

Warszawa, 1 września 2004 r.

Do:

Ministra Finansów RP
Sz. P. Mirosława Gronickiego
Ministerstwo Finansów RP
ul. Świętokrzyska 12
00 – 916 Warszawa

Szanowny Panie Ministrze!

Celem niniejszego listu jest przedstawienie zagrożeń stojących przed polską branżą drukarską w wyniku wydawanych przez urzędy oraz izby skarbowe sprzecznych interpretacji w zakresie przepisów dotyczących podatku od towarów i usług (dalej: VAT) obowiązujących od 1 maja 2004 r. Poniżej przytaczamy przedmiotowe interpretacje, przedstawiamy nasze stanowisko i zwracamy się z wnioskiem o usunięcie rozbieżności w zakresie wykładni poprzez wydanie przez Ministra Finansów oficjalnej interpretacji opisanych poniżej przepisów na podstawie art. 14 § 2 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹ (dalej: Ordynacja podatkowa).

Zmiana przepisów dotyczących VAT

Ustawa o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r.² (dalej: ustawa o VAT) określa w sposób odmienny – aniżeli czyniły to analogiczne przepisy w zakresie VAT obowiązujące przed 1 maja 2004 r. - katalog czynności opodatkowanych. Zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy o VAT opodatkowaniu podlega m.in. „*odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju*”. Przez dostawę towarów rozumie się „*przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel*” (art. 7 ust. 1 ustawy o VAT), natomiast świadczenie usług jest to „*każde świadczenie (...), które nie stanowi dostawy towarów*” (art. 8 ust. 1 ustawy o VAT).

¹ Dz.U. z 1997 r., nr 137 poz. 926, z późn. zmianami

² Dz.U. z 2004 r., nr 54 poz. 535

W przypadku czynności wykonywanych przez drukarnie ich klasyfikacja dla celów VAT jako dostawa towarów lub świadczenie usług wymaga uwzględnienia szczególnych uwarunkowań specyficznych dla branży drukarskiej. Najważniejszym z takich uwarunkowań jest w ocenie Polskiej Izby Druku (dalej: Izba Druku) fakt, że drukarnie oferują zazwyczaj swoim kontrahentom dwa odmienne rodzaje świadczeń w zakresie druku. Druk na zlecenie nabywcy może być bowiem wykonywany na papierze niestanowiącym własności drukarni i powierzonym jej przez zlecającego, bądź też na papierze własnym drukarni, nabywanym przez nią we własnym zakresie od podmiotów trzecich. W tym ostatnim przypadku cena za wydrukowane materiały obejmuje nie tylko wartość druku, ale również koszt wykorzystanego papieru. O ile w przypadku druku wykonywanego na papierze powierzonym drukarni przez nabywcę zamówionych książek lub czasopism bezsporne pozostaje klasyfikowanie takiej czynności dla celów VAT jako świadczenia usług, o tyle w przypadku druku wykonywanego na papierze stanowiącym własność drukarni opinie polskich urzędów i izb skarbowych są rozbieżne. W wydawanych przez organy podatkowe oficjalnych interpretacjach zamieszczonych m.in. w dostępnym na stronach Ministerstwa Finansów Systemie Informacji Podatkowej, organy te prezentują niejednolite stanowisko. Niektóre z nich twierdzą, że dokonywana przez drukarnie dostawa materiałów wydrukowanych na papierze własnym (np. gotowych książek, czasopism, magazynów) powinna być dla celów VAT traktowana jako dostawa towarów, inne natomiast – że należy w tym przypadku rozpoznać świadczenie usług. Poprawna kwalifikacja tych czynności dla celów VAT ma, jak wskazano w dalszej części opracowania, kluczowe znaczenie dla ustalenia właściwej stawki VAT z tytułu sprzedaży materiałów drukowanych na papierze własnym odbiorcom z innych krajów, zarówno z Unii Europejskiej (w ramach wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów – WDT) jak też spoza terytorium Wspólnoty (w ramach eksportu). Poniżej prezentujemy wybrane interpretacje w celu udowodnienia występujących rozbieżności w wykładni przepisów dokonywanej przez organy podatkowe.

Rozbieżności interpretacyjne w pismach organów podatkowych

I tak, zdaniem Naczelnika Małopolskiego Urzędu Skarbowego wyrażonym w piśmie z 4 maja 2004 r. (sygnatura PP-1/443/6/2004/BM, w załączeniu), wydanym na podstawie art. 14a § 1 Ordynacji podatkowej, druk na własnym papierze, a następnie zbycie tego towaru stanowi w myśl art. 7 ust. 1 ustawy o VAT odpłatną dostawę towarów. W opinii Naczelnika Małopolskiego Urzędu Skarbowego „jeżeli z zawartych umów z kontrahentami wynika, że przedmiotem dostawy ma być towar, posiadający odpowiednie oznaczenie wg PKWiU, a nie świadczenie usługi drukowania (oznaczonej odmiennie od towaru wg PKWiU) to czynność ta spełnia warunki definicji dostawy towaru, o której mowa w art. 7, ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.” Jednak Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie w piśmie z 29 lipca 2004 r. (sygnatura PP-1/005/2/448/04, w załączeniu) prostując wyżej przedstawioną informację zajął odmienne stanowisko i uznał, że „druk materiałów na papierze własnym jak i na powierzonym, na gruncie ustawy z dnia 11.03.2004 r. o podatku VAT będzie podlegał opodatkowaniu podatkiem VAT jako usługa drukarska – w myśl art. 8 ust. 1 w/w ustawy.” Argumentacja zawarta w powyższym piśmie oparta jest na stwierdzeniu, że „wydrukowane książki nie są własnością drukarni”, gdyż nie ma ona prawa do ich dystrybucji. Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie wskazuje również, że „Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług nie rozróżnia usług na papierze powierzonym przez podmiot zlecający czy też na papierze własnym.”

Należy wskazać, że stanowisko odmienne od wyrażonego przez Dyrektora Izby Skarbowej w Krakowie zostało przedstawione przez Drugi Urząd Skarbowy w Katowicach w odpowiedzi z 20 maja 2004 r. (sygnatura IIUSPP/443/6/55/69533/04, w załączeniu) na wniosek podatnika o udzielenie pisemnej informacji o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego zgłoszony w trybie art. 14a § 1 Ordynacji podatkowej. Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w Katowicach wskazuje wyraźnie, że „(...) *kluczowym dla rozstrzygnięcia omawianego problemu będzie zaklasyfikowanie czynności wytwarzania książek do właściwego grupowania statystycznego. Istotne przy tym może być to, czy w procesie wytwarzania książki podatnik używa materiałów własnych czy też powierzonych.*” Przytoczone w piśmie argumenty statystyczne wskazują jednoznacznie, że druk książek na papierze własnym drukarni nie spełnia statystycznej definicji usługi.

Izba Skarbowa w Krakowie w swoim piśmie również opiera się na argumentach statystycznych - odwołuje się do posiadanej opinii urzędu statystycznego, zgodnie z którą czynności wykonywane przez drukarnie na zlecenie podmiotów gospodarczych, w wyniku których powstają wydawnictwa dziełowe i prasowe, są klasyfikowane zgodnie z Polską Klasyfikacją Wyrobów i Usług (PKWiU) jako „Usługi drukowania książek”. Zgodnie jednak z zasadami metodycznymi PKWiU, przytaczanymi również przez Drugi Urząd Skarbowy w Katowicach w powołanej wcześniej odpowiedzi na pytanie podatnika z 20 maja 2004 r., pod pojęciem usług rozumie się „*wszelkie czynności świadczone na rzecz jednostek gospodarczych prowadzących działalność o charakterze produkcyjnym nie tworzące bezpośrednio nowych dóbr materialnych*”. Wynikiem czynności wykonywanych przez drukarnię na papierze własnym są niewątpliwie nowe i kompletne dobra materialne, takie jak czasopisma, magazyny lub książki; a zatem czynności takie nie mogą mieścić się w statystycznej definicji usług. Drugi Urząd Skarbowy w Katowicach zauważa również, że „*zgodnie zaś z pkt 5.3.6 ww. statystycznych zasad metodycznych, współdziałanie w procesie produkcji nie tworzące bezpośrednio nowych dóbr ma miejsce przede wszystkim wtedy, gdy jedna jednostka (przedsiębiorstwo) na zlecenie drugiej jednostki (przedsiębiorstwa) uszlachetnia wyrób dostarczony przez zamawiającego lub świadczy podobną usługę przemysłową. W PKWiU wyodrębnione zostały pewne klasy dla tego typu porozumień produkcyjnych. Są to zwłaszcza usługi związane z wyrobami włókienniczymi w dziale 17 i wyrobami metalowymi w dziale 28, a także usługi poligraficzne w dziale 22.*”

Izba Druku pragnie zauważyć, że w przytaczanych opiniach organy podatkowe w oparciu o argumenty statystyczne przesądzają w sposób rozbieżny o konsekwencjach sprzedaży materiałów drukowanych na papierze własnym w zakresie VAT. Zdaniem Izby Druku powyższa rozbieżność może zostać wyeliminowana bezpośrednio na podstawie przepisów ustawy o VAT, bez konieczności odwoływania się do argumentów statystycznych. Należy bowiem podkreślić, że w świetle ustawy o VAT obowiązującej od 1 maja 2004 r. przed odwołaniem się do klasyfikacji statystycznych należy każdorazowo ustalić, czy dana czynność stanowi – zgodnie z ustawową definicją zawartą w art. 7 ust. 1 – dostawę towarów, czy też nie spełnia tej definicji i w związku z tym należy ją traktować jako świadczenie usług. Dopiero po ustaleniu, czy mamy do czynienia z towarem lub usługą, uzasadnione jest odwoływanie się do klasyfikacji statystycznych w celu ustalenia, jaką stawką VAT należy opodatkować daną dostawę towarów lub świadczenie usług.

Stanowisko Izby Druku

Zdaniem Izby Druku w sytuacji, gdy druk odbywa się na papierze własnym, dokonywana przez drukarnie sprzedaż materialnego efektu drukowania powinna być uznana za dostawę towarów. Poniżej przedstawione zostały argumenty podatkowe wskazujące na prawidłowość takiej klasyfikacji.

Ustawa o VAT

Jak wspomniano na wstępie, zgodnie z przepisami ustawy o VAT przez dostawę towarów rozumie się „*przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel*” (art. 7 ust. 1 ustawy o VAT), natomiast świadczenie usług jest to „*każde świadczenie (...), które nie stanowi dostawy towarów*” (art. 8 ust. 1 ustawy o VAT).

Należy podkreślić, że w przeciwieństwie do przepisów VAT obowiązujących przed 1 maja 2004 r., ustawodawca nie posługuje się już pojęciem „*sprzedaż towarów*”. W definicji dostawy towarów nie ma również żadnego odwołania do terminu „*przeniesienie własności*”, które zawęziłoby zakres przedmiotowy tak określonej dostawy towarów. Z art. 7 ust. 1 ustawy o VAT wynika zatem, że definicja dostawy towarów nie jest ograniczona jedynie do dokonania transakcji sprzedaży w rozumieniu kodeksu cywilnego. Wręcz przeciwnie, jest ona bardzo szeroka i wskazuje, że „*istotny jest przede wszystkim ekonomiczny, a nie prawny aspekt transakcji, w ramach której podatnik przenosi na nabywcę prawo do rozporządzania towarami jak w przypadku własności*”¹.

W zakresie tak definiowanej dostawy towarów (przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel) mieszczą się zatem wszelkie czynności prowadzące do przeniesienia własności towarów, np. zamiana, wydanie rzeczy w zamian za wierzytelność itp., które w starej ustawie o VAT² traktowane były jako „*czynności zrównane ze sprzedażą*”. Jednocześnie – co jest nowością w stosunku do regulacji obowiązujących przed 1 maja 2004 r. – dostawa towarów obejmuje również czynności nieprowadzące do przeniesienia własności dóbr, lecz powodujące przeniesienie faktycznej możliwości rozporządzania rzeczą – „*rozporządzania towarami jak właściciel*”.

Konkludując, art. 7 ust. 1 ustawy o VAT zawierający definicję dostawy towarów poza czynnościami prowadzącymi do przeniesienia własności obejmuje również wszelkie transakcje prowadzące do przekazania ekonomicznego władztwa nad rzeczą w taki sposób, że nabywca może nią dysponować jak właściciel, niezależnie od tego czy doszło do przeniesienia własności rzeczy w rozumieniu cywilistycznym. Innymi słowy, dostawa towarów występuje zgodnie z tym przepisem zawsze wtedy, gdy w wyniku danej transakcji nabywca będzie mógł faktycznie dysponować rzeczą (czyli wtedy, gdy powstanie i zostanie zbyty przez drukarnie materialny efekt prac, do którego to efektu odwołują się również przepisy statystyczne).

¹ Janusz Zubrzycki, *Leksykon VAT*, str. 19, Unimex 2004.

² Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. z 1993 r., nr 11 poz. 50 z późn. zmianami), uchylona z dniem 1 maja 2004 r.

Mając powyższe na względzie, argumentacja przytoczona w piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Krakowie w celu uzasadnienia poglądu, że czynności drukarskie, niezależnie od własności papieru, powinny być klasyfikowane jako świadczenie usług z uwagi na fakt, iż wydrukowane książki nie są własnością drukarni i nie ma ona praw do ich dystrybucji, nie znajduje oparcia w przepisach ustawy o VAT. Niewątpliwie jest bowiem, że zbycie przez drukarnię materiałów wydrukowanych na własnym papierze stanowi odpłatną dostawę towarów w rozumieniu nowej ustawy o VAT. W wyniku transakcji bowiem prawo do rozporządzania jak właściciel wydrukowanymi na papierze własnymi książkami, czasopismami bądź innymi materiałami jest przenoszone z drukarni na nabywcę³.

Zgodność z VI Dyrektywą

Izba pragnie zwrócić uwagę, że od 1 maja 2004 r. akty prawne obowiązujące w Polsce, w tym ustawa o VAT, muszą być zgodne z zasadami wyrażonymi w VI Dyrektywie Rady Wspólnot Europejskich z 17 maja 1977 r.⁴ (dalej: VI Dyrektywa). Również stosowanie i interpretacja przepisów ustawy muszą realizować postulaty wspólnego zharmonizowanego podatku VAT zawarte w VI Dyrektywie. Akt ten w sposób analogiczny do ustawy o VAT definiuje pojęcie dostawy towarów. Mianowicie, zgodnie z art. 5 ust. 1 VI Dyrektywy, dostawa towarów oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako właściciel.

VI Dyrektywa już od wielu lat jest przedmiotem wykładni w doktrynie oraz orzeczeń Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (dalej: ETS), a dokonywane przez niego interpretacje jej przepisów są w istocie wiążące dla Państw Członkowskich Unii Europejskiej, a więc od 1 maja 2004 r. również dla Polski. Zgodnie z przyjętą wykładnią powołanego art. 5 ust. 1 VI Dyrektywy regulacja ta wprowadza definicję dostawy towarów, która odwołuje się do ekonomicznego władztwa nad rzeczą. W konsekwencji przedmiotem opodatkowania w VAT na gruncie omawianego przepisu jest nie tylko przeniesienie własności rzeczy, ale również inne transakcje wywierające podobne skutki z ekonomicznego punktu widzenia. Prawdopodobnie takiej wykładni potwierdził również ETS w sprawie C-320/88 pomiędzy Shipping and Forwarding Enterprise Safe B.V. a Staatsecretaris van Financiën (Holandia). W wydanym orzeczeniu ETS stwierdził, że dostawa towarów w rozumieniu art. 5 ust. 1 VI Dyrektywy nie powinna być ograniczona jedynie do prawnego przeniesienia własności. Zdaniem ETS, z powołanego przepisu VI Dyrektywy jasno

³ Jak przypuszcza Izba Druku, obawy Izby Skarbowej w Krakowie może budzić fakt, że omawiany typ transakcji nie obejmuje sprzedaży praw własności intelektualnej (praw autorskich) w odniesieniu do wydrukowanych treści (gdyż te stanowią od początku własność nabywcy). Należy jednak pamiętać, że zgodnie z art. 52 ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. Prawo autorskie (Dz.U. z 2000 r., nr 80 poz. 904, tekst jednolity, z późn. zmianami) prawa na dobrach niematerialnych (takie jak prawa autorskie) mają charakter autonomiczny i niezależny w stosunku do praw odnoszących się do rzeczy (w tym przypadku papieru, na którym utwory stanowiące przedmiot prawa autorskiego są utrwalone). Chociaż więc drukarni nie przysługują autorskie prawa majątkowe do wydrukowanych utworów, przysługuje jej jednak prawo własności do papieru i ewentualnie innych materiałów, na którym utwór jest utrwalony i drukarnia może nim rozporządzać w dowolny sposób. W związku z tym przedmiotowa transakcja niewątpliwie prowadzi do uzyskania przez nabywcę możliwości rozporządzania wydrukowanymi materiałami jak właściciel, której to możliwości nie posiadał przed dokonaniem zakupu. W wyniku transakcji drukarnia zbywa bowiem własność przetworzonego przez nią papieru, który jest nośnikiem praw nabywcy i w ten sposób przekazuje kontrahentowi pełną własność wydrukowanych materiałów, która wcześniej była w pewien szczególnie sposób „podzielona” między drukarnię oraz nabywcę. Innym przykładem transakcji, w której prawo do rozporządzania towarem jak właściciel jest zbywane niezależnie od prawa autorskiego jest sprzedaż książek przez księgarnię, która nie jest właścicielem związanych z nimi praw autorskich (a mimo to nikt nie ma wątpliwości, iż księgarnia sprzedaje towary, a nie świadczy usługi).

⁴ 77/388/EEC

wynika, że kładzie on nacisk na faktyczne dysponowanie rzeczą, a nie na zbycie prawa własności.⁵

Praktyka innych krajów UE

Zdaniem Izby Druku istniejące w Polsce rozbieżności interpretacyjne i wątpliwości, w jaki sposób dla celów VAT należy traktować zbycie materiałów drukowanych na papierze należącym do drukarni, można wyeliminować w oparciu o doświadczenia i praktykę innych krajów Wspólnoty. Izba Druku dysponuje danymi dotyczącymi klasyfikacji czynności drukarskich świadczonych dla zagranicznych kontrahentów w większości krajów członkowskich Unii Europejskiej (Luksemburg, Niemcy, Włochy, Wielka Brytania, Austria, Francja, Hiszpania, oraz z nowych członków UE - Słowacja i Węgry). Szczegółowe podsumowanie przeprowadzonego badania zostało przedstawione w załączeniu do niniejszego opracowania. Wynika z niego wyraźnie, że w zbadanych jurysdykcjach zbycie materiałów drukowanych na papierze należącym do drukarni traktowane jest jako dostawa towarów, podczas gdy drukowanie na papierze powierzonym przez nabywcę stanowi świadczenie usług na ruchomym majątku rzeczowym. Należy podkreślić, że powyższa praktyka przyjęta została nie tylko przez kraje należące do Unii Europejskiej przed 1 maja 2004 r., ale również przez kraje takie jak Słowacja lub Węgry, które przystąpiły do Wspólnoty w tym samym czasie, co Polska.

Na uwagę zasługuje również fakt, że w badanych krajach nie ma żadnego związku pomiędzy regulacjami statystycznymi a przepisami VAT. Istotne jest również, że w żadnym z badanych krajów przedstawione powyżej podejście praktycznie nie wynika w bezpośredni sposób z przepisów VAT różnicujących konsekwencje na gruncie tego podatku druku na materiale własnym i powierzonym, lecz znajduje oparcie w przyjętej praktyce oraz oficjalnych interpretacjach organów podatkowych, w tym również organów odpowiadających polskiemu Ministerstwu Finansów. Przyjęcie w Polsce odmiennego od obowiązującego w innych krajach Wspólnoty traktowania dla celów VAT czynności drukarskich na papierze własnym będzie mieć – w ocenie Izby Druku – negatywny wpływ na pozycję konkurencyjną polskich drukarni na rynkach zagranicznych.

Istotność poprawnej kwalifikacji i zakaz pogarszania warunków konkurencji

Dokonanie właściwej kwalifikacji przedmiotowej transakcji jest szczególnie istotne w odniesieniu do eksportu oraz WDT. Zgodnie z art. 2 pkt 8 ustawy o VAT eksport został zdefiniowany jako potwierdzony przez urząd celny wyjazd wywóz towarów z terytorium kraju poza terytorium Wspólnoty w wykonaniu czynności określonych w art. 7, czyli dostawy towarów. Natomiast w myśl art. 13 ust. 1 tej ustawy, WDT to wywóz towarów z terytorium kraju na terytorium innego państwa członkowskiego również w wykonaniu dostawy towarów. W świetle przytoczonych regulacji, jeśli zbycie materiałów drukowanych na papierze własnym i ich wywóz z kraju może zostać uznane za dostawę towarów, to transakcja może podlegać opodatkowaniu stawką 0% jako

⁵ Taka sama wykładnia art. 5 ust. 1 VI Dyrektywy prezentowana jest w pierwszym dostępnym na polskim rynku komentarzu do tego aktu „VI Dyrektywa VAT” pod redakcją Krzysztofa Sachsa, C.H. Beck, Warszawa 2003, str. 103 i następane.

eksport lub WDT. W przeciwnym wypadku będzie ona traktowana dla celów VAT jako odpłatne świadczenie usług na terytorium Polski opodatkowane stawką 22%.

Do tej pory działalność eksportowa była w przemyśle drukarskim opodatkowana stawką 0%. Opodatkowanie eksportu i WDT 22% VAT prowadziłyby do załamania zagranicznych zamówień dla polskich przedsiębiorstw z branży drukarskiej. Należy bowiem pamiętać, że pozostałe Państwa Członkowskie Unii Europejskiej uznają – jak wskazano powyżej – że zbycie materiałów wydrukowanych na własnym papierze na rzecz zagranicznych dostawców stanowi WDT lub eksport towarów, które są preferencyjnie opodatkowane. Przyjęcie odmiennego traktowania przedmiotowej działalności w Polsce spowodowałoby pozbawienie branży drukarskiej w Polsce konkurencyjności wobec podmiotów unijnych i w konsekwencji naruszenie podstawowej zasady zharmonizowanego podatku VAT w Unii Europejskiej – zakazu pogorszenia warunków konkurencji, która została wyrażona w preambule do VI Dyrektywy: „(...) należy zapewnić, by wspólny system podatków obrotowych nie wprowadzał nierównego traktowania w zależności od pochodzenia towarów o usług, tak by ostatecznie możliwe było stworzenie wspólnego rynku umożliwiającego równą konkurencję i będącego rzeczywistym rynkiem wewnętrznym”. Wagę wspomnianej zasady wielokrotnie podkreślał ETS wskazując, że bez jej zachowania nie jest możliwa faktyczna realizacja podstawowego celu istnienia Wspólnoty, jakim jest stworzenie wspólnego rynku zapewniającego swobodny przepływ kapitału, towarów i osób⁶. Należy podkreślić, że sprzeczna z tą zasadą interpretacja przepisów ustawy o VAT stanowiłaby autodyskryminację krajowych podmiotów gospodarczych i zaprzeczenie podstawowego celu przystąpienia Polski do Unii – zapewnienia polskim przedsiębiorcom dostępu do wspólnego rynku na równych zasadach z podmiotami z pozostałych Państw Członkowskich.

Pozycja polskiej branży poligraficznej

Realizacja powyższych postulatów jest istotna tym bardziej, że funkcjonowanie i dalszy rozwój polskiej branży drukarskiej są w znacznej mierze uzależnione od popytu na rynkach zagranicznych na drukowane w Polsce książki lub czasopisma. W ostatnich latach bowiem czytelnictwo w Polsce regularnie spada. Przykładowo przed sześciu laty 39% dorosłych Polaków czytało dzienniki, a rok temu ten odsetek obniżył się do 32%⁷. Jednocześnie z roku na rok wartość materiałów drukowanych sprzedawanych za granicę regularnie wzrasta. Zaklasyfikowanie dla celów VAT produkcji materiałów drukowanych na papierze własnym i ich sprzedaży na rzecz zagranicznych wydawców jako świadczenia usług spowoduje konieczność opodatkowania takich transakcji 22% stawką VAT właściwą dla usług poligraficznych. To z kolei skutkować będzie koniecznością podniesienia przez polskie drukarnie cen drukowanych przez nie książek i czasopism. Zagraniczni nabywcy mogą wprawdzie występować do polskich organów skarbowych o zwrot VAT zapłaconego w Polsce, niemniej jednak praktyka w tym zakresie dowodzi, że czas oczekiwania na rozpatrzenie takich wniosków przekracza zwykle kilkanaście miesięcy. W związku z tym można zasadnie spodziewać się utraty przez polskie drukarnie ich pozycji konkurencyjnej na zagranicznych rynkach, a co za tym idzie – utraty wielu z ich obecnych zagranicznych kontraktów. Dla nich bowiem działaniem racjonalnym

⁶ Np.: orzeczenie w sprawie C-74/91 pomiędzy Komisją Europejską a Republiką Federalną Niemiec lub orzeczenie w połączonych sprawach 138/86 pomiędzy Direct Cosmetics Ltd a Commissioners of Customs and Excise (Wielka Brytania) oraz 139/86 pomiędzy Laughtons Photographs Ltd a Commissioners of Customs and Excise (Wielka Brytania).

⁷ Dane własne Izby Druku

w obliczu podwyżki cen będzie przeniesienie zamówień na druk do drukarni w innych krajach (np. w sąsiadującej z Polską Słowacji lub na Węgrzech). Sytuacja taka może doprowadzić do upadłości wielu polskich drukarni i utraty miejsc pracy przez zatrudnione w nich osoby.

Potencjalne zagrożenie spójności systemu podatkowego

Należy również zauważyć, że ewentualne przyjęcie stanowiska, zgodnie z którym dostawa książek przez drukarnię stanowi świadczenie usługi drukarskiej może w obliczu praktyki przyjętej przez inne Państwa Członkowskie UE prowadzić do podwójnego opodatkowania pewnych czynności lub też braku ich opodatkowania. Dla przykładu wystarczy rozważyć hipotetyczną sytuację niemieckiej drukarni współdziałającej z polską drukarnią (jako podwykonawcą) w celu wydrukowania książek na rynek włoski. Przyjmując podejście, że sprzedaż wydrukowanych książek stanowi usługę drukarską, sprzedaż przez podmiot niemiecki książek transportowanych bezpośrednio z Polski dla wydawcy włoskiego nie zostanie opodatkowana w Polsce (usługa drukarska jest opodatkowana w miejscu siedziby usługodawcy, zgodnie z art. 27 ust. 1 ustawy o VAT). Transakcja ta nie zostanie jednak opodatkowana również w Niemczech, jako że z perspektywy niemieckich przepisów nastąpiło nie świadczenie usług, lecz dostawa towarów, która powinna być opodatkowana w Polsce (jako kraju, w którym znajdują się towary w momencie rozpoczęcia transportu). Jak wyraźnie wynika z powyższego przykładu, jedynie przyjęcie podejścia, że sprzedaż materiałów wydrukowanych na własnym papierze drukarni stanowi dostawę towarów umożliwi realizację postulatu spójności systemu podatkowego i zapobiegnie w praktyce występowaniu sytuacji, w których dana transakcja (wskutek rozbieżności interpretacyjnych pomiędzy Państwami Członkowskimi) nie podlega w ogóle opodatkowaniu.

Podsumowanie

Zdaniem Izby Druku zarówno brzmienie polskich przepisów VAT, jak również praktyka przyjęta przez większość krajów Unii Europejskiej nie pozostawiają wątpliwości, że zbycie przez drukarnie gotowych książek, czasopism lub innych materiałów drukowanych na papierze własnym na rzecz zagranicznych kontrahentów powinno dla celów tego podatku być klasyfikowane jako dostawa towarów. Niemniej jednak rozbieżność stanowisk prezentowana przez polskie organy skarbowe w oficjalnych interpretacjach jest powodem niepotrzebnych niejasności w tym zakresie.

Izba Druku pragnie podkreślić, że przyjęcie interpretacji odmiennej w stosunku do prezentowanego przez nią stanowiska, a w szczególności interpretacji zbieżnej z przedstawioną przez Izbę Skarbową w Krakowie, nie tylko nie znajduje oparcia w polskich regulacjach podatkowych ani statystycznych, ale również byłoby niezgodne z przepisami wspólnotowymi oraz unijną praktyką. Niezgodność z regulacjami unijnymi ma z kolei bezpośrednie negatywne przełożenie na pozycję konkurencyjną polskich drukarni na zagranicznych rynkach i może w sposób bezpośredni przyczynić się do zahamowania rozwoju – jeśli nie do kryzysu – polskiej branży drukarskiej. W ocenie Izby Druku zapobiec tym negatywnym zjawiskom w sposób skuteczny może jedynie Minister Finansów RP, wydając, tak jak uczyniono to w większości

krajów Unii Europejskiej, oficjalną i zgodną z przepisami polskimi i wspólnotowymi interpretację w tym zakresie.

Z poważaniem,

W imieniu Polskiej Izby Druku:

.....

Załączniki:

1. Pismo Małopolskiego Urzędu Skarbowego z dnia 4 maja 2004 r., sygnatura PP-1/443/6/2004/BM
2. Pismo Izby Skarbowej w Krakowie z dnia 29 lipca 2004 r., sygnatura PP-1/005/2/448/04
3. Pismo Drugiego Urzędu Skarbowego w Katowicach z dnia 20 maja 2004 r., sygnatura IIUSPP/443/6/55/69533/04
4. Wyniki badania dotyczącego konsekwencji w zakresie VAT czynności wykonywanych przez drukarnie na zlecenie nabywców z innych krajów

Załącznik 1. Pismo Małopolskiego Urzędu Skarbowego z dnia 4 maja 2004 r., sygnatura PP-1/443/6/2004/BM

PP-1/443/6/2004/BM

**NACZELNIK
MAŁOPOLSKIEGO
URZĘDU SKARBOWEGO
os. Bohaterów Września 80
31-621 Kraków**

Kraków, dnia 04.05.2004

Naczelnik Małopolskiego Urzędu Skarbowego w Krakowie, w odpowiedzi na zapytanie doręczone w dniu 15.04.2004 r. z zakresu podatku od towarów i usług, działając na podstawie art. 14 a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz.926, ze zm.), wyjaśnia, co następuje;

Przedmiotem zapytania Spółki jest rozstrzygnięcie kwestii zdefiniowania wykonywanych czynności na gruncie przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Przedmiotem działalności Spółki jest drukowanie czasopism, magazynów, katalogów, instrukcji, książek telefonicznych i innych materiałów. Druk odbywa się na papierze nie stanowiącym własności Spółki i powierzonym jej przez zamawiającego usługę drukarską, bądź na papierze własnym Spółki - nabywanym przez nią od osób trzecich. W ocenie Wnioskodawcy druk materiałów na własnym papierze, a następnie zbycie tego towaru stanowi w myśl art. 7 ust. 1 w/w ustawy odpłatną dostawę towaru.

Analizując powyższe zagadnienie, tutejszy Urząd stwierdza, że stanowisko Strony znajduje uzasadnienie w zacytowanych przepisach podatkowych.

Jeżeli z zawartych umów z kontrahentami wynika, że przedmiotem dostawy ma być towar, posiadający odpowiednie oznaczenie wg PKWiU, a nie świadczenie usługi drukowania (oznaczonej odmiennie od towaru wg PKWiU) to czynność ta spełnia warunki definicji dostawy towaru, o której mowa w art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535). Dostawą towarów w myśl powołanego przepisu jest przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Wyprodukowana przez Spółkę broszura, czasopismo czy książka spełnia ustawową definicję towaru, zawartą w art. 2. pkt 6 w/w ustawy (rzeczy ruchome jak również wszelkie postacie energii, budynki i budowle) lub ich części, będące przedmiotem czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, które są wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, a także grunty.)

W świetle powyższych ustaleń tutejszy Urząd potwierdza stanowisko Spółki wyrażone w doręczonym zapytaniu.

DYREKTOR
IZBY SKARBOWEJ W KRAKOWIE

31-007 Kraków, ul. Wiślna 7, identyfikator: 001021270,
tel.: (012) 4295222, 4220122, fax: (012) 4224386

Kraków, 2004-07-29

PP-1/005/2/448/04

dotyczy: informacji udzielonej przez Naczelnika Małopolskiego Urzędu Skarbowego nr PP-1/443/6/2004/BM z dnia 04.05.2004 r. w sprawie stosowania przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług.

Dokonując na podstawie art. 14b § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. nr 137, poz. 926 ze zm.) weryfikacji w/w informacji Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie prostuje zawarta w niej oceną prawną:

Jak wynika z treści pisma Spółki z dnia 15.04.2004r przedmiotem działalności Spółki jest drukowanie czasopism, magazynów, katalogów, instrukcji, książek telefonicznych i innych materiałów. Druk odbywa się na papierze nie stanowiącym własności Spółki i powierzonym jej przez zamawiającego usługę drukarską, bądź na papierze własnym Spółki - nabywanym przez nią od osób trzecich. Przedmiotem zapytania Spółki jest kwestia dotycząca zakwalifikowania czynności wykonywanych przez Spółkę na gruncie ustawy z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług.

W ocenie Spółki druk na papierze powierzonym na gruncie ustawy o VAT obowiązującej od 01.05.2004 r. jest świadczeniem usług, zaś druk materiałów na własnym papierze, a następnie zbycie tego towaru stanowi odpłatną dostawą towaru.

Zgodnie z opinią statystyczną Urzędu Statystycznego w Krakowie z dnia 22.03.2001 r. nr KRB-5672-298/2001, wydaną w odpowiedzi na pismo tut. Izby Skarbowej z dnia 06.02.2001 r. nr IS-II-825/84/01, czynności wykonywanej przez drukarnie na zlecenie podmiotów gospodarczych, w wyniku której powstają wydawnictwa dziełowe i prasowe są klasyfikowane do symbolu PKWiU 22.22.31 00.00 Usługi drukowania książek.

Ponadto zauważa się, iż wydrukowane książki nie są własnością drukarni. Nie ma ona bowiem praw do ich dystrybucji. Po wykonaniu usługi druku wydaje je do podmiotu zlecającego ich druk. Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług nie rozróżnia usług druku na papierze powierzonym przez podmiot zlecający czy też na papierze własnym. Biorąc powyższe pod uwagę należy stwierdzić, iż druk materiałów na papierze własnym jak i na powierzonym, na gruncie ustawy z dnia 11.03.2004 r. o podatku VAT, będzie podlegał opodatkowaniu podatkiem VAT jako usługa drukarska - w myśl art.8 ust. 1 w/w ustawy.

Załącznik 3. Pismo Drugiego Urzędu Skarbowego w Katowicach z dnia 20 maja 2004 r., sygnatura IIUSPP/443/6/55/69533/04

Sygnatura: IIUSPP/443/6/55/69533/04

Data: 2004.05.20

Autor: Drugi Urząd Skarbowy w Katowicach

Pytanie podatnika

Jaką stawkę podatku VAT należy zastosować po dniu 1 maja 2004 r. w przypadku wytwarzania książek?

Zgodnie z art. 146 ust. 1 pkt 3 lit. a cyt. ustawy w okresie od dnia przystąpienia Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej do dnia 31 grudnia 2007 r. stawkę podatku 0 % stosuje się do dostaw w kraju i wewnątrzspółnotowego nabycia czasopism specjalistycznych oraz książek (PKWiU ex 22.11) - z wyłączeniem książek adresowych o zasięgu krajowym, regionalnym i lokalnym, książek telefonicznych, teleksów i telefaksów (PKWiU 22.11.20-60.10), nut, map i ulotek - oznaczonych stosowanymi na podstawie odrębnych przepisów symbolami ISBN.

Zastosowanie prawidłowej stawki podatku wymaga ustalenia czy podatnik dokonuje dostawy towarów czy też świadczy usługę. Przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (art. 7 ust. 1 ustawy). Natomiast przez świadczenie usług rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 ustawy. Przy czym zarówno towary jak i usługi (za wyjątkiem usług elektronicznych) identyfikowane są na podstawie przepisów o statystyce publicznej ? art. 2 pkt 6 oraz art. 8 ust. 3 ustawy.

Zasadą jest, że zainteresowany podmiot sam klasyfikuje prowadzoną działalność, swoje produkty (wyroby i usługi), towary, środki trwałe i obiekty budowlane wg zasad określonych w poszczególnych klasyfikacjach i nomenklaturach. Zaś w przypadku jakichkolwiek trudności w ustaleniu właściwego grupowania, może się zwrócić do Ośrodka Interpretacji Standardów Klasyfikacyjnych Urzędu Statystycznego w Łodzi (ul. Suwalska 29, 93-176 Łódź).

Podkreślenia wymaga, że zgodnie z generalnym trójpodziałem działalności gospodarczej, działalność dzieli się na trzy główne grupy: produkcja, handel i usługi. Znajduje to swoje odzwierciedlenie w grupowaniach statystycznych.

Zgodnie z pkt 4.1 statystycznych zasad metodycznych Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług jest klasyfikacją produktów pochodzenia krajowego oraz z importu, przy czym:

- pod pojęciem produktów rozumie się wyroby i usługi;
- pod pojęciem wyrobów rozumie się surowce, półfabrykaty, wyroby finalne oraz zespoły i części tych wyrobów - o ile występują w obrocie;
- pod pojęciem usług rozumie się:
 - wszelkie czynności świadczone na rzecz jednostek gospodarczych prowadzących działalność o charakterze produkcyjnym nie tworzące bezpośrednio nowych dóbr materialnych - usługi na rzecz produkcji;
 - wszelkie czynności świadczone na rzecz jednostek gospodarki narodowej oraz na rzecz ludności, przeznaczone dla celów konsumpcji indywidualnej, zbiorowej i ogólnospołecznej.

Zgodnie zaś z pkt 5.3.6 ww. statystycznych zasad metodycznych, współdziałanie w procesie produkcji nie tworzące bezpośrednio nowych dóbr ma miejsce przede wszystkim wtedy, gdy jedna jednostka (przedsiębiorstwo) na zlecenie drugiej jednostki (przedsiębiorstwa) uszlachetnia wyrób dostarczony przez zamawiającego lub świadczy podobną usługę przemysłową. W PKWiU

wyodrębnione zostały pewne klasy dla tego typu porozumień produkcyjnych. Są to zwłaszcza usługi związane z wyrobami włókienniczymi w dziale 17 i wyrobami metalowymi w dziale 28, a także usługi poligraficzne w dziale 22. (...). Wobec powyższego kluczowym dla rozstrzygnięcia omawianego problemu będzie zaklasyfikowanie czynności wytwarzania książek do właściwego grupowania statystycznego.

Istotne przy tym może być to czy w procesie wytwarzania książki podatnik używa materiałów własnych czy też powierzonych.

Obowiązek ten, jak wyjaśniono wyżej, spoczywa na podatniku. Dopiero ustalenie prawidłowego symbolu PKWiU pozwoli na wyjaśnienie w zakresie prawidłowej stawki podatku VAT.

Załącznik 4. Wyniki badania dotyczącego konsekwencji w zakresie VAT czynności wykonywanych przez drukarnie na zlecenie nabywców z innych krajów

	Papier należy do drukarni				Papier należący do nabywcy			
Kraj	Sposób klasyfikowania	Miejsce świadczenia	Podstawa prawna	Konsekwencje podatkowe	Sposób klasyfikowania	Miejsce świadczenia	Podstawa prawna	Konsekwencje podatkowe
Luksemburg	<u>Wewnątrz-wspólnotowa dostawa towarów</u>	Kraj siedziby drukarni	Praktyka administracyjna w zakresie VAT przyjęta w Luksemburgu	Zwolnienie z VAT z prawem do odliczenia (odpowiednik stawki 0% VAT)	<u>Usługa</u> (prace na ruchomym majątku rzeczowym)	Kraj członkowski UE, który wydał numer VAT ID nabywcy	Brak	Poza zakresem opodatkowania VAT z prawem do odliczenia
Niemcy	<u>Wewnątrz-wspólnotowa dostawa towarów</u>	Kraj siedziby drukarni	VI Dyrektywa Niemieckie przepisy VAT dotyczące konsekwencji WDT	Zwolnienie z VAT z prawem do odliczenia (odpowiednik stawki 0% VAT)	<u>Usługa</u> (prace na ruchomym majątku rzeczowym)	Kraj członkowski UE, który wydał numer VAT ID nabywcy	VI Dyrektywa Niemieckie przepisy VAT dotyczące konsekwencji świadczenia usług na ruchomym majątku rzeczowym	Poza zakresem opodatkowania VAT z prawem do odliczenia
Włochy	<u>Wewnątrz-wspólnotowa dostawa towarów</u>	Kraj siedziby drukarni	Interpretacje wydane przez organy podatkowe	Zwolnienie z VAT z prawem do odliczenia (odpowiednik stawki 0% VAT)	<u>Usługa</u> (prace na ruchomym majątku rzeczowym)	Kraj członkowski UE, który wydał numer VAT ID nabywcy	Rozporządzenia wykonawcze VAT, Interpretacje wydane przez organy podatkowe	Poza zakresem opodatkowania VAT z prawem do odliczenia
Wielka Brytania	<u>Wewnątrz-wspólnotowa dostawa towarów</u>	Kraj siedziby drukarni	Ustawa o VAT, regulacje wydane przez brytyjskie władze celne	Stawka 0% VAT	<u>Usługa</u> (prace na ruchomym majątku rzeczowym)	Co do zasady kraj członkowski UE, który wydał numer VAT ID nabywcy	Ustawa o VAT oraz rozporządzenie wykonawcze, regulacje wydane przez brytyjskie władze celne	Poza zakresem opodatkowania VAT z prawem do odliczenia

Austria	<u>Wewnątrz- wspólnotowa dostawa towarów</u>	Kraj siedziby drukarni	Nie powołano żadnych podstaw prawnych, odpowiedzi bazują na regulacjach VI Dyrektywy	Zwolnienie z VAT z prawem do odliczenia (odpowiednik stawki 0% VAT)	<u>Usługa</u> (prace na ruchomym majątku rzeczowym)	Kraj członkowski UE, który wydał numer VAT ID nabywcy	Nie powołano żadnych podstaw prawnych, odpowiedzi bazują na regulacjach VI Dyrektywy	Poza zakresem opodatkowania VAT z prawem do odliczenia
Francja	<u>Wewnątrz- wspólnotowa dostawa towarów</u>	Kraj siedziby drukarni	Oficjalne pisma ministerialne oraz orzecznictwo	Zwolnienie z VAT z prawem do odliczenia (odpowiednik stawki 0% VAT)	<u>Usługa</u> (prace na ruchomym majątku rzeczowym)	Kraj członkowski UE, który wydał numer VAT ID nabywcy	Oficjalne pisma ministerialne oraz orzecznictwo	Poza zakresem opodatkowania VAT z prawem do odliczenia
Hiszpania	<u>Wewnątrz- wspólnotowa dostawa towarów</u>	Kraj siedziby drukarni	Nie powołano żadnych podstaw prawnych poza regulacjami VI Dyrektywy	Zwolnienie z VAT z prawem do odliczenia (odpowiednik stawki 0% VAT)	<u>Usługa</u> (prace na ruchomym majątku rzeczowym)	Kraj członkowski UE, który wydał numer VAT ID nabywcy	Nie powołano żadnych podstaw prawnych poza regulacjami VI Dyrektywy	Poza zakresem opodatkowania VAT z prawem do odliczenia
Węgry	<u>Wewnątrz- wspólnotowa dostawa towarów</u>	Kraj siedziby drukarni	Pismo Ministerstwa Finansów	Stawka 0% VAT	<u>Usługa</u> (prace na ruchomym majątku rzeczowym)	Kraj członkowski UE, który wydał numer VAT ID nabywcy	Pismo Ministerstwa Finansów	Poza zakresem opodatkowania VAT z prawem do odliczenia
Słowacja	<u>Wewnątrz- wspólnotowa dostawa towarów</u>	Kraj siedziby drukarni	Nie powołano żadnych podstaw prawnych poza przepisami ustawy	Stawka 0% VAT	<u>Usługa</u> (prace na ruchomym majątku rzeczowym)	Kraj członkowski UE, który wydał numer VAT ID nabywcy	Nie powołano żadnych podstaw prawnych poza przepisami ustawy	Poza zakresem opodatkowania VAT z prawem do odliczenia

UWAGA: W tabeli podsumowano podstawowe konsekwencje w zakresie VAT czynności dokonywanych przez drukarnie w innych krajach UE. W poszczególnych krajach możliwość opodatkowania WDT stawką 0% (zastosowania zwolnienia z prawem do odliczenia) lub przeniesienia miejsca opodatkowania usługi na majątku ruchomym do kraju nabywcy może być uzależniona od spełnienia różnych warunków formalnych (wymogi dokumentacyjne itd.).