale przez 6 miesięcy. Na podstawie umowy YouTuber był uprawniony do zatrzymania golarki po wykonaniu usługi na rzecz Spółki XYZ. Spółka musi wykazać dostawę towaru (golarki) w związku z wydaniem go YouTuberowi. YouTuber natomiast zobowiązany będzie do wykazania dla celów VAT odpłatnego świadczenia usług.

Nie każda płatność, jaką otrzymuje dokonujący dostawy towaru, może być uznana za płatność (wynagrodzenie) za dostarczony towar. Istotne jest, aby pomiędzy otrzymaną zapłatą a wykonanym świadczeniem (dostawą towarów) istniał bezpośredni związek o charakterze przyczynowym. Otrzymana zapłata powinna być konsekwencją wykonania świadczenia (tzn. musi być należna za wykonanie tego świadczenia). Kwoty przekazane jedynie przy okazji dostawy towarów, a niebędące należne za to świadczenie i nie stanowiące zapłaty, nie mogą stanowić odpłatności w danej transakcji. W konsekwencji niektóre kwoty otrzymywane przez dokonującego dostawy nie będą wynagrodzeniem.

Stąd też niektórych zdarzeń, mimo że łączy się z nimi transfer środków pieniężnych, nie będzie można uznać za stanowiące odpłatność za towar.

Przykład

Spółka XYZ jest producentem i dystrybutorem towarów na rynku polskim. Spółka XYZ sprzedaje towary również do spółki matki. Zgodnie z polityką cenową ustalaną w ramach grupy kapitałowej, do której należy Spółka XYZ, w przypadku gdy nie osiągnie zakładanego poziomu rentowności, spółka matka przekazuje jej pieniądze w celu „wyrównania” rentowności do zakładanego poziomu. Ponieważ pieniądze nie są przekazywane w związku z dostawą towarów, nie należy traktować ich jako odpłatności (dodatkowej) za dokonane w danym okresie dostawy towaru. Spółka XYZ nie będzie przez to zobowiązania do korygowania faktur sprzedażowych *in plus*³.

Z punktu widzenia ustalania, czy transakcja jest odpłatna, nie ma znaczenia to, w następstwie jakich okoliczności i w jakiej wysokości zapłata zostanie otrzymana. Jeśli tylko istnieje związek pomiędzy zapłatą a dostawą towaru, to należy uznać, iż transakcja ma charakter odpłatny. Warto zaznaczyć, że na gruncie VATU dostawa może być albo odpłatna, albo nieodpłatna. Inaczej zatem niż w przypadku CIT w przypadku VAT nie występują czynności częściowo odpłatne. Jeśli tylko czynność została wykonana za wynagrodzeniem – chociażby za symboliczne 1 zł – to jest ona odpłatna. Nie ma żadnego znaczenia, czy wynagrodzenie to pokrywa koszty świadczenia czynności poniesione przez podatnika lub czy generuje zysk i w jakiej wysokości. Także czynności wykonane poniżej kosztów ich zakupu są czynnościami odpłatnymi, o ile tylko pobrano za nie wynagrodzenie. Oczywiście w związku z wejściem w życie 15.7.2016 r. przepisów art. 5 ust. 4–5 VATU⁴ (klauzula przeciwko nadużyciu prawa) można było się zastanawiać, czy w każdym wypadku transakcja dokonana odpłatnie (np. za 1 zł) powinna być traktowana jako odpłatna, skoro równie dobrze mogłaby być nieodpłatna (uzyskiwanie symbolicznych odpłatności nie stanowi bowiem celu przedsiębiorcy). W praktyce wprowadzenie odpłatności zapewnia sprzedającemu zachowanie pełnego prawa do odliczenia VAT naliczonego, przy niskim obciążeniu podatkowym z tytułu sprzedaży (VAT należny jest naliczany od uzyskanej zapłaty, czyli np. 1 zł, jeśli taka była cena towaru). Szczególnie w kontekście transakcji z konsumentami, którzy nie mogą VAT naliczonego odliczyć, istnieje – w ocenie autora – pewne ryzyko pojawienia się zarzutu ze strony organu po-

³ Potwierdza to Dyrektor KIS w interpretacji z 18.12.2018 r. (0114-KDIP1-3.4012.673.2018.1.KP): „skoro otrzymywane lub wypłacane przez Spółkę wyrównanie do ustalonego poziomu dochodowości nie odnosi się do konkretnych faktur zakupowych, poszczególnych pozycji tych faktur, czy też cen pierwotnie stosowanych (nie ma bezpośredniego przełożenia na ceny zakupionych produktów), to dokonana lub otrzymana przez Spółkę płatność będąca korektą dochodowości nie będzie powodowała korekty rozliczeń dotyczących nabycia towarów i usług od Sp. z o.o. Jednocześnie korekta wzajemnych rozliczeń polegająca na wyrównaniu (w górę lub w dół) zakładanego poziomu dochodowości nie będzie wiązała się z czynnością wzajemną. Wyrównanie dochodowości do ustalonego między Wnioskodawcą a Spółką poziomu dochodowości nie będzie wiązała się z jakimkolwiek świadczeniem ze strony drugiego podmiotu. Tym samym nie będzie stanowiło wynagrodzenia za usługę w rozumieniu ustawy i nie będzie podlegało opodatkowaniu na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 VATU w związku z art. 8 ust. 1 VATU”.

⁴ Zgodnie z art. 5 ust. 4 VATU w przypadku wystąpienia nadużycia prawa dokonane czynności, o których mowa w art. 5 ust. 1 VATU, wywołują jedynie takie skutki podatkowe, jakie miałyby miejsce w przypadku odtworzenia sytuacji, która istniałaby w przypadku braku czynności stanowiących nadużycie prawa. Przez nadużycie prawa rozumie się dokonanie czynności, o których mowa w ust. 1, w ramach transakcji, która pomimo spełnienia warunków formalnych ustanowionych w przepisach ustawy miała zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą te przepisy.

datkowego, że wprowadzona symboliczna odpłatność jest *de facto* ukrytą transakcją nieodpłatną, a w konsekwencji podstawą opodatkowania nie jest kwota otrzymana z tytułu sprzedaży (art. 29a ust. 1 VATU), lecz cena nabycia towarów lub towarów podobnych, lub ewentualnie koszt wytworzenia (gdy brak jest ceny nabycia), określone w momencie dostawy tych towarów (art. 29a ust. 2 VATU). Przyjęcie takiego sposobu interpretacji transakcji za symboliczną odpłatność spowodowałoby zatem wzrost obciążeń podatkowych. Póki co, stanowisko organów podatkowych dotyczące sprzedaży za symboliczną kwotę jest korzystne dla podatników, tj. podstawą opodatkowania jest kwota otrzymanej odpłatności (pomniejszona o VAT), czyli np. 1 zł. Takie stanowisko zajął m.in.:

- 1) **Dyrektor KIS w interpretacji z 6.3.2019 r. (0114-KDIP4.4012.842.2018.5.KM):** „(...) podstawę opodatkowania dla towarów sprzedawanych po cenie promocyjnej – również w przypadku, gdy cena ta wynosi 1 zł brutto stanowi – zgodnie z art. 29a ust. 1 w związku z art. 29a ust. 6 pkt 1 oraz art. 29a ust. 7 pkt 2 VATU – wszystko, co stanowi zapłatę, którą Wnioskodawca otrzyma od nabywcy z tytułu sprzedaży towaru, pomniejszone o kwotę podatku VAT. Tym samym, podstawa opodatkowania nie obejmuje kwot udzielonych Klientom opustów i obniżek cen, uwzględnionych w momencie sprzedaży. [...] W konsekwencji, w niniejszych okolicznościach podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży towarów realizowanej w ramach organizowanych przez Wnioskodawcę akcji promocyjnych będzie kwota faktycznie zapłacona/należna Spółce za te towary od Klientów, czyli uwzględniająca przyznane im rabaty, pomniejszona o kwotę należnego podatku, również w sytuacji, gdy po uwzględnieniu rabatu cena ta będzie znacznie odbiegać od ceny rynkowej tych towarów, w tym wynosić 0,81 zł netto plus podatek VAT”,
- 2) **Dyrektor KIS w interpretacji z 10.1.2018 r. (0114-KDIP1-1.4012.646.2017.1.AO):** „(...) w niniejszych okolicznościach podstawą opodatkowania w przypadku sprzedaży towarów realizowanej w ramach organizowanych przez Wnioskodawcę akcji promocyjnych będzie kwota faktycznie zapłacona/należna Spółce za te towary od Kontrahentów, czyli uwzględniająca przyznane im rabaty, pomniejszona o kwotę należnego podatku, również w sytuacji, gdy po uwzględnieniu rabatu cena ta będzie znacznie odbiegać od ceny rynkowej tych towarów, w tym wynosić 1 zł/1 grosz netto plus podatek VAT”. Jednocześnie organ podatkowy zastrzegł, iż ww. podejście jest prawidłowe pod warunkiem, że stosowany sposób ustalania ceny nie ma na celu obejścia przepisów prawa podatkowego. W kontekście tego zastrzeżenia, jakkolwiek sprzedaż za symboliczną kwotę zamiast nieodpłatnego wydania towaru należy uznać za rozwiązanie akceptowane przez organy podatkowe, to jednak nie można wykluczyć, że w przyszłości ulegnie ono zmianie z przyczyn wskazanych powyżej.

1.2. Nieodpłatna dostawa towaru

Jak już wspomniano wcześniej (pkt 1.1.) zasadą jest, że to odpłatna dostawa towarów podlega opodatkowaniu VAT. W drodze wyjątku od tej zasady i pod pewnymi warunkami opodatkowaniu VAT podlegają również nieodpłatne dostawy towarów. Zgodnie z art. 7 ust. 2 pkt 1–2 VATU przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 VATU,

rozumie się również przekazanie nieodpłatnie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa, w szczególności:

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

Wszelkie przekazania przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa bez wynagrodzenia podlegają zatem opodatkowaniu, jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tych towarów, w całości lub w części.

Do 31.3.2011 r. przyjmowano, że istnienie związku nieodpłatnego wydania towarów z działalnością gospodarczą podatnika nie stanowi czynności opodatkowanej VAT, nawet jeśli podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia⁵. W obecnym stanie prawnym nie ma znaczenia, czy towary są przekazywane na cele związane, czy niezwiązane z prowadzonym przedsiębiorstwem podatnika.

Warunkiem opodatkowania czynności wydania towaru nieodpłatnie jest istnienie prawa do odliczenia podatku naliczonego związanego z jego zakupem. Co istotne, liczy się w tym wypadku samo uprawnienie do odliczenia VAT należnego, a nie fakt skorzystania z tego prawa.

Przykład

Spółka XYZ jest dystrybutorem towarów na rynku polskim. Co roku organizuje dla najważniejszych kontrahentów spotkanie podsumowujące dotychczasową współpracę. Podczas spotkania przedstawicielom kontrahenta przekazywane są prezenty. Spółka XYZ nie odliczyła VAT naliczonego przy zakupie tych prezentów. Uważała, że nie ma takiego prawa. Ponieważ Spółka XYZ była uprawniona do odliczania VAT naliczonego z tytułu zakupionych towarów, powinna ich wydanie opodatkować VAT.

Kluczowe w kontekście stosowania art. 7 ust. 2 VATU staje się dokonanie wcześniejszego ustalenia, czy w związku z nabyciem towarów będących przedmiotem transakcji nabywcy przysługiwało prawo do odliczenia (art. 86 ust. 1 VATU). Dochodzi w tym wypadku do pewnego zapętlenia warunków stosowania obu regulacji, gdyż prawo do odliczenia przysuguje, jeśli nabywany towar ma być wykorzystywany do działalności opodatkowanej.

⁵ Takie stanowisko wielokrotnie potwierdzał NSA. Między innymi w wyroku z 22.6.2010 r. (I FSK 1088/09) NSA stwierdził, iż w kontekście interpretacji art. 7 ust. 2 VATU: „Naczelny Sąd Administracyjny w pełni podziela motywów zaprezentowane w powyższym wyroku, wsparte poglądami wyrażonymi w wyrokach tut. Sądu, m.in.: I FSK 600/07, I FSK 743/07 oraz I FSK 60/08 i I FSK 922/08, w których również stwierdzono, że przekazanie przez podatnika bez wynagrodzenia towarów należących do jego przedsiębiorstwa na cele związane z tym przedsiębiorstwem w świetle art. 7 ust. 2 i 3 VATU, w brzmieniu obowiązującym od 1.6.2005 r., nie stanowi dostawy towarów, nawet jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w związku z nabyciem tych towarów”.

Natomiast opodatkowanie czynności wydania towaru uzależnione jest od przysługującego wydajacemu towar prawa do odliczenia. Biorąc jednak pod uwagę, że prawo do odliczenia powinno być realizowane natychmiast po powstaniu podatku naliczonego, decydujące znaczenie dla oceny istnienia prawa do odliczenia ma zamierzony (deklarowany) związek podatku naliczonego z czynnościami opodatkowanymi. Związek ten może mieć charakter bezpośredni lub pośredni. O związku bezpośrednim dokonywanych zakupów z działalnością podatnika można mówić wówczas, gdy nabywane towary służą np. dalszej odsprzedaży (towary handlowe) lub też nabywane towary są niezbędne do wytworzenia towarów będących przedmiotem dostawy. O pośrednim związku nabywanych towarów z działalnością przedsiębiorcy można natomiast mówić wówczas, gdy ponoszone wydatki wiążą się z całokształtem funkcjonowania przedsiębiorstwa – mają pośredni związek z działalnością gospodarczą opodatkowaną VAT. Chodzi przy tym o sytuacje, w których zakup towarów nie przyczynia się bezpośrednio do sprzedaży przez podatnika, lecz poprzez wpływ na ogólne funkcjonowanie przedsiębiorstwa jako całości. Bardzo często do kategorii wydatków mających pośredni wpływ na wykonywanie czynności opodatkowanych zalicza się koszty reprezentacji i reklamy, wydatki związane z organizacją akcji promocyjnych itp. Takie podejście do kwestii związku wydatków na działania marketingowe z działalnością opodatkowaną znajduje uzasadnienie zarówno w orzecznictwie sądów administracyjnych, jak i interpretacjach organów podatkowych, np.:

- 1) **WSA w Warszawie w wyroku z 7.3.2011 r., III SA/Wa 1617/10**, Legalis: „(...) w takiej części, w jakiej wydatki na nabycie towarów „spożytkowanych” w ramach czynności reprezentacji i reklamy dają się przypisać do ogólnych kosztów związanych z działalnością podatnika w sferze wykonywanych przez niego czynności opodatkowanych, w takiej sytuacji podatnik ma prawo odliczyć podatek naliczony, powołując się na art. 86 ust. 1 VATU. Wysokość odliczenia zależy więc od tego, czy czynności reprezentacji i reklamy wykonane przy wykorzystaniu nabytych towarów będą służyły wyłącznie sferze działalności podatnika, która jest opodatkowana, czy nie tylko jej”;
- 2) **DIS w Katowicach w interpretacji z 9.9.2016 r. (IBPP1/4512-383/16-1/MS)**: „ustawodawca nie precyzuje, w jakim zakresie i w jaki sposób towary i usługi muszą być wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, by pozwoliło to podatnikowi na odliczenie podatku naliczonego. Związek ten może być bezpośredni lub pośredni. Biorąc zatem pod uwagę, że przekazanie towarów gratisowych ma na celu promowanie przez Wnioskodawcę sprzedaży towarów podstawowych: map, książek i innych towarów, stwierdzić należy, iż przekazanie to będzie miało związek z prowadzoną przez Wnioskodawcę działalnością gospodarczą opodatkowaną podatkiem VAT (z wniosku wynika, że towar podstawowy opodatkowany jest właściwą stawką podatku VAT). Wobec powyższego przy nabyciu wskazanych we wniosku towarów w postaci: oleju samochodowego – Wnioskodawcy będzie przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego”.

Kwestia prawa do odliczenia VAT naliczonego jest jasna, jeśli chodzi o towary (produkty), które w ramach działalności gospodarczej podatnik sprzedaje. W takich przypadkach należy przyjąć, że prawo do odliczenia VAT naliczonego przy ich nabyciu lub wytworzeniu przysługuje, a w konsekwencji ich nieodpłatne wydanie będzie co do zasady podlegało

opodatkowaniu VAT (z wyjątkiem przypadków wyłączenia spod opodatkowania próbek, prezentów małej wartości itp.).

Przykład

Spółka XYZ jest dystrybutorem sprzętu RTV na rynku polskim. W ramach akcji promocyjnej Spółka XYZ wydała kilka sztuk nowych telewizorów, z którymi właśnie wchodzi na rynek. Przy nabyciu tych produktów przysługiwało jej prawo do odliczenia VAT naliczonego, przy czym Spółka XYZ zakładała, że będą one przeznaczone do sprzedaży. Ponieważ przy nabyciu tych produktów Spółka XYZ odliczyła VAT naliczony (miała do tego prawo), przy wydaniu będzie musiała naliczyć VAT należny.

Wyżej przedstawiony przykład dotyczył sytuacji, w której podatnik nabywa (wytwarza) towary z zamiarem ich sprzedaży, a następnie zmienia ich przeznaczenie. W praktyce wątpliwości podatników częściej dotyczą sytuacji, w których podatnicy nabywają towary, które „z góry” przeznaczone mają być do nieodpłatnego wydania (w szczególności prezenty). Właściwym podejściem wydaje się w tym przypadku naliczenie VAT należnego od nieodpłatnego wydania, jeśli towary przeznaczone są na cele działalności gospodarczej podatnika (np. prezenty wydawane w ramach budowania relacji z kontrahentem lub motywowania dystrybutorów do zwiększenia sprzedaży). W takim przypadku prawo do odliczenia VAT naliczonego przysługuje (pod warunkiem, że podatnik nabył prezenty w celu wykorzystania ich na cele działalności opodatkowanej VAT). Jeśli jednak towary wydawane nieodpłatnie w żaden sposób nie są związane z działalnością podatnika (np. są po prostu miłym gestem w stosunku do osoby obdarowanej), to prawo do odliczenia VAT naliczonego nie przysługuje, a w konsekwencji nieodpłatne wydanie towaru nie będzie podlegało opodatkowaniu VAT. Takie rozróżnienie znajduje potwierdzenie w praktyce organów podatkowych. Jako przykład warto wskazać dwie interpretacje:

- 1) **w interpretacji z 15.7.2014 r. (IPPP1/443-648/14-2/MPE) DIS w Warszawie** wskazał, że czynność przekazania w formie darowizny organizacjom pożytku publicznego produktów spożywczych (niebędących alkoholami) nie dają prawa do odliczenia: „Jak wynika z treści wniosku Wnioskodawca będzie kupował produkty spożywcze w celu przekazania ich w drodze darowizny na rzecz organizacji pożytku publicznego, zatem w żadnym momencie towary te nie będą służyły Wnioskodawcy czynnościom opodatkowanym. Wnioskodawca już przed zakupem wie, na jaki cel dokonuje zakupów, co oznacza, że dokonane zakupy nie będą wykorzystywane do czynności podlegających opodatkowaniu. W związku z tym Wnioskodawca nie będzie miał prawa do odliczenia podatku naliczonego przy zakupie tych towarów”.
- 2) **w interpretacji z 9.5.2018 r. (0114-KDIP1-3.4012.58.2018.2.ISK) Dyrektor KIS** rozstrzygnął w sprawie, w której podatnik zamierza przekazywać swoim kontrahentom okolicznościowe upominki (w ramach działań reprezentacyjnych i reklamowych), w szczególności opatrzone logotypem spółki lub grupy albo z nanesioną reklamą usług lub hasłem reklamowym (pamięci usb, na których może być nagrana prezentacja, lub filmy korporacyjne; długopisy, ołówki; broszury, ulotki; kalendarze, notesy; parasole; plecaki na laptopy) a ponadto słodczyce oraz wino (produkty bez logotypu, ale przekazywane w torbach lub opakowaniach z logo spółki). Cel przekazania był za każdym razem związany z promocją spółki

i jej usług. Przekazywanie towarów było uzasadnione obowiązującymi zwyczajami handlowymi i biznesowymi. Przekazania miały na celu kreowanie pozytywnego wizerunku spółki, przekazywanie informacji o firmie oraz reklamę w przypadku materiałów opatrzonych logo. Dlatego zdaniem Dyrektora KIS, zgodnie z art. 86 ust. 1 VATU, podatnikowi przysługiwało prawo do doliczenia podatku naliczonego od nabytych upominków jedynie w odniesieniu do tych, które zostaną przekazane w związku z działaniami reprezentacyjnymi i reklamowymi dotyczącymi prowadzonej opodatkowanej działalności gospodarczej.

Przedstawione wyżej stanowiska wydają się być wobec siebie przeciwne. Jeśli jednak weźmiemy pod uwagę przedstawione w stanach faktycznych interpretacji okoliczności, w jakich dochodziło do nabycia towarów „z góry” przeznaczonych do nieodpłatnego wydania, możliwe będzie ustalenie punktu granicznego oddzielającego transakcje (zdarzenia), w związku z którymi prawo do odliczenia przysługuje lub nie przysługuje. W pierwszej ze wskazanych wyżej interpretacji podatnik nabywa towary w celu ich nieodpłatnego przekazania w ramach realizowanych przez siebie zadań. Nieodpłatne przekazanie nie było w żaden sposób związane z działalnością podatnika podlegającą opodatkowaniu, w szczególności nie wpływało ono na zwiększenie sprzedaży, poprawę rozpoznawalności firmy lub produktów. Odmienna sytuacja miała miejsce w stanie faktycznym drugiej interpretacji. Tam podatnik przekazywał nieodpłatnie towary, aby zachęcić klientów do zakupów i budować swój pozytywny wizerunek. Ten cel wiązał transakcje nabycia towarów z działalnością opodatkowaną VAT, co wpłynęło na ocenę, że podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia.

Kierowanie się wskazanymi wyżej argumentami wydaje się być uzasadnione w celu ustalenia, czy od nabycia towarów „z góry” przeznaczonych do nieodpłatnego wydania możliwe jest odliczenie VAT naliczonego. W każdym wypadku analiza tego rodzaju transakcji powinna sprowadzać się do pytań, takich jak:

- 1) czy nieodpłatne przekazanie towarów przynosi korzyści firmie?
- 2) jeśli korzyści występują, to czy dotyczą one działalności opodatkowanej VAT?

Przykład

Spółka XYZ jest producentem elektronarzędzi na rynku polskim. Prezes Zarządu podjął decyzję o doposażeniu lokalnego przedszkola w komputery. Przekazanie komputerów nie odbywało się w ramach jakiegokolwiek sformalizowanego programu lub strategii Spółki XYZ. Samo przekazanie komputerów nie miało żadnego związku z działalnością Spółki. W konsekwencji Spółka XYZ nie miała prawa do odliczenia VAT naliczonego od zakupu komputerów. Na etapie ich przekazywania nie wystąpi również konieczność naliczenia VAT należnego.

Przykład

Spółka XYZ jest producentem elektronarzędzi na rynku polskim. W ramach działalności PR Spółka XYZ doposażyła lokalne jednostki straży pożarnej w sprzęt pomiarowy. Przekazanie miało na celu zbudowanie pozytywnego wizerunku Spółki XYZ wśród potencjalnych klientów. Chodziło o to, aby klienci rozpoznawali Spółkę XYZ jako firmę godną zaufania, która wspiera strażaków (osoby, które są darzone w społeczeństwie szacunkiem i sympatią). Przekazanie towarów miało związek z dzia-

łałnością Spółki. W konsekwencji Spółka XYZ miała prawo do odliczenia VAT naliczonego od zakupu sprzętu, ale na etapie jego przekazywania wystąpi konieczność naliczenia VAT należnego.

1.3. Wartość konsumpcyjna (materiały reklamowe)

Przy badaniu, czy nieodpłatnie przekazane towary w ogóle podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT należy w pierwszej kolejności określić, czy przekazywany towar ma wartość użytkową (konsumpcyjną) z punktu widzenia nabywcy. Jeżeli przekazywany nieodpłatnie towar nie miałby dla nabywcy żadnej wartości użytkowej (konsumpcyjnej), to wówczas przekazanie takiego towaru nie powinno podlegać opodatkowaniu VAT. W ten sposób realizowana jest jedna z podstawowych zasad systemu VAT – opodatkowanie konsumpcji.

Przepisy VATU nie definiują pojęcia wartości użytkowej (konsumpcyjnej). Zgodnie ze słownikową definicją (według Słownika języka polskiego PWN – <https://sjp.pwn.pl>) – „wartość” znaczy to, „ile coś jest warte pod względem materialnym; cecha tego, co jest dobre pod jakimś względem”. Z kolei „użytkowy” (według Słownika języka polskiego – <https://sjp.pwn.pl>) to: „mający praktyczne zastosowanie, przeznaczony do użytku (np. drewno użytkowe)”, „konsumpcja” to „wykorzystywanie dóbr i usług do zaspokojenia potrzeb”. W świetle tych definicji i powszechnego znaczenia słów „wartość użytkowa” przyjęć można generalnie, że oznacza ona zdolność danego towaru do zaspokojenia potrzeb nabywcy.

W obecnym stanie prawnym brak jest przepisów, które wyraźnie wyłączałyby z opodatkowania nieodpłatne przekazanie towaru, który nie ma wartości konsumpcyjnej dla osoby go otrzymującej. Przepisy VATU wyłączają bowiem spod opodatkowania prezenty małej wartości i próbki (art. 7 ust. 3). Przepis ten stanowi implementację przepisów wspólnotowych, tj. art. 16 VATDyr, zgodnie z którym: „Wykorzystanie przez podatnika towarów stanowiących część majątku jego przedsiębiorstwa do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników, które przekazuje nieodpłatnie lub, w ujęciu ogólnym, które przeznaczają do celów innych niż prowadzona przez niego działalność, gdy VAT od powyższych towarów lub ich części podlegał w całości lub w części odliczeniu, jest uznawane za odpłatną dostawę towarów. Za odpłatną dostawę towarów nie uznaje się jednakże wykorzystania do celów działalności przedsiębiorstwa podatnika towarów stanowiących prezenty o niskiej wartości i próbki”. Polski ustawodawca implementował tę regulację, przy czym od 1.6.2005 r. do 31.3.2013 r. brzmienie przepisu obejmowało drukowane materiały reklamowe. Już podczas rozszerzania treści art. 7 ust. 3 VATU o tego rodzaju towary wskazywano na niezgodność przepisów z prawem wspólnotowym⁶. Ostatecznie jednak uchwalono nowelizację art. 7 ust. 3 VATU, aby następnie po 8 latach ponownie znowelizować ten przepis, doprowadzając jego brzmienie do zgodności z przepisami wspólnotowymi. Co ciekawe, na etapie projektu nowelizacji z 2005 r. proponowano uchylene art. 7 ust. 3 VATU, a w zamian miało dojść do modyfikacji art. 7 ust. 2 VATU poprzez nadanie mu brzmienia: „Przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się również przekazanie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa za wyjątkiem przekazania: a) towarów nieposiadających lub po-

⁶ [http://orka.sejm.gov.pl/Druki4ka.nsf/wgdruk/3691/\\$file/3691.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki4ka.nsf/wgdruk/3691/$file/3691.pdf), dostęp: 23.5.2019 r.