

Uniwersytet Warszawski
Wydział Prawa i Administracji
Instytut Nauk Prawno-Administracyjnych
Katedra Prawa Finansowego

mgr Jacek Matarewicz

**Nadużycie koncepcji świadczeń złożonych na gruncie
stosowania przepisów o VAT w Polsce**

Autoreferat pracy doktorskiej

Promotor: prof. dr hab. Elżbieta Chojna-Duch

Recenzenci: prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic

prof. dr hab. Piotr Zapadka

Warszawa 2018

I. Uzasadnienie wyboru tematu pracy

Stosownie do definicji zawartej w słowniku języka polskiego PWN, „świadczenie” oznacza „*obowiązek wykonania lub przekazania czegoś na czyjś rzecz; też: to, co jest z tytułu takich zobowiązań wykonywane lub przekazywane; w prawie cywilnym: zachowanie się dłużnika przewidziane treścią zobowiązania*”¹, a „złożony” to „*składający się z części, elementów; obejmujący wiele aspektów i trudny do zrozumienia*”². Łącząc te dwa elementy w całość można dojść do wniosku, że termin „świadczenie złożone” oznacza obowiązek wykonania zadania składającego się z części, elementów. Takie uproszczenie jest więc prawidłowe również

w kontekście problemu skutków na gruncie przepisów dotyczących podatku od wartości dodanej w państwach członkowskich Unii Europejskiej oraz podatku od towarów i usług w Polsce³. Konsekwencją bowiem zastosowania koncepcji świadczeń złożonych jest przede wszystkim opodatkowanie wszystkich elementów (usług, dostaw) towarzyszących świadczeniu zasadniczemu według jednakowych zasad dotyczących m.in. ustalenia podstawy opodatkowania, momentu powstania obowiązku podatkowego VAT, zastosowania stawki VAT, udokumentowania i ewidencjonowania transakcji. Termin świadczenie złożone nie jest określony w przepisach prawa UE, jak i w Polsce. W związku z tym, w mojej ocenie stanowiącej jednocześnie hipotezę pracy, brak regulacji prawnych rodzi ryzyko nadużyć zarówno za strony organów państwa, jak i ze strony samych podatników.

Już w tytule pracy wskazano, że dotyczy ona stosowania prawa. Dlatego też obszernej analizie poddano orzeczenia sądów administracyjnych, TSUE oraz interpretacje organów podatkowych. Sądy i organy administracji, na kanwie konkretnych stanów faktycznych, dokonywały procesu wykładni przepisów tworzących podstawę prawną do rozstrzygnięcia, czy w danych okolicznościach przyjęcie koncepcji świadczenia złożonego jest w ogóle zasadne⁴. Nie jest to oczywiście jedynie analiza samego stanu prawnego, stąd w tytule pracy

¹ <https://sjp.pwn.pl/szukaj/swiadczenie.html>, dostęp: 27 kwietnia 2018 r.

² <https://sjp.pwn.pl/szukaj/zlozony.html>, dostęp: 27 kwietnia 2018 r.

³ zwanych dalej łącznie: „VAT”.

⁴ Por. Wyrok TSUE z 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 Card Protection Plan Ltd v. Commissioners of Customs & Excises; Wyrok TSUE z dnia 27 września 2012 r. w sprawie Field Fisher Waterhouse LLP przeciwko Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs C-392/11; Wyrok TSUE z 27 października 2005 r. w sprawie w sprawie C-41/04 Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV v. Staatssecretaris van Financien.

pojawiła się wspomniana informacja o problematyce świadczeń złożonych na gruncie stosowania przepisów. Analiza stanu prawnego jest więc jedynie elementem pracy, której ujęcie ma znacznie szerszy aspekt.

Podstawowym zagadnieniem analitycznym omawianym w pracy jest analiza zagrożeń, jakie wiążą się z nadużywaniem koncepcji świadczeń złożonych. Pozwala to zastosować m.in. niższą lub wyższą stawkę VAT, a w skrajnych przypadkach w ogóle nie opodatkować transakcji poprzez przyjęcie zagranicznej jurysdykcji podatkowej.

II. Przedmiot i cele badawcze

Przedmiotem rozważań w niniejszej rozprawie doktorskiej jest stosowanie koncepcji świadczeń złożonych przez organy podatkowe, sądy administracyjne oraz samych podatników. Osiągnięcie końcowego wyniku badań jest więc efektem analizy orzeczeń oraz interpretacji wydawanych na tle konkretnych stanów faktycznych. Wybrane orzeczenia TSUE, które zostały omówione w pracy dowodzą, że problem opodatkowania VAT według jednolitych zasad wszystkich towarów lub usług dostarczanych przez przedsiębiorców w ramach realizacji jednego projektu/zlecenia dotyczy wszystkich państw członkowskich. W pracy analizowane są orzeczenia wydawane na kanwie regulacji obowiązujących w różnych krajach Unii Europejskiej. Starano się wykazać, że definicję świadczenia złożonego można byłoby uregulować w przepisach krajowych pod warunkiem, że wewnętrzna definicja uwzględni dorobek orzecznicy TSUE. Przepisy wspólnotowe nie zawierają bowiem takiej wzorcowej definicji, którą miałyby implementować poszczególne kraje Unii. Na wprowadzenie takiej definicji nie decydują się inne państwa członkowskie, co sprawia, że uchwalenie takiej definicji przez polski parlament mogłoby być pierwowzorem dla innych państw lub KE, która na podstawie tej propozycji mogłaby wprowadzić odpowiednie zmiany we wspólnotowych przepisach o VAT (tu: dyrektywie 2006/112/WE lub rozporządzeniu 282/2011).

III. Tezy pracy i metodologia

Zasadniczą tezą badawczą niniejszej pracy jest potrzeba uregulowania pojęcia świadczenia złożonego na gruncie krajowych przepisów o VAT. Dlatego też w poszczególnych etapach pracy zastosowane zostały metody badawcze, zmierzające do uzyskania materiału pozwalającego opracować i rozwiązać postawiony problem naukowy. Należą do nich metody: formalno-dogmatyczna, porównawcza oraz empiryczna. Wstępną metodą, jaką posłużono się przy pisaniu pracy jest metoda formalno-dogmatyczna. Metoda ta została wykorzystana do analizy obowiązujących przepisów dotyczących VAT oraz do zbadania poglądów doktryny. Metoda empiryczna posłużyła do badań dorobku sądów administracyjnych, interpretacji indywidualnych oraz ogólnych organów podatkowych, komunikatów MF, a także różnego rodzaju raportów przygotowanych przez instytucje publiczne oraz prywatne. Na potrzeby pracy przeprowadzono również badanie empiryczne, które wykazało opodatkowanie różnymi stawkami VAT przez np. dyskonty spożywcze tych samych produktów spożywczych (tj. np. chipsów oraz chrupek kukurydzianych)⁵. W niewielkim stopniu w pracy zastosowano metodę porównawczą, dotyczącą definicji funkcjonujących w praktyce i przepisach prawa podatkowego, których obowiązywanie pozwala wyciągnąć wnioski co do błędów legislacyjnych w tych pojęciach, a także konsekwencji ich wprowadzenia, co w sposób bezpośredni pokazuje praktyka stosowania tych pojęć przez organy podatkowe, podatników oraz sądy. Chodzi tu o takie pojęcia jak m.in.:

- 1) ang. *reasonable prudent person* - związane historycznie ze stosowaniem prawa prywatnego (cywilnego). Może to okazać się przydatne w kontekście oceny potrzeb konsumenta, będących jednymi z kluczowych warunków stosowania teorii świadczeń złożonych, a także
- 2) jednolitej gospodarczo transakcji, której definicję wprowadzono na potrzeby opodatkowania dostaw określonych towarów z kategorii elektroniki, których wartość netto dostaw przekracza w ramach właśnie tej jednolitej gospodarczo transakcji kwotę 20.000 zł.

IV. Struktura pracy

⁵ Stosowanie różnych stawek na produkty spożywcze rodzi ryzyka, o których mowa w niniejszej pracy, zwłaszcza w sytuacjach, gdy podatnicy sprzedając takie produkty tworzą sztuczne zestawy mające rzekomo podlegać opodatkowaniu jednakową stawką VAT, np. gadżet / brelok dodany do chipsów lub oranżada dodana do pięciu paczek chrupek.

W rozdziale I pracy zatytułowanym *Geneza i znaczenie pojęcia świadczenie złożone na gruncie przepisów o VAT* zwrócono uwagę na brak legalnej definicji terminu świadczenie złożone. Dużo miejsca poświęcono ocenie znaczenia orzecznictwa sądowego w procesie kształtowania pojęcia będącego motywem przewodnim niniejszej pracy. Wskazano także na podstawowe kryteria, jakich na kanwie przedmiotowych orzeczeń wymaga się od co najmniej dwóch świadczeń (towarów lub usług), aby uznać je za złożone. Wśród warunków koniecznych podkreślono nierozzerwalny związek ekonomiczny świadczenia głównego ze świadczeniem pobocznym. Zasadą bowiem jest odrębne opodatkowanie wszystkich towarów i usług, jednak świadczenie obejmujące jedną usługę z ekonomicznego punktu widzenia nie powinno być sztucznie dzielone, aby nie zakłócić funkcjonowania systemu VAT. W tym kontekście, zwrócono uwagę na znaczenie naturalnych oczekiwań konsumenta, który nabywając określone towary lub usługi może być obiektywnie przyzwyczajony do otrzymywania tzw. świadczenia złożonego. W rozdziale I oceniono również naturalne przyczyny stosowania koncepcji świadczeń złożonych, które wynikają z systemu VAT. Chodzi tu o:

- korzyści podatnika związane z zachowaniem prawa do odliczenia VAT naliczonego z tytułu zakupu towarów (np. materiałów budowlanych, od których VAT naliczony kalkulowany jest wg stawki podstawowej), sprzedawanych następnie w ramach świadczenia złożonego według stawki preferencyjnej (np. usługi budowlanej związanej ze społecznym programem mieszkaniowym);
- oczekiwania klientów podatnika, mających prawo do odliczenia (np. pakiety konferencyjne objęte stawką podstawową wynoszącą 23%, dające nabywcy prawo do odliczenia VAT naliczonego, podczas gdy usługi noclegowe lub gastronomiczne już takiego prawa do odliczenia nie dają⁶);
- oczekiwania klientów podatnika, niemających w ogóle lub mających ograniczone prawo do odliczenia VAT naliczonego (np. szpital jest zainteresowany nabyciem świadczeń z jak najniższym VAT, bowiem jako podmiot świadczący przede wszystkim usługi zwolnione z VAT jego prawo do odliczenia VAT naliczonego jest mocno ograniczone);

⁶ Zgodnie z art. 88 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT, obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika usług noclegowych i gastronomicznych, z wyjątkiem nabycia gotowych posiłków przeznaczonych dla pasażerów przez podatników świadczących usługi przewozu osób.

- korzyści aparatu państwowego związane ze stosowania jak najwyższej stawki VAT do wszystkich dostaw i usług realizowanych przez podatników.

Wymienione przyczyny stanowią zarazem cele, dla których uzasadnione staje się uregulowanie terminu świadczenie złożone na gruncie przepisów o VAT.

Ideę stosowania terminu „świadczenie złożone” ukształtowało orzecznictwo sądowe, przede wszystkim TSUE. Nie bez znaczenia są również orzeczenia sądów administracyjnych, które odnoszą się do sporów podatkowych powstałych w Polsce. W rozdziale II omówione zostały więc kluczowe orzeczenia TSUE, które bezpośrednio lub pośrednio odnoszą się do omawianego problemu. Orzeczenia te zostały pogrupowane na cztery kategorie.

Pierwsza kategoria orzeczeń ukształtowała podstawowe kryteria decydujące o uznaniu, że w ogóle mamy do czynienia ze świadczeniem złożonym. Kryteria te są pomocne w wytypowaniu świadczenia dominującego oraz włączeniu wszystkich usług pobocznych do podstawy opodatkowania VAT usługi dominującej. W wyroku w sprawie *Card Protection Plan Ltd v. Commissioners of Customs & Excises*, TSUE sformułował po raz pierwszy zasadę, że należy określić zasadnicze cechy transakcji w celu ustalenia, czy podatnik świadczy na rzecz klienta, kilka odrębnych usług zasadniczych czy też jedną usługę⁷. W postanowieniu w sprawie *Purple Parking Ltd, Airparks Services Ltd* przeciwko HMRC TSUE odniósł się do oczekiwań konsumenta w kontekście uznania usług parkowania samochodu i transferu na lotnisko za świadczenie złożone⁸. W wyrokach w sprawie *Field Fisher Waterhouse LLP* przeciwko *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs C-392/11*⁹, *RLRE Tellmer Property sro p-ko Finančni reditelství v Řsti nad Labem*¹⁰ oraz *Minister Finansów v. Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*¹¹ wskazał, w jakich przypadkach świadczenia dodatkowe nabywane przez najemcę mogą stanowić element podstawy opodatkowania VAT usługi zasadniczej, jaką jest najem. Wreszcie, w wyroku w polskiej sprawie *BGŻ Leasing sp. z*

⁷ Wyrok TSUE z 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 *Card Protection Plan Ltd v. Commissioners of Customs & Excises*.

⁸ Postanowienie TSUE z 19 stycznia 2012 r. w sprawie C-117/11 *Purple Parking Ltd, Airparks Services Ltd* przeciwko HMRC.

⁹ Wyrok TSUE z dnia 27 września 2012 r. w sprawie *Field Fisher Waterhouse LLP* przeciwko *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs C-392/11*

¹⁰ Wyrok TSUE z 11 czerwca 2009 r. w sprawie C-572/07 *RLRE Tellmer Property sro p-ko Finančni reditelství v Řsti nad Labem*

¹¹ Wyrok TSUE z 16 kwietnia 2015 r. w sprawie C-42/14 *MF v. Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*.

o.o. v. DIS w Warszawie określił, w jakich przypadkach usługi dodatkowe, takie jak np. ubezpieczenie przedmiotu leasingu, mogą stanowić element podstawy opodatkowania raty leasingowej¹². Orzeczenia te są analizowane w rozdziale II.

Druga kategoria orzeczeń dotyczy stworzenia kryteriów pozwalających ocenić, które ze świadczeń ma charakter dominujący, co wynika m.in. z wyroków m.in.: w sprawie pomiędzy Muys' en De Winter-s Bouw-en Aannetningsbedrijf BV a Staatssecretaris van Financien (Holandia)¹³, który dotyczył tzw. kredytu kupieckiego oraz w sprawie Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV v. Staatssecretaris van Financien na temat dostawy oprogramowania wraz z przystosowaniem¹⁴. Trzecia kategoria orzeczeń omówionych w rozdziale II dotyczy ukształtowania zasady opodatkowania świadczenia złożonego w kraju właściwym dla usługi dominującej, a także elementów koniecznych, dla uznania, że podatnik korzysta z tzw. stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Kolejna kategoria wyroków, omówiona w rozdziale II, dotyczy natomiast szczególnej procedury VAT marża¹⁵, w których TSUE wyraził pogląd, że dla ustalenia, czy mamy do czynienia z jednolitą usługą, czy też z różnymi usługami, fakt ustalenia jednej ceny za świadczenie (świadczenia) nie ma znaczenia decydującego, a może jedynie sugerować, iż w rzeczywistości mamy do czynienia z jednolitą usługą¹⁶.

W rozdziale III opisano i poddano analizie orzeczenia polskich sądów administracyjnych odnoszące się do problematyki świadczeń złożonych w wybranych branżach, tj. budowlanej, hotelarskiej, finansowej, medycznej oraz reklamowej. Z branży budowlanej wybrane zostały wyroki dotyczące m.in. możliwości przyporządkowania prac wykończeniowych w ramach formuły dostawy mieszkań pod klucz do dostawy samego mieszkania, a także problemów stawkowych związanych z remontami i pracami konserwacyjnymi dotyczącymi społecznego budownictwa mieszkaniowego. Jeżeli chodzi o branżę hotelarską, to omówione zostały

¹² Wyrok TSUE z 17 stycznia 2013 r. w sprawie C-224/11 BGŻ Leasing sp. z o.o. v. DIS w Warszawie.

¹³ Wyrok TSUE z 27 października 1993 r. w sprawie C-281/91 pomiędzy Muys' en De Winter-s Bouw-en Aannetningsbedrijf BV a Staatssecretaris van Financien (Holandia)

¹⁴ Wyrok TSUE z 27 października 2005 r. w sprawie w sprawie C-41/04 Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV v. Staatssecretaris van Financien

¹⁵ Jest to szczególna procedura, w której podstawą opodatkowania VAT jest marża uzyskana przez sprzedawcę. Ma ona zastosowanie do określonych grup, towarów i usług. Zazwyczaj wiąże się także z opodatkowaniem marży preferencyjną stawką VAT.

¹⁶ por. Wyrok TSUE z 22 października 1998 r. w połączonych sprawach C-308/96 and C-94/97 Commissioners of Customs and Excise v T.P. Madgett, R.M. Baldwin and The Howden Court Hotel.

wyroki oraz interpretacje, w których spór między właścicielami hoteli a administracją skarbową dotyczył różnych dodatkowych świadczeń oferowanych przez hotele (np. zabiegi SPA, dodatkowe wycieczki, wyżywienie), które miałyby być potraktowane jako element składowy usługi noclegowej. Podobny problem dotyczy oczywiście wybranych orzeczeń dotyczących branży finansowej, gdzie wybrano przypadki m.in. technicznej obsługi płatności dokonywanych za pomocą kart płatniczych w kontekście uznania ich za element kompleksowej usługi w zakresie transakcji płatniczych (art. 43 ust. 1 pkt 40 ustawy o VAT), czynności związanych z restrukturyzacją pożyczek w kontekście uznania ich za element kompleksowej umowy pożyczki (art. 43 ust. 1 pkt 38 ustawy o VAT), czy wreszcie usług konwojowania wartości pieniężnych w kontekście uznania ich za element kompleksowej transakcji dotyczącej środków płatniczych (art. 43 ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT). We wszystkich przypadkach celem podporządkowania dodatkowych czynności pod usługę podstawową było ich zwolnienie z VAT. Jak dowodzą liczne orzeczenia, rozstrzygnięcie, które z takich świadczeń mogą stanowić element usługi kompleksowej nie jest czywiste i jednoznaczne, co potwierdza celowość stworzenia definicji ustawowej pojęcia świadczenie złożone. Jeżeli chodzi o wybrane orzeczenia dotyczące branży medycznej obejmują one m.in. dostawy sprzętu medycznego wraz z pracami adaptacyjnymi, a także budowy szpitala wraz ze znajdującymi się w ścianach budynku instalacjami gazów medycznych. W rozdziale III znajduje się również ocena istotnego orzeczenia dla domów mediowych i firm marketingowych, tj. wyroku TSUE w sprawie Baxi Group Ltd.¹⁷

W rozdziale IV przedstawiono przykłady i oceniono przyczyny nadużywania koncepcji świadczeń złożonych. Autor zwrócił uwagę na niektóre przypadki z praktyki, w których rozdzielanie świadczeń bywa bardzo problematyczne, jak np. w przypadku konserwacji obiektów wspólnot mieszkaniowych, gdzie inną stawką VAT opodatkowane są prace dotyczące lokali mieszkalnych, lokali użytkowych, poza bryłą budynku, na terenach zielonych, w bryle budynku etc. VAT jest podatkiem najbardziej dochodowym dla budżetu państwa. Nie powinno więc dziwić, że statystycznie większość prowadzonych przez administrację skarbową postępowań dotyczy właśnie rozliczeń z tytułu VAT. Nadmierna koncentracja organów państwa na zagadnieniach dotyczących VAT prowadzi do nieuniknionych błędów, z których część jest eliminowana przez sądy administracyjne. Nie każdy jednak podatnik

¹⁷ Wyrok TSUE z 7 października 2010 r. w sprawie C-55/09 Baxi Group Ltd.

decyduje się na spór sądowy, stąd uzasadnione jest wprowadzenie przepisu, który pozwoli zminimalizować błędy urzędnicze, a jednocześnie błędy popełnione przez samych podatników. W rozdziale IV oceniono również dotychczas obowiązujące krajowe regulacje, które dotyczą w pewnym sensie zbliżonych zagadnień, tj. sprzedaży w formie zestawów towarów objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia oraz definicji jednolitej gospodarczo transakcji, która okazała się zbyt ogólnikowa. Należy czerpać wzorce i wyciągać wnioski z doświadczeń dotyczących funkcjonowania definicji jednolitej gospodarczo transakcji nakazującej opodatkować na zasadach odwrotnego obciążenia transakcje przekraczające łącznie 20.000 zł netto¹⁸.

We wnioskach, w ramach uwag *de lege ferenda* znajduje się propozycja zmian legislacyjnych będących efektem prac badawczych związanych z przygotowywaniem niniejszej pracy, tj. definicji świadczenia złożonego oraz czynności dominującej.

V. Wyniki analizy i postulaty *de lege ferenda*

Jak wynika z licznie przywoływanych w tej pracy orzeczeń TSUE, sądów administracyjnych oraz interpretacji urzędowych, możliwość zastosowania w danym przypadku koncepcji świadczeń złożonych wciąż budzi poważne wątpliwości praktyczne, a często prowadzi do bardzo istotnych kwotowo sporów z organem podatkowym. Niepokojące jest to, że te same orzeczenia TSUE są podstawą do przyjęcia skrajnie różnych i sprzecznych ze sobą stanowisk, czego nie da się pogodzić z zasadą pewności prawa. Różne są grupy interesariuszy powołujących się na wyroki sądowe, stąd zasadne jest wprowadzenie regulacji prawnych będących podstawą do orzekania w każdej sprawie, w której możliwe będzie stosowanie

¹⁸ Chodzi o przepisy dotyczące sprzedaży określonych towarów z kategorii elektroniki, których łączna wartość netto w ramach jednolitej gospodarczo transakcji przekracza 20.000 zł. Zgodnie z art. 17 ust. 1c ustawy o VAT, *W przypadku dostaw towarów wymienionych w poz. 28-28c załącznika nr 11 do ustawy przepis ust. 1 pkt 7 stosuje się, jeżeli łączna wartość tych towarów w ramach jednolitej gospodarczo transakcji obejmującej te towary, bez kwoty podatku, przekracza kwotę 20 000 zł. Stosownie do art. 17 ust. 1d ustawy o VAT, za jednolitą gospodarczo transakcję, o której mowa w ust. 1c, uznaje się transakcję obejmującą umowę, w ramach której występuje jedna lub więcej dostaw towarów wymienionych w poz. 28-28c załącznika nr 11 do ustawy, nawet jeżeli są one dokonane na podstawie odrębnych zamówień lub wystawianych jest więcej faktur dokumentujących poszczególne dostawy.* Przepisy te co prawda nie dotyczą świadczeń złożonych, ale w ocenie autora są przydatne dla oceny merytorycznej warstwy tej pracy, przez to, że odnoszą się do kwestii rozstrzygnięcia, w jakich przypadkach kilka odrębnych zdarzeń można traktować jako jedno z punktu widzenia zasad opodatkowania VAT (na zasadzie odwrotnego obciążenia).

koncepcji świadczeń złożonych. Z nieuregulowanego prawnie zagadnienia swoje korzyści próbują czerpać tzw. optymalizatorzy podatkowi, nadużywając prawa poprzez m.in. tworzenie sztucznych zestawów, zaniżając przy tym stawki VAT na sprzedawane towary i usługi. Nie chodzi oczywiście tu tylko o przestępców i jaskrawe przypadki nadużyć, bowiem czasem

w sprawach drobniejszych podatnicy, mając wątpliwości co do klasyfikacji własnych świadczeń, świadomie wybierają wariant korzystniejszy dla nich lub ich klientów. Mowa jest o przypadkach, gdy zastosowana klasyfikacja jest sporna, a jej wybór nie wypełnia znamion czynu zabronionego. Z drugiej strony, nierzadko zdarza się, że to organy podatkowe domagają się zapłaty wyższego podatku od wszystkich świadczeń dodatkowych (pobocznych), mimo że traktując je odrębnie podlegałyby opodatkowaniu stawką preferencyjną. Przykładem takiego profiskalnego podejścia organów jest m.in. tzw. zapewnienie najemcy mediów (np. woda, energia elektryczna, wywóz śmieci) związanych z najmem lokalu użytkowego albo usługi utrzymania pasa zieleni wzdłuż autostrady świadczone przez podmiot odpowiedzialny za zapewnienie odpowiedniej jakości dróg na tych autostradach¹⁹.

W systemie prawnym prawa stanowionego (ang. *statutory law*), który obowiązuje również w Polsce, to przepisy prawne są podstawą działania organów podatkowych (art. 120 Ordynacji podatkowej, art. 7 Konstytucji). Z tych wszystkich powodów, w ramach uwagi *de lege ferenda* podjęto próbę stworzenia projektu regulacji prawnych, które definiują pojęcie „świadczenia złożonego” oraz „czynności dominującej”. Z pewnością uprości to również i ujednotoczy stosowanie prawa w tym zakresie. Taka legalna definicja pozwoli istotnie ograniczyć skalę sporów interpretacyjnych. Proponowane definicje nie wydają się zbyt ogólnikowe, ani zbyt kazuistyczne, co może zapobiegać sytuacjom wydawania wewnętrznie sprzecznych rozstrzygnięć, a także pozwoli zachować ich aktualność mimo postępu technologicznego, etc. Bazując na dotychczasowych doświadczeniach uwzględniono w pracy w definicji świadczenia złożonego zasadę odrębnego opodatkowania każdego świadczenia (usługi i towaru) na gruncie przepisów o VAT. Stosowanie koncepcji świadczeń złożonych ma być wyjątkiem od tej zasady.

¹⁹ Por. wyrok NSA z 28 października 2016 r., sygn. I FSK 344/15