

ROZLICZANIE VAT W ORZECZNICTWIE I WYJAŚNIENIACH IZB SKARBOWYCH

I. OKREŚLANIE PODSTAWY OPODATKOWANIAstr. 2

1. Koszty zastępstwa procesowego str. 4
2. Jak opodatkować sprzedaż usług wypoczynkowych dla pracowników? str. 5
3. Wniesienie wkładu niepieniężnego do spółki z o.o. str. 7
4. Wystawienie faktury korygującej po udzieleniu rabatu..... str. 8

II. ZASADY USTALANIA MOMENTU POWSTANIA OBOWIĄZKU PODATKOWEGOstr. 9

1. Kiedy rozliczyć otrzymaną dotację? str. 13
2. Sprzedaż towaru znajdującego się w magazynie kontrahenta..... str. 14
3. Służbowe telefony wykorzystywane do celów prywatnych..... str. 14
4. Obowiązek podatkowy przy sprzedaży samochodów str. 15
5. Usługi udzielenia licencji str. 17

III. ODLICZANIE VAT OD SAMOCHODÓWstr. 18

1. Obowiązek złożenia aktualizacji informacji VAT-26 str. 22
2. Odliczenie VAT od samochodów demonstracyjnych str. 23
3. Prawo do odliczenia podatku naliczonego w związku z nabyciem paliwa
przy wykorzystaniu kart paliwowych..... str. 24
4. Dodatkowe badanie techniczne samochodu..... str. 26

IV. STAWKI I ZWOLNIENIA Z VATstr. 27

1. Refakturowanie mediów przy umowie użyczenia lokali..... str. 29
2. Sprzedaż napoi w ramach usługi gastronomicznej str. 31
3. Zwolnienie z VAT usług udzielania pożyczek..... str. 32
4. Określenie stawki VAT na szkolenia e-learningowe..... str. 33
5. Opodatkowanie sprzedaży nieruchomości gruntowej str. 35

I. OKREŚLANIE PODSTAWY OPODATKOWANIA

➤ Ogólna zasada ustalania podstawy opodatkowania w VAT

Na mocy art. 29a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. nr 177, poz. 1054 ze zm.), zwanej dalej „ustawą o VAT” – **podstawą opodatkowania jest generalnie wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.**

Podstawa opodatkowania obejmuje (art. 29a ust. 6 ww. ustawy):

- 1) podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku;
- 2) koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

Podstawa opodatkowania nie obejmuje natomiast kwot:

- 1) stanowiących obniżkę cen w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty;
- 2) udzielonych nabywcy lub usługobiorcy opustów i obniżek cen, uwzględnionych w momencie sprzedaży;
- 3) otrzymanych od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot udokumentowanych wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy i ujmowanych przejściowo przez podatnika w prowadzonej przez niego ewidencji na potrzeby podatku.

➤ Obniżenie podstawy opodatkowania

Podstawę opodatkowania obniża się o:

- 1) kwoty udzielonych po dokonaniu sprzedaży opustów i obniżek cen;
- 2) wartość zwróconych towarów i opakowań, z zastrzeżeniem art. 29a ust. 11 i 12;
- 3) zwróconą nabywcy całość lub część zapłaty otrzymaną przed dokonaniem sprzedaży, jeżeli do niej nie doszło;
- 4) wartość zwróconych kwot dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, o których mowa w art. 29a ust. 1.

Ponadto do podstawy opodatkowania nie wlicza się wartości opakowania, jeżeli podatnik dokonał dostawy towaru w opakowaniu zwrotnym, pobierając kaucję za to opakowanie lub określając taką kaucję w umowie dotyczącej dostawy towaru.

W sytuacji niezwrócenia przez nabywcę opakowania, o którym mowa powyżej, podstawę opodatkowania podwyższa się o wartość tego opakowania:

- 1) w dniu następującym po dniu, w którym umowa przewidywała zwrot opakowania – jeżeli tego opakowania nie zwrócono w terminie określonym w umowie;
- 2) 60. dnia od dnia wydania opakowania – jeżeli w umowie nie określono terminu zwrotu tego opakowania.

W przypadku udzielenia opustów i obniżek cen po dokonaniu sprzedaży, zwrotu towarów i opakowań, z wyjątkiem opakowań zwrotnych, zwrócenia nabywcy całości lub części zapłaty przed dokonaniem sprzedaży (jeżeli do niej nie doszło), **obniżenia podstawy opodatkowania, w stosunku do podstawy określonej w wystawionej fakturze z wykazaniem podatkiem, dokonuje się pod warunkiem posiadania przez podatnika, uzyskanego przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy,**

w którym nabywca towaru lub usługobiorca otrzymał fakturę korygującą, potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługobiorcę, dla którego wystawiono fakturę. Uzyskanie potwierdzenia otrzymania przez nabywcę towaru lub usługobiorcę faktury korygującej po terminie złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy uprawnia podatnika do uwzględnienia faktury korygującej za okres rozliczeniowy, w którym potwierdzenie to uzyskano.

Powyższe zasady stosuje się także w przypadku stwierdzenia pomyłki w kwocie podatku na fakturze i wystawienia faktury korygującej do faktury, w której wykazano kwotę podatku wyższą niż należna,

Zaznaczamy, że potwierdzenie odbioru korekty może być dokonane w dowolnej formie. Może to być np. podpis na korekcie, otrzymanie tzw. „zwrotki” przy wysyłce pocztową za potwierdzeniem odbioru, czy potwierdzenie odbioru dokumentu w formie elektronicznej.

Warunku posiadania przez podatnika potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługobiorcę nie stosuje się w przypadku:

- eksportu towarów,
- wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów,
- dostawy towarów i świadczenia usług, dla których miejsce opodatkowania znajduje się poza terytorium kraju,
- sprzedaży energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej, gazu przewodowego, usług telekomunikacyjnych oraz usług wymienionych w poz. 140–153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy.

Zgodnie z art. 29a ust. 15 pkt 4 ustawy o VAT warunku posiadania przez podatnika potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługobiorcę nie stosuje się, w przypadku gdy podatnik nie uzyskał potwierdzenia mimo udokumentowanej próby doręczenia faktury korygującej i z posiadanej dokumentacji będzie wynikać, że nabywca towaru lub usługobiorca wie, że transakcja została zrealizowana zgodnie z warunkami określonymi w fakturze korygującej. W takiej sytuacji obniżenie podstawy opodatkowania nastąpi nie wcześniej niż w deklaracji podatkowej składanej za okres rozliczeniowy, w którym zostały łącznie spełnione przesłanki określone w ww. przepisie.

➤ **Podstawa opodatkowania czynności nieodpłatnych**

W przypadku dostawy towarów, o której mowa w art. 7 ust. 2 (nieodpłatne przekazanie towarów), podstawą opodatkowania jest – w myśl art. 29a ust. 2 ustawy – cena nabycia towarów lub towarów podobnych, a gdy nie ma ceny nabycia – koszt wytworzenia, określone w momencie dostawy tych towarów. Tę samą zasadę ustalania podstawy opodatkowania należy stosować także przy określaniu wartości towarów podlegających spisowi z natury (art. 14 ust. 8 ustawy o VAT).

Z kolei w przypadku świadczenia usług, o którym mowa w art. 8 ust. 2 (nieodpłatne świadczenie usług) podstawą opodatkowania jest koszt świadczenia tych usług poniesiony przez podatnika.

➤ **Sprzedaż gruntu zabudowanego i prawa wieczystego użytkowania gruntu**

W myśl ustawy o VAT, **grunt zabudowany lub przeznaczony pod budowę**, stanowi towar, a jego sprzedaż jest – co do zasady – opodatkowana. Istotne jest jednak, że w przypadku dostawy gruntu zabudowanego, a dokładniej – w przypadku dostawy budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków – **z podstawy opodatkowania nie wyodrębnia się wartości gruntu**. Stanowi on element podstawy opodatkowania budynku i opodatkowany jest według tej samej stawki co sprzedawany budynek.

Zasady tej nie stosuje się do czynności oddania w wieczyste użytkowanie gruntów równocześnie z dostawą nieruchomości posadowionych na tym gruncie (art. 29a ust. 9 ustawy o VAT).

➤ **Wartość rynkowa jako podstawa opodatkowania VAT**

W niektórych sytuacjach organ podatkowy może ustalić podstawę opodatkowania na poziomie wartości rynkowej. Może to jednak dotyczyć wyłącznie sprzedaży dokonywanej – w uproszczeniu mówiąc – między podmiotami powiązanymi, ale tylko wówczas, gdy istnieją ustawowo określone związki pomiędzy uczestnikami transakcji i mają one wpływ na ustalenie wynagrodzenia z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług. Określenie podstawy opodatkowania przez organ podatkowy na poziomie wartości rynkowej może mieć miejsce, gdy wynagrodzenie jest:

- 1) niższe od wartości rynkowej, a nabywca towarów lub usług nie ma zgodnie z odrębnymi przepisami pełnego prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego,
- 2) niższe od wartości rynkowej, a dokonujący dostawy towarów lub usługodawca nie ma zgodnie z odrębnymi przepisami pełnego prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, a dostawa towarów lub świadczenie usług są zwolnione od podatku,
- 3) wyższe od wartości rynkowej, a dokonujący dostawy towarów lub usługodawca nie ma zgodnie z odrębnymi przepisami pełnego prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

Dodatkowo, aby organ podatkowy mógł określić podstawę opodatkowania na poziomie wartości rynkowej, między nabywcą a dokonującym dostawy towarów lub usługodawcą musi istnieć związek, o którym mowa w art. 32 ust. 2 ustawy o VAT, czyli gdy między kontrahentami lub osobami pełniącymi u kontrahentów funkcje zarządzające, nadzorcze lub kontrolne zachodzą powiązania o charakterze rodzinnym lub z tytułu przysposobienia, kapitałowym, majątkowym lub wynikające ze stosunku pracy. Związek ten istnieje także, gdy którakolwiek z wymienionych osób łączy funkcje zarządzające, nadzorcze lub kontrolne u kontrahentów.

Przez powiązania rodzinne, o których mowa wyżej, rozumie się małżeństwo oraz pokrewieństwo lub powinowactwo do drugiego stopnia.

Z kolei przez powiązania kapitałowe należy rozumieć sytuację, w której jedna z osób lub jeden z kontrahentów posiada prawo głosu wynoszące co najmniej 5% wszystkich praw głosu lub dysponuje bezpośrednio lub pośrednio takim prawem.

Powyższe regulacje nie mają zastosowania w przypadku transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami powiązanymi, w odniesieniu do których właściwy organ podatkowy, na podstawie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613 ze zm.), wydał decyzję o uznaniu prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązanymi.

1. Koszty zastępstwa procesowego

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 10 marca 2016 r., nr IPTPP1/4512-597/15-4/MW)

„(...) W myśl art. 29a ust. 6 ustawy, (...) podstawa opodatkowania obejmuje:

- 1) podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku;

2) koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy. Stosownie do art. 29a ust. 7 ustawy, (...) podstawa opodatkowania nie obejmuje kwot:

- 1) stanowiących obniżkę cen w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty;
- 2) udzielonych nabywcy lub usługobiorcy opustów i obniżek cen, uwzględnionych w momencie sprzedaży;
- 3) otrzymanych od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot udokumentowanych wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy i ujmowanych przejściowo przez podatnika w prowadzonej przez niego ewidencji na potrzeby podatku.

Należy zwrócić uwagę, iż ustanawiając zastępstwo procesowe w sprawach prowadzonych przed sądem, w zawartej umowie cywilnoprawnej zwykle określana jest szczegółowo wysokość wynagrodzenia oraz zasady jego ustalania dla pełnomocnika, w tym celu między innymi, aby uniknąć nieporozumień co do prawidłowego określenia wynagrodzenia z tego tytułu. (...)

Mając na uwadze przedstawiony opis sprawy oraz obowiązujące w tym zakresie przepisy prawa, należy stwierdzić, że podstawą opodatkowania dla czynności będących przedmiotem wniosku jest, odpowiednio zgodnie z (...) art. 29a ust. 1 ustawy, wszystko, co stanowi wynagrodzenie, które Wnioskodawczyni otrzymuje z tytułu zastępstwa procesowego lub ustalonych przez komornika za świadczone usługi. (...)

Zatem kwota kosztów zastępstwa procesowego lub ustalonych przez komornika, w związku z brakiem – jak wynika z okoliczności przedstawionych we wniosku – odmiennego uregulowania w postanowieniach zawartej umowy cywilnoprawnej dotyczącej wysokości wynagrodzenia z tytułu ww. kosztów, powinna być uznana za kwotę brutto. (podkreślenie redakcji).

Okoliczność, że kwestia wynagrodzenia podstawowego oraz wynagrodzenia dodatkowego wynika z jednej umowy nie może determinować, że zasady określone dla opodatkowania wynagrodzenia podstawowego mają odpowiednie zastosowanie do zasądzonych kosztów zastępstwa procesowego lub ustalonych przez komornika kosztów zastępstwa w postępowaniu egzekucyjnym, skoro – jak wynika z ww. umowy – w powyższym zakresie nie ma stosownych uregulowań w umowie.

Tym samym należy stwierdzić, że Wnioskodawczyni, powiększając o 23% VAT wartość zasądzonych kosztów zastępstwa procesowego lub ustalonych przez komornika kosztów zastępstwa w postępowaniu egzekucyjnym, postępuje nieprawidłowo. (...)"

2. Jak opodatkować sprzedaż usług wypoczynkowych dla pracowników?

(interpretacja indywidualna Ministra Finansów z 14 marca 2016 r., nr PT8.8101.51.2016/PBD)

„(...) Zgodnie (...) z art. 32 ust. 1 ustawy o VAT, w przypadku gdy między nabywcą a dokonującym dostawy towarów lub usługodawcą istnieje związek, o którym mowa w ust. 2, oraz w przypadku gdy wynagrodzenie jest:

- 1) niższe od wartości rynkowej, a nabywca towarów lub usług nie ma zgodnie z art. 86, 88 i 90 oraz z przepisami wydanymi na podstawie art. 92 ust. 3 pełnego prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego;
- 2) niższe od wartości rynkowej, a dokonujący dostawy towarów lub usługodawca nie ma zgodnie z art. 86, 88 i 90 oraz z przepisami wydanymi na podstawie art. 92 ust. 3 pełnego prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, a dostawa towarów lub świadczenie usług są zwolnione od podatku;

3) wyższe od wartości rynkowej, a dokonujący dostawy towarów lub usługodawca nie ma zgodnie z art. 86, 88 i 90 oraz z przepisami wydanymi na podstawie art. 92 ust. 3 pełnego prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego – organ podatkowy określa wysokość obrotu na podstawie wartości rynkowej pomniejszonej o kwotę podatku, jeżeli okaże się, że związek ten miał wpływ na ustalenie wynagrodzenia z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług.

W myśl art. 32 ust. 2 ustawy o VAT, związek, o którym mowa w ust. 1, istnieje, gdy między kontrahentami lub osobami pełniącymi u kontrahentów funkcje zarządzające, nadzorcze lub kontrolne zachodzą powiązania o charakterze rodzinnym lub z tytułu przysposobienia, kapitałowym, majątkowym lub wynikające ze stosunku pracy. Związek ten istnieje także, gdy którakolwiek z wymienionych osób łączy funkcje zarządzające, nadzorcze lub kontrolne u kontrahentów. (...)

(...) przepisy ustawy o VAT nie ograniczają podatnika w swobodzie ustalania ceny, czyli możliwa jest sprzedaż po cenie niższej niż rzeczywista wartość danego towaru, czy usługi. Jedynie w sytuacji, gdy między podmiotami istnieją powiązania, o których mowa w art. 32 ustawy o VAT ta swoboda ulega wyłączeniu właśnie ze względu na te powiązania.

Jak wynika z przedstawionego zdarzenia przyszłego pomiędzy Wnioskodawcą a pracownikami istnieje związek, o którym mowa w art. 32 ust. 2 ustawy o VAT oraz to, że Wnioskodawca świadczy usługi na rzecz pracowników za ceny niższe niż rynkowe.

Zatem transakcje dokonywane pomiędzy stronami (Wnioskodawcą i pracownikami) będą się odbywały na następujących warunkach:

- pomiędzy Wnioskodawcą a pracownikami będzie istniał związek, o którym mowa w art. 32 ust. 2 ustawy o VAT;
- wynagrodzenie z tytułu transakcji dokonywanych pomiędzy Wnioskodawcą a pracownikami będzie niższe od wartości rynkowej;
- pracownikom nie przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego.

Biorąc powyższe pod uwagę należy stwierdzić, że w sytuacji gdy Wnioskodawca dokona na rzecz pracowników sprzedaży świadczeń będących przedmiotem wniosku – po cenach niższych niż ceny rynkowe, to w sprawie znajdzie zastosowanie art. 32 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT zawierający normę zapobiegającą unikaniu opodatkowania w takich sytuacjach.

Zatem nie można zgodzić się z twierdzeniem Wnioskodawcy, iż: «stosowanie cen niższych niż rynkowe przy sprzedaży wczasów w obiekcie socjalnym dla pracowników, nie powoduje skutków przeliczania podatku VAT, zgodnie z art. 32 ustawy o podatku VAT.»

W opinii Ministra Finansów zarówno wykładnia językowa, jak i celowościowa art. 32 ust. 1 ustawy o VAT nie uzasadnia wyłączenia stosowania tego przepisu w przedstawionym zdarzeniu przyszłym. Artykuł 32 ust. 2 ustawy o VAT wprost wskazuje, iż powiązanie wynikające ze stosunku pracy stanowi związek, o którym mowa w ust. 1 tego artykułu.

Ponadto wskazać należy, iż nabywający świadczenia od Wnioskodawcy, pracownicy będący osobami fizycznymi nieprowadzącymi działalności gospodarczej i niebędącymi podatnikami VAT (a zatem podmiotem bez prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego wynikającego z tej transakcji) występują w roli konsumenta. Tym samym spełnione są warunki oraz cele określone w art. 80 Dyrektywy 2006/112/WE oraz w art. 32 ustawy o VAT. (...)

W konsekwencji powyższego w opisanym zdarzeniu przyszłym podstawę opodatkowania stanowi wartość rynkowa wykonywanych świadczeń pomniejszona o kwotę podatku. (podkreślenie redakcji).

W związku z powyższym stanowisko Wnioskodawcy, zgodnie z którym stosowanie cen niższych niż rynkowe przy sprzedaży wczasów w obiekcie socjalnym dla pracowników, nie powoduje skutków przeliczania podatku VAT, zgodnie z art. 32 ustawy o podatku VAT – należy uznać za nieprawidłowe. (...)

3. Wniesienie wkładu niepieniężnego do spółki z o.o.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 6 kwietnia 2016 r., nr 1061-IPTPP2.4512.49.2016.1.KK)

„(...) Na podstawie treści art. 29a ust. 1 ustawy – podstawą opodatkowania, (...) jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

Z powyższego wynika, że art. 29a ust. 1 ustawy odnosi się do wszystkiego, co stanowi zapłatę obejmując swym zakresem każdą formę zapłaty otrzymaną przez sprzedawcę z tytułu dostawy towarów lub wykonania usługi.

Katalog elementów dodatkowych wchodzących w skład podstawy opodatkowania określony został w art. 29a ust. 6 ustawy. (...)

Z kolei, w art. 29a ust. 7 ustawy zostały wymienione elementy, które należy wyłączyć z podstawy opodatkowania (zmniejszające podstawę opodatkowania).

Zatem we wskazanych wyżej przepisach ustawodawca precyzyjnie określił katalog elementów wliczanych do podstawy opodatkowania oraz elementów niemających wpływu na jej wielkość.

Należy zauważyć, że w ramach nowelizacji ustawy z dniem 1 stycznia 2014 r. nie wprowadzono do art. 29a przepisu art. 29 ust. 9 ustawy określającego podstawę opodatkowania w oparciu o wartość rynkową dla czynności, dla których nie ustalono ceny. Przepisy Dyrektywy również nie przewidują w takim przypadku odwołania do wartości rynkowej gdyż takie odwołanie nie wpisuje się w cel Dyrektywy 2006/112/WE. W związku z tym, do określonej wyżej sytuacji należy zastosować zasadę ogólną ustalania podstawy opodatkowania w oparciu o wszystko, co stanowi zapłatę. Przy czym, zgodnie z art. 29a ust. 6 ustawy, podstawa opodatkowania nie zawiera podatku VAT.

Należy wskazać, że z orzecznictwa TSUE wynika, że zapłata musi być wyrażalna w formie pieniężnej, choć niekoniecznie w jednostkach pieniężnych (może to być np. świadczenie usługi lub dostawa towarów). Podstawą opodatkowania jest zapłata faktycznie otrzymana (którą ma otrzymać podatnik), a nie wartość oszacowana według obiektywnych kryteriów (m.in. wyroki w sprawie C-33/93 czy C-154/80).

Wątpliwości Wnioskodawcy dotyczą ustalenia podstawy opodatkowania planowanego wniesienia aportem znaku towarowego do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością.

Mając na uwadze przedstawiony opis sprawy oraz obowiązujące w tym zakresie przepisy prawa, stwierdzić należy, że **podstawą opodatkowania dla czynności wniesienia aportem znaku towarowego do Sp. z o.o. w zamian za objęcie udziałów tej Spółki – zgodnie z art. 29a ust. 1 ustawy w związku z art. 29a ust. 6 ustawy – jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą Wnioskodawca otrzyma od spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z tytułu dokonania przedmiotowego aportu, pomniejszone o kwotę podatku VAT.** (pod-

kreślenie redakcji). Wnioskodawca winien zatem określić podstawę opodatkowania oparciu o kwotę równą sumie wartości nominalnej objętych udziałów, pomniejszonych o kwotę należnego podatku VAT, bez uwzględniania kwoty podlegającej przelewowi na kapitał zapasowy spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, gdyż tylko w odniesieniu do objętych udziałów spółki możemy mówić o zapłacie z tytułu wniesionego przez Wnioskodawcę aportu. (...)”

4. Wystawienie faktury korygującej po udzieleniu rabatu

(wyrok WSA we Wrocławiu z 5 listopada 2015 r., sygn. akt I SA/Wr 1506/15)

„(...) Spór w sprawie powstał na tle art. 106e ust. 1 pkt 10 uVAT oraz art. 106j ust. 1 pkt 1 uVAT i obowiązku wystawienia przez stronę faktury korygującej w sytuacji, kiedy kontrahent dokona zapłaty w terminie uprawniającym do rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty (skonta), przy czym na fakturze pierwotnej zamieszczony jest zapis o wysokości rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty określony jako ustalony procent wartości brutto dokonanej dostawy.

Zdaniem strony w takiej sytuacji strona nie ma obowiązku wystawienia faktury korygującej. (...)

Zdaniem organu podatkowego **spółka ma obowiązek wystawienia faktury korygującej zgodnie z art. 106j ust. 1 pkt 1 uVAT, ponieważ rabat z tytułu wcześniejszej zapłaty (skonto) ma charakter warunkowy i dopiero z chwilą ziszczenia się warunku, tj. wcześniejszej zapłaty – udzielane jest skonto.** (podkreślenie redakcji). Według organu w momencie wystawienia faktury dokumentującej dostawę nie jest udzielane skonto, gdyż jeszcze nie wiadomo, czy skonto faktycznie zostanie udzielone, czy też nie.

Sąd w sporze przyznał rację organowi podatkowemu.

W ocenie Sądu, Minister Finansów zasadnie uznał, że w sytuacji takiej, jak opisana we wniosku, tj. gdy strona w ogólnych warunkach dostaw towarów przewiduje możliwość udzielenia rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty (skonta) oraz w wystawionej fakturze wskazuje, jaka w związku z wcześniejszą zapłatą kwota rabatu będzie przysługiwać poprzez określenie wysokości rabatu jako określonego procenta wartości brutto dokonanej zapłaty i gdy następnie kontrahent dokona zapłaty w terminie uprawniającym do skorzystania z tego rabatu – to strona ma obowiązek wystawienia faktury korygującej. Zdaniem Sądu organ podatkowy prawidłowo stwierdził, że w takich okolicznościach zastosowanie znajdzie art. 106j ust. 1 pkt 1 uVAT, tzn., że po wystawieniu faktury udzielono obniżki ceny w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty i podatnik wystawia fakturę korygującą.

Podziela Sąd stanowisko organu podatkowego co do szczególnej roli faktury, która pełni rolę dowodową i ma potwierdzać rzeczywiste transakcje gospodarcze, stąd też istotne znaczenie ma prawidłowe oznaczenie wszystkich elementów faktury (art. 106e uVAT).

W art. 106j uVAT ustawodawca przewidział sytuacje, kiedy wystawca faktury ma obowiązek wystawienia faktury korygującej. Istotą faktury korygującej jest udokumentowanie zmian w transakcji, którą dokumentuje faktura pierwotna. Ww. przepis umożliwia dokonanie korekty faktury m.in. w przypadku, gdy po wystawieniu faktury doszło do zmiany wykazanych w niej kwot.

W art. 106j ust. 1 pkt 1 uVAT uregulowany został przypadek, kiedy po wystawieniu faktury korygującej udzielono obniżki ceny w formie rabatu, o której mowa w art. 29a ust. 7 pkt 1 uVAT. Taki rabat nie wchodzi do podstawy opodatkowania. Art. 29a ust. 7 pkt 1 uVAT stanowi bowiem, że podstawa opodatkowania nie obejmuje kwot stanowiących obniżkę cen w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty.

Sąd aprobuje pogląd organu podatkowego, że rabat z tytułu wcześniejszej zapłaty tzw. skonto, ma charakter warunkowy, jest przyznawany pod warunkiem zawieszającym i dopiero z chwilą spełnienia się warunku tzn. dokonania przez kontrahenta wcześniejszej zapłaty – skonto jest udzielane. W momencie wystawienia faktury nie jest wiadome, czy kontrahent ze skonta skorzysta, dlatego faktura wystawiana jest w warunkach bez rabatu i powinna dokumentować całą wartość sprzedaży. Dopiero z chwilą skorzystania ze skonta istnieje podstawa do uznania rabatu za udzielony i mający wpływ na podstawę opodatkowania.

Informacja o kwocie skonta zawarta na fakturze nie jest równoznaczna z udzieleniem rabatu. Dopiero określone zachowanie nabywcy już po otrzymaniu faktury – wcześniejsza zapłata – skutkuje udzieleniem rabatu. (...)

Faktura dokumentująca dostawę towarów nie zawiera, w sytuacji skorzystania w późniejszym terminie przez nabywcę z możliwości skonta, poprawnych danych. Stąd też istnieje obowiązek wystawienia faktury korygującej. (...)

II. ZASADY USTALANIA MOMENTU POWSTANIA OBOWIĄZKU PODATKOWEGO

Podatnik, który wykonuje czynności opodatkowane podatkiem VAT ma obowiązek od prowadzenia do budżetu podatku należnego od tych czynności. Aby prawidłowo i terminowo wykazać zobowiązanie podatkowe związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, musi ustalić, jaką stawką VAT opodatkowane są sprzedawane towary czy wykonywane usługi, a ponadto musi wiedzieć, w którym momencie wykazać powinien obowiązek podatkowy od wykonanych czynności.

➤ Moment dokonania dostawy towarów

Zgodnie z ogólną zasadą wyrażoną w art. 19a ust. 1 ustawy o VAT, obowiązek podatkowy z tytułu dostawy towarów powstaje z chwilą dokonania tej dostawy. Tym samym **dla ustalenia momentu powstania obowiązku podatkowego podstawowe znaczenie ma data dokonania dostawy towarów rozumianej jako przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel** (art. 7 ust. 1 ustawy o VAT). Chodzi więc tutaj przede wszystkim o możliwość faktycznego dysponowania rzeczą, a nie rozporządzania nią w sensie prawnym.

Przy ustalaniu momentu dokonania dostawy towarów należy wziąć pod uwagę te elementy towarzyszące dostawie, które mają istotny wpływ na przeniesienie władztwa nad rzeczą w sensie ekonomicznym (czyli wpływają na osiągnięcie skutku sprzedaży). Elementami tymi w szczególności może być miejsce wydania towaru, moment przejścia na nabywcę ryzyka utraty lub uszkodzenia towaru, obciążenie jednej ze stron kosztami transportu i ubezpieczenia towaru w czasie transportu.

Jeżeli towar – będący przedmiotem dostawy – jest wydawany bezpośrednio nabywcy lub osobie wskazanej przez nabywcę, to nie ma wątpliwości co do tego, że dokonanie dostawy następuje z chwilą wydania tego towaru. Sytuacja komplikuje się wówczas, gdy sprzedawany towar jest dostarczany do miejsca wskazanego przez nabywcę transportem dostawcy/nabywcy lub za pośrednictwem wynajętego przez dostawcę/nabywcę przewoźnika.

W przypadku gdy sprzedawca dostarcza towar do miejsca wskazanego przez nabywcę wynajętym transportem zewnętrznego przewoźnika i ryzyko zniszczenia lub utraty towaru

w czasie transportu ponosi dostawca, to dokonanie dostawy ma miejsce z chwilą dostarczenia tego towaru do miejsca wskazanego przez nabywcę. Z tą chwilą bowiem następuje wydanie towaru i przejście na nabywcę ciężarów i korzyści związanych z zakupioną rzeczą (a więc przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy o VAT). Do tego czasu odpowiedzialność za transportowaną rzecz ponosi dostawca tej rzeczy, a więc *de facto* to sprzedawca zachowuje się jak właściciel tej rzeczy.

W sytuacji gdy towar jest dostarczany do miejsca wskazanego, zgodnie z umową, przez nabywcę, transportem własnym dostawcy lub najętym przez niego przyjmuje się, że dokonanie dostawy towarów ma miejsce z chwilą dostarczenia towaru do wskazanego miejsca.

Gdyby towar pozostawiono w miejscu wskazanym przez nabywcę, to dokonanie dostawy towarów miałyby miejsce w chwili pozostawienia tego towaru w uzgodniony sposób do dyspozycji nabywcy.

➤ Data wykonania usługi

W przypadku natomiast świadczenia usług, **obowiązek podatkowy w VAT powstaje zasadniczo z chwilą ich wykonania. W przypadku usług przyjmowanych częściowo, usługę uważa się za wykonaną w odniesieniu do tej części usługi, dla której określono zapłatę (art. 19a ust. 1 i 2 ustawy o VAT).**

W niektórych transakcjach trudno jednoznacznie stwierdzić, w którym momencie doszło do wydania towaru czy wykonania usługi. W praktyce także zdarza się, że kontrahenci w oparciu o zawarte umowy świadczą usługi bądź też dokonują dostawy towarów w pewnym ciągu czasowym i rozliczają się za poszczególne okresy, określone umową.

Zgodnie z art. 19a ust. 3 i 4 ustawy o VAT, usługę, dla której w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się te płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi. Usługę świadczoną w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla której w związku z jej świadczeniem w danym roku nie upływają terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi. Zasadę tę stosuje się odpowiednio do dostawy towarów.

Jeżeli zatem pomiędzy kontrahentami mamy do czynienia ze stałą współpracą w zakresie dostaw czy świadczonych usług, bez trudu można ustalić moment, w którym należy rozliczyć podatek należny od danej czynności.

Rozliczanie VAT na podstawie art. 19a ust. 3 ustawy o VAT jest możliwe zarówno wówczas, gdy przedmiotem transakcji są stałe dostawy tego samego rodzaju asortymentu, jak i wtedy, gdy umowa przewiduje szerszy zakres współpracy, tj. obejmuje dostawę różnych towarów, jak i świadczenie usług.

Uwaga

Uznanie usługi o charakterze ciągłym za wykonaną z upływem wskazanych w przepisach terminów, oznacza, że jest ona wykonana w ostatnim dniu tych terminów, a więc:



- 1) w przypadku, o którym mowa w art. 19a ust. 3 zdanie pierwsze – ostatniego dnia każdego okresu, do którego odnoszą się płatności lub rozliczenia,
- 2) w przypadku, o którym mowa w art. 19a ust. 3 zdanie drugie – 31 grudnia każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia tej usługi.

➤ **Zaliczka a obowiązek podatkowy**

Co do zasady, otrzymanie przed dokonaniem dostawy towarów lub wykonaniem usługi całości lub części zapłaty (przedpłaty, zaliczki, zadatku lub raty) powoduje powstanie obowiązku podatkowego z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty. Reguła ta określona została w art. 19a ust. 8 ustawy o VAT.

Istnieje jednak grupa czynności, w przypadku których wpłata zaliczki przed dokonaniem dostawy towaru czy wykonaniem usługi nie zrodzi obowiązku podatkowego w VAT. Są to czynności wymienione w art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT, czyli:

- dostawa energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego,
- usługi telekomunikacyjne,
- usługi wymienione w poz. 140–153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy,
- usługi najmu, dzierżawy, leasingu lub usługi o podobnym charakterze,
- usługi ochrony osób oraz usługi ochrony, dozoru i przechowywania mienia,
- usługi stałej obsługi prawnej i biurowej,
- usługi dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego.

We wszystkich wymienionych wyżej przypadkach fakt otrzymania zaliczki na poczet dostawy towaru czy świadczonej usługi nie spowoduje konieczności jej opodatkowania (niezależnie od tego, w jakiej wysokości zaliczka została wpłacona). Wyjątek dotyczy ww. usług, do których stosuje się art. 28b ustawy o VAT, stanowiących import usług.

➤ **Szczególne zasady powstania obowiązku podatkowego**

W stosunku do niektórych czynności obowiązek podatkowy powstaje w sposób szczególny – z chwilą otrzymania zapłaty.

Otrzymanie całości lub części zapłaty (lub otrzymanie całości lub części dotacji, subwencji itp.) rodzi obowiązek podatkowy w VAT w następujących przypadkach:

- wydania towarów przez komitenta komisantowi na podstawie umowy komisu,
- przeniesienia z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu własności towarów w zamian za odszkodowanie,
- dokonywania w trybie egzekucji dostawy towarów, o której mowa w art. 18,
- świadczenia, na podstawie odrębnych przepisów, na zlecenie sądów powszechnych, administracyjnych, wojskowych lub prokuratury usług związanych z postępowaniem sądowym lub przygotowawczym, z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług,
- świadczenia usług zwolnionych od podatku zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 37–41 (dotyczy usług ubezpieczeniowych, reasekuracyjnych, udzielania kredytów, pożyczek, poręczeń lub gwarancji, a także usług, których przedmiotem są instrumenty finansowe),
- otrzymania dotacji, subwencji i innych opłat o podobnym charakterze.

W niektórych przypadkach obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury – o ile fakturę wystawiono terminowo. Dotyczy to:

- dostaw energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego,
- świadczenia usług:
 - telekomunikacyjnych,

- wymienionych w poz. 140–153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy (m.in. dostawa wody, odprowadzanie i oczyszczanie ścieków, usługi związane ze zbieraniem odpadów, itp.),
 - najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze,
 - ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia,
 - stałej obsługi prawnej i biurowej,
 - dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego
- z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług.

W przypadku:

- świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych,
- dostawy książek drukowanych (PKWiU ex 58.11.1) – z wyłączeniem map i ulotek – oraz gazet, czasopism i magazynów, drukowanych (PKWiU ex 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1),
- czynności polegających na drukowaniu książek (PKWiU ex 58.11.1) – z wyłączeniem map i ulotek – oraz gazet, czasopism i magazynów (PKWiU ex 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1), z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług,

obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury, o której mowa w art. 106b ust. 1 ustawy o VAT – o ile fakturę wystawiono terminowo (dotyczy to faktur wystawianych dla innych podatników lub osób prawnych niebędących podatnikami, faktur dokumentujących sprzedaż wysyłkową z terytorium kraju i na terytorium kraju, WDT, lub otrzymania załączki, które to zdarzenie powoduje obowiązek wystawienia faktury).

Jeżeli obowiązek podatkowy uzależniony jest od wystawienia faktury (usługi budowlane, najem, media itp.), a podatnik nie wystawi faktury, lub wystawi ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminów wystawienia faktury, a w sytuacji, gdy nie określono takiego terminu – z chwilą upływu terminu płatności (art. 19a ust. 7 ustawy o VAT).

Reasumując

Podatnik wykonujący czynności opodatkowane VAT musi ustalić, w którym momencie w odniesieniu do tych czynności powstaje obowiązek podatkowy.

W tym celu powinien sprawdzić, czy w stosunku do wykonywanych czynności ustawodawca nie określił szczególnego momentu powstania obowiązku podatkowego (otrzymania zapłaty czy też wystawienia faktury).

Jeżeli obowiązek podatkowy określony został w sposób szczególny – podatnik zobligowany jest do stosowania zasad szczególnych.

W przypadku gdy w stosunku do czynności wykonywanych przez podatnika nie mają zastosowania zasady szczególne powstania obowiązku podatkowego w VAT, stosuje się zasady ogólne.

W niektórych przypadkach ustawodawca wprowadził umowne zasady uznania dostawy towarów czy świadczenia usług za dokonane, a w konsekwencji powodujące powstanie obowiązku podatkowego w VAT. Jeżeli zatem podatnik dostarcza towary czy wykonuje usługi o charakterze ciągłym, to dla ustalenia momentu powstania obowiązku podatkowego w VAT musi respektować regulacje zawarte w art. 19a ust. 3 i 4 ustawy o VAT.

1. Kiedy rozliczyć otrzymaną dotację?

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 21 stycznia 2016 r., nr IPTPP1/4512-517/15-3/MW)

„(...) Gminna Spółdzielnia (...) prowadzi działalność gospodarczą w zakresie sprzedaży hurtowej i detalicznej, produkcji pieczywa oraz zakupu i sprzedaży warzyw i owoców, a także wynajmu. (...) Spółdzielnia realizuje warunki uczestnictwa w programie «Owoce i warzywa w szkole» (...) m.in. poprzez nieodpłatne dostarczanie owoców i warzyw do szkół podstawowych (...). (...) Po zakończeniu semestru Spółdzielnia wystąpi do Agencji Rynku Rolnego o pomoc z tytułu nieodpłatnego udostępniania owoców i warzyw (...). Wysokość otrzymanej pomocy stanowi iloczyn zryczałtowanej stawki pomocy dla jednej porcji owocowo-warzywnej (...) oraz liczby porcji owoców i warzyw udostępnionych dzieciom zgodnie z obowiązującym sposobem udostępniania. W przypadku nieotrzymania pomocy z Agencji Rynku Rolnego nie byłoby możliwe dostarczanie nieodpłatnie porcji do szkół. (...) W związku z realizowaniem projektu Spółdzielnia ponosi koszty zakupu warzyw i owoców, a także koszty przygotowania porcji, tj. koszty konfekcjonowania oraz dowozu do szkół. (...)

Spółdzielnia jest czynnym zarejestrowanym podatnikiem podatku od towarów i usług. (...)

Czy Spółdzielnia prawidłowo określa obowiązek podatkowy związany z realizacją programu «Owoce i warzywa w szkole» na czas dokonania dostawy do szkół porcji owoców i warzyw?

Zdaniem Wnioskodawcy, (...) stosownie do postanowień art. 19a ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dostawy towarów lub wykonania usług (...).

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego jest nieprawidłowe. (...)

Odnosząc się do kwestii powstania obowiązku podatkowego, należy stwierdzić, że zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 19a ust. 1 ustawy, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi (...).

Z konstrukcji podatku od towarów i usług wynika, że podatnik który wykonuje czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT, zobowiązany jest opodatkować daną czynność w momencie powstania obowiązku podatkowego. Powyższy przepis formułuje zasadę ogólną, zgodnie z którą obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towaru bądź wykonania usługi, co oznacza, że podatek staje się wymagalny w rozliczeniu za okres, w którym dokonana została dostawa towarów bądź świadczenie usług i powinien być rozliczony za ten okres.

Odstępstwem od zasady ogólnej zawartej w art. 19a ust. 1 ustawy są szczególne momenty powstania obowiązku podatkowego, które mają zastosowanie w przypadku spełnienia szczególnych warunków określonych ustawą.

Na podstawie art. 19a ust. 5 pkt 2 ustawy, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania całości lub części dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, o których mowa w art. 29a ust. 1.

Zgodnie z art. 19a ust. 6 ustawy, obowiązek podatkowy powstaje w odniesieniu do otrzymanej kwoty.

Odnosząc (...) opis sprawy do (...) przepisów prawa stwierdzić należy, że w sytuacji przedstawionej we wniosku obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług – zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 2 ustawy – powstanie z chwilą otrzymania do-

tacji, tj. w momencie otrzymania przez Wnioskodawcę środków na konto bankowe od Agencji Rynku Rolnego. (podkreślenie redakcji) (...)."

2. Sprzedaż towaru znajdującego się w magazynie kontrahenta

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 19 lutego 2016 r., nr ILPP5/4512-1-300/15-2/AK)

„(...) Zgodnie z zasadą ogólną, zawartą w art. 19a ust. 1 ustawy – obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi (...). (...)

A zatem (...) dla ustalenia momentu powstania obowiązku podatkowego przy dostawie towarów – co do zasady – istotny jest moment «dokonania dostawy towarów». Zaznaczyć przy tym jednak należy, że przez «dokonanie dostawy towarów» – zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy – należy rozumieć przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel.

W tym miejscu należy również zauważyć, że z wydaniem towaru przez dostawcę łączy się istotny skutek dokonania sprzedaży towarów, polegający m.in. na przejściu na odbiorcę korzyści i ciężarów związanych z towarem oraz ryzyka przypadkowej utraty lub uszkodzenia towaru. Chwilą decydującą o przejściu na odbiorcę korzyści i ciężarów związanych z towarem oraz ryzyka przypadkowej utraty lub uszkodzenia towaru jest – co do zasady – wydanie towaru. Dokonanie dostawy, o którym mowa w art. 19a ust. 1 ustawy, oznacza zatem faktyczne zrealizowanie dostawy.

W analizowanym przypadku – jak wynika z treści wniosku – ze względu na specyfikę towaru jakim jest sól drogowa, Zainteresowany przekazuje kontrahentom towar w depozyt, przy czym samo zdeponowanie towaru w magazynie kontrahenta nie wiąże się z przekazaniem temu podmiotowi władztwa nad towarem. W okresie gdy sól jest zdeponowana w magazynie kontrahenta pozostaje nadal własnością Wnioskodawcy. Do przeniesienia prawa do rozporządzania towarem (solą) jak właściciel (tj. dostawy towaru) dochodzi dopiero z chwilą jego sprzedaży kontrahentom, w tym kontrahentom, u których towar jest zdeponowany lub podmiotom trzecim.

Mając na uwadze (...) przepisy należy stwierdzić, że w okolicznościach analizowanej sprawy obowiązek podatkowy w podatku VAT przy sprzedaży soli drogowej zmagazynowanej u kontrahenta zewnętrznego – zgodnie z art. 19a ust. 1 ustawy – powstaje z chwilą wydania (sprzedaży) towaru, w tym bowiem momencie następuje przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel, czyli dochodzi do dokonania dostawy towaru. (podkreślenie redakcji) (...)."

3. Służbowe telefony wykorzystywane do celów prywatnych

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 24 marca 2016 r., nr ILPP2/4512-1-931/15-2/MW)

„(...) Z opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca na podstawie umowy z Miastem świadczy odpłatne usługi publicznego transportu zbiorowego na terenie Miasta i gmin sąsiadujących. Pracownicy Spółki korzystają z telefonów służbowych w celach służbowych i prywatnych. Spółka po otrzymaniu faktury od operatorów telefonii, wystawia faktury na pracowników za rozmowy prywatne i potrąca kwotę należności z wynagrodzenia miesięcznego, za zgodą pracowników.

Z konstrukcji podatku od towarów i usług wynika, że podatnik, który wykonuje czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT, zobowiązany jest opodatkować daną czynność w momencie powstania obowiązku podatkowego. (...)

Generalna zasada wynikająca z (...) art. 19a ust. 1 ustawy, wskazuje, że obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi. Zgodnie z tą regulacją podatek stanie się wymagalny w miesiącu dokonania dostawy towaru lub wykonania usługi i co do zasady zostanie rozliczony za ten okres rozliczeniowy. Jednocześnie należy mieć na względzie, że przepis ten uniezależnia powstanie obowiązku podatkowego od wystawienia faktury.

Od tych ogólnych zasad, ustawodawca określił szereg wyjątków ustalających w sposób odmienny moment powstania obowiązku podatkowego (uzależniony np.: od formy wydania towaru, rodzaju transakcji, otrzymania zapłaty itp.).

W tym miejscu zauważyć należy, że w ust. 5 ww. art. 19a ustawy ustawodawca w sposób szczególny uregulował powstanie obowiązku podatkowego dla niektórych usług.

Zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. b) ustawy, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury z tytułu świadczenia usług:

– telekomunikacyjnych (...).

Natomiast art. 19a ust. 7 ustawy stanowi, że w przypadkach, o których mowa w ust. 5 pkt 3 i 4, gdy podatnik nie wystawił faktury lub wystawił ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminów wystawienia faktury określonych w art. 106i ust. 3 i 4, a w przypadku gdy nie określono takiego terminu – z chwilą upływu terminu płatności.

Stosownie zatem do art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. b) ustawy o VAT obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury z tytułu świadczenia usług telekomunikacyjnych. W tym przypadku, w myśl art. 106i ust. 3 pkt 4 ustawy o VAT, fakturę wystawia się nie później niż z upływem terminu płatności. (...)

Zasadniczym problemem, który należy rozstrzygnąć w przedmiotowej sprawie, jest kwestia jaki moment należy przyjąć za moment wykonania usług (telekomunikacyjnych), które są odsprzedawane pracownikom Wnioskodawcy.

Zauważyć należy, że wprowadzone w (...) art. 8 ust. 2a ustawy, uściślenie pojęcia odsprzedaży usług stwarza sytuację gdy podmiot, który nie świadcząc fizycznie danej usługi, występuje w roli usługodawcy i dokonuje odsprzedaży tej usługi na rzecz faktycznego jej konsumenta (nabywcy).

Powyższa sytuacja nie oznacza jednak, że w momencie odsprzedaży usługa jest fizycznie wykonywana. Usługę tę niewątpliwie wykonano tylko jeden raz, a mianowicie w momencie wykonania jej przez pierwotnego usługodawcę, niezależnie od faktu, że usługa owa podlega odsprzedaży. A zatem za moment wykonania usługi, również w sytuacji jej odsprzedaży, należy przyjąć moment jej wykonania przez usługodawcę pierwotnego.

W rezultacie, mając na uwadze przedstawiony we wniosku opis sprawy oraz powołane wyżej przepisy prawa stwierdzić należy, że **Spółka postępuje prawidłowo, rozliczając należny podatek VAT z tytułu używania przez pracowników służbowych telefonów do celów prywatnych – (tj. z tytułu odsprzedaży usług) w miesiącu wystawienia faktury przez operatorów telefonii, zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. b) ustawy.** (podkreślenie redakcji) (...).

4. Obowiązek podatkowy przy sprzedaży samochodów

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 17 marca 2016 r., nr ILPP5/4512-1-306/15-2/AG)

„(...) Z przedstawionego we wniosku opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca jest czynnym, zarejestrowanym podatnikiem podatku od towarów i usług. Głównym przedmiotem

działalności Wnioskodawcy jako dealera samochodowego jest między innymi sprzedaż nowych samochodów. Wnioskodawca zawiera z nabywcami umowy sprzedaży samochodów, na podstawie których realizuje transakcje sprzedaży nowych pojazdów zgodnych z zamówieniami. (...)

W rozpatrywanej sprawie Wnioskodawca wniósł o potwierdzenie, że w przedstawionym stanie faktycznym moment powstania obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług przy sprzedaży nowych samochodów następuje z chwilą wydania pojazdu lub – jeśli zapłata następuje przed wydaniem pojazdu – w dacie zapłaty (częściowej zapłaty).

(...) stwierdzić należy, że w przypadku dostawy samochodów obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z zasadą ogólną wynikającą z art. 19a ust. 1 ustawy. W ustawie brak bowiem jest szczególnego przepisu odnoszącego się do momentu powstania obowiązku podatkowego w tym zakresie. Oznacza to, że obowiązek podatkowy z tytułu dostawy samochodów powstaje z chwilą dokonania ich dostawy, czyli zgodnie z definicją zawartą w art. 7 ust. 1 ustawy – z chwilą przeniesienia prawa do rozporządzania samochodem jak właściciel.

Natomiast jeśli przed dokonaniem dostawy zostanie uiszczona całość lub część należnej zapłaty – w myśl art. 19a ust. 8 ustawy – obowiązek podatkowy powstanie z tą chwilą i w części otrzymanej zapłaty.

Aby zatem wyjaśnić wątpliwości Wnioskodawcy należy ustalić, kiedy w opisanej sytuacji dochodzi do przeniesienia prawa do rozporządzania towarem (samochodem) jak właściciel.

Jak wynika z opisu sprawy, Wnioskodawca, po otrzymaniu zamówionego przez klienta pojazdu od producenta, wystawia fakturę sprzedaży z podaniem danych identyfikacyjnych pojazdu (numer VIN, numer karty pojazdu). Następnie fakturę tę wraz z kartą pojazdu wydaje nabywcy celem umożliwienia rejestracji pojazdu w wydziale komunikacji. Wydanie pojazdu nabywcy potwierdzone protokołem zdawczo-odbiorczym jest kolejnym etapem chronologii zdarzeń.

W ocenie tut. Organu, w okolicznościach analizowanej sprawy wystawienie faktury należy rozumieć jako przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel. W opisanej sytuacji wystawienie faktury daje bowiem nabywcy możliwość zarejestrowania samochodu.

Należy zauważyć, że zgodnie z art. 72 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. Prawo o ruchu drogowym (...) rejestracji dokonuje się na podstawie: dowodu własności pojazdu lub dokumentu potwierdzającego powierzenie pojazdu, o którym mowa w art. 73 ust. 5. (...)

Jak wynika z (...) przepisów ustawy Prawo o ruchu drogowym, wniosek o rejestrację pojazdu składa właściciel pojazdu i do wniosku załącza się m.in. dowód własności pojazdu. Takiej możliwości nie ma osoba niebędąca właścicielem pojazdu. Skoro zatem wystawienie przedmiotowej faktury daje kupującemu możliwość rejestracji pojazdu, to daje kupującemu prawo do dysponowania samochodem jak właściciel. Fakt, że samochód – za zgodą nabywcy – pozostanie u sprzedawcy do momentu wydania go na podstawie protokołu zdawczo-odbiorczego nie stanowi ograniczenia w swobodnym, w sensie ekonomicznym, dysponowaniu samochodem.

Mając na uwadze przywołane wyżej przepisy prawa należy stwierdzić, że **obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług przy sprzedaży samochodów nowych – zgodnie z art. 19a ust. 1 ustawy – powstaje z chwilą dokonania dostawy towaru, czyli w okolicznościach analizowanej sprawy w momencie wystawienia faktury. Powyższe wynika z faktu, że faktura daje nabywcy możliwość zarejestrowania pojazdu, tym samym daje mu prawo do rozporządzania tym towarem jak właściciel.**

Natomiast w sytuacji, gdy przed dokonaniem dostawy towaru (rozumianej jak wyżej) zostanie uiszczona całość lub część należnej zapłaty, to zgodnie z art. 19a ust. 8

ustawy, obowiązek podatkowy w VAT powstaje z chwilą otrzymania zapłaty w odniesieniu do otrzymanej kwoty. (podkreślenie redakcji) (...)”.

5. Usługi udzielenia licencji

(wyrok WSA w Krakowie z 22 czerwca 2015 r., sygn. akt I SA/Kr 583/15, orzeczenie nieprawomocne)

„(...) Wnioskodawca prowadzi działalność gospodarczą, w ramach której dokonuje czynności opodatkowanych, polegających między innymi na sprzedaży licencji na oprogramowanie komputerowe. (...) Zakup dostępu polega na wykupieniu licencji do korzystania z Aplikacji przez określoną liczbę użytkowników. (...)

Istota sporu w niniejszej sprawie ogniskuje się wokół prawidłowego ustalenia momentu powstania obowiązku podatkowego.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy (...) o podatku od towarów i usług (...) opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. (...)

Zgodnie z art. 8 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u. dostarczenie i udzielenie licencji na oprogramowanie jest uważane dla potrzeb tej ustawy za świadczenie usług, gdyż stanowi przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych.

Z kolei istota licencji uregulowana jest w przepisach ustawy z 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (...).

W odniesieniu do licencji do oprogramowania komputerowego oznacza to prawo do wykorzystywania tego oprogramowania, przy czym dopuszczalne jest udzielenie licencji na czas nieoznaczony (art. 68 prawa autorskiego).

Zatem skoro nabycie licencji (prawa do korzystania z aplikacji) stanowi (...) nabycie prawa do wartości niematerialnych i prawnych, a więc przeniesienie tego prawa przez ich dostawcę, polegające na oddaniu oprogramowania do dyspozycji odbiorcy z prawem jego wykorzystywania, tym samym wtedy dochodzi do świadczenia usługi. Nabywca licencji zyskuje z chwilą przeniesienia tego prawa możliwość ich wykorzystywania w granicach przedmiotowych określonych umową, a nie jest tak – jak zdaje się uważać organ – że nabywca licencji nabywa każdego dnia (czy w innej jednostce czasu) osobno prawo do wykorzystywania oprogramowania. Bo tak należałoby rozumieć wywody organu dotyczące usług o charakterze ciągłym.

Przeniesienie praw jest czynnością jednorazową. Czym innym jest okres, przez jaki uprawnienie do korzystania z tych praw ma trwać i nie można utożsamiać go z momentem ich przeniesienia.

Moment powstania obowiązku podatkowego wymaga od wykonawcy danej usługi prawidłowego określenia momentu jej wykonania. Ustawa o VAT nie definiuje tego momentu, ani w żaden sposób nie precyzuje jakimi kryteriami należy posługiwać się dla jego określenia. Wskazać jednak należy, że o faktycznym wykonaniu usługi decyduje jej charakter. Z kolei, o charakterze i o dacie wykonania tej usługi decydują strony umowy cywilnoprawnej, chyba że moment ten jest określany przez obowiązujący przepis prawa regulujący zasady wykonywania danego rodzaju usług.

Jednocześnie, w oparciu o treść art. 353¹ ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (...) strony zawierające umowę mogą ułożyć stosunek prawny według swego uznania, byleby jego treść lub cel nie sprzeciwiały się właściwości (naturze) stosunku, ustawie ani zasadom współżycia społecznego.

Z powyższej zasady wynika, że strony mogą dowolnie kształtować treść umowy w granicach wyznaczonych przez obowiązujące przepisy prawa, w tym także przepisy prawa podatkowego. (...)

(...) dla usług udzielania licencji, co do zasady, obowiązek podatkowy będzie powstawał z chwilą wykonania usługi.

Jeśli przed wykonaniem usługi zostanie uiszczona całość lub część należnej z tytułu wykonania usługi zapłaty obowiązek powstanie z tą chwilą i w części otrzymanej zapłaty.

Odnosząc zatem powyższe do przedstawionego przez Wnioskodawcę stanu faktycznego należy stwierdzić, że **w związku z usługami udzielania licencji na korzystanie z programów komputerowych, które nie są rozliczane okresowo i nie ustalono terminów płatności i bez wcześniejszej płatności z tego tytułu – obowiązek podatkowy powstanie na zasadach ogólnych określonych w przepisie art. 19a ust. 1 ustawy, bowiem w przypadku udzielania licencji oraz subwencji wykonanie usługi nastąpi w momencie wykonania tej usługi.** (podkreślenie redakcji). (...)"

III. ODLICZANIE VAT OD SAMOCHODÓW

Definicja zawarta w art. 2 pkt 34 ustawy o VAT stanowi, iż pojazdami samochodowymi są pojazdy samochodowe o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony, w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym, czyli pojazdy silnikowe, których konstrukcja umożliwia jazdę z prędkością przekraczającą 25 km/h.

➤ **Nabycie pojazdów samochodowych**

Zgodnie z ogólną zasadą przewidzianą w art. 86a ust. 1 od wszystkich wydatków związanych z pojazdami samochodowymi, podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia 50% kwoty podatku naliczonego.

W art. 86a ust. 2 wskazano katalog wydatków, do których stosuje się ograniczenie. Są to wydatki związane z: nabyciem, importem lub wytworzeniem tych pojazdów, części składowych do nich, używaniem tych pojazdów w ramach umowy najmu, dzierżawy, leasingu oraz innych umów o podobnym charakterze (czynsz, raty lub inne płatności wynikające z takiej umowy), nabyciem paliw do ich napędu, serwisowaniem, naprawą i konserwacją oraz nabyciem innych towarów i usług związanych z eksploatacją i użytkowaniem tych pojazdów.

➤ **Pełne odliczenie VAT od samochodu**

Odliczenie VAT w pełnej wysokości przysługuje (przy założeniu związku z czynnościami opodatkowanymi) w odniesieniu do wydatków (art. 86a ust. 3):

- 1) związanych z pojazdami wykorzystywanymi przez podatnika wyłącznie do działalności gospodarczej,
- 2) związanych z pojazdami konstrukcyjnie przeznaczonymi do przewozu co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą,
- 3) dotyczących nabycia towarów montowanych w pojazdach samochodowych i związanych z nimi usług montażu, napraw i konserwacji, jeżeli przeznaczenie tych towarów wskazuje obiektywnie na możliwość ich wykorzystywania wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika.

Na podstawie art. 86a ust. 4 ustawy o VAT pojazdy uznawane są za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika w przypadkach jeżeli:

- 1) sposób wykorzystywania tych pojazdów przez podatnika, zwłaszcza na określonych przez podatnika zasadach ich używania, dodatkowo potwierdzony prowadzoną ewidencją przebiegu pojazdu, wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub
- 2) konstrukcja tych pojazdów wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub powoduje, że ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest nieistotne.

Ewidencja przebiegu pojazdu jako potwierdzenie wykorzystywania samochodu wyłącznie do celów firmowych

Dla potwierdzenia wykorzystywania pojazdu wyłącznie do celów działalności gospodarczej podatnik ma obowiązek prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu, z której wynikać będzie, że wykluczone jest użycie pojazdu do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą.

Ewidencję tę należy prowadzić od dnia rozpoczęcia wykorzystywania pojazdu samochodowego wyłącznie do działalności gospodarczej do dnia zakończenia jego wykorzystywania wyłącznie do tej działalności. W przypadku samochodów nabytych (zaimportowanych, leasingowanych, itp.) przed 1 kwietnia 2014 r., ewidencję tę należy prowadzić począwszy od dnia, w którym po 31 marca 2014 r. podatnik poniesie pierwszy wydatek związany z tymi pojazdami.

Ewidencja przebiegu pojazdu powinna zawierać: numer rejestracyjny pojazdu samochodowego, dzień rozpoczęcia i zakończenia prowadzenia ewidencji, stan licznika przebiegu pojazdu samochodowego na dzień rozpoczęcia prowadzenia ewidencji, na koniec każdego okresu rozliczeniowego oraz na dzień zakończenia prowadzenia ewidencji, wpis osoby kierującej pojazdem samochodowym dotyczący każdego wykorzystania tego pojazdu (obejmujący kolejny numer wpisu, datę i cel wyjazdu, opis trasy skąd – dokąd, liczbę przejechanych kilometrów, imię i nazwisko osoby kierującej pojazdem – wpis ten musi być potwierdzony przez podatnika na koniec każdego okresu rozliczeniowego w zakresie autentyczności wpisu osoby kierującej pojazdem, jeżeli nie jest ona podatnikiem), liczbę przejechanych kilometrów na koniec każdego okresu rozliczeniowego oraz na dzień zakończenia prowadzenia ewidencji.

W przypadku, gdy pojazd samochodowy udostępniany jest osobie niebędącej pracownikiem podatnika, ww. wpis dokonuje osoba, która udostępnia pojazd. Wpis ten musi obejmować: kolejny numer wpisu, datę i cel udostępnienia pojazdu, stan licznika na dzień udostępnienia pojazdu, liczbę przejechanych kilometrów, stan licznika na dzień zwrotu pojazdu oraz imię i nazwisko osoby, której udostępniony został pojazd. W tym przypadku nie trzeba wpisywać opisu trasy. Jest to logiczne, ponieważ podatnik udostępniający pojazd może nie posiadać wiedzy na ten temat.

Obowiązek prowadzenia ewidencji nie dotyczy pojazdów przeznaczonych wyłącznie do odprzedaży (jeżeli odprzedaż tych pojazdów stanowi przedmiot działalności podatnika), sprzedaży (w przypadku pojazdów wytworzonych przez podatnika, jeżeli sprzedaż stanowi przedmiot działalności podatnika) i oddania w odpłatne używanie na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze (jeżeli oddanie w odpłatne używanie tych pojazdów stanowi przedmiot działalności podatnika).

Informacja o wykorzystywaniu pojazdu wyłącznie do celów firmowych – formularz VAT-26

Podatnicy wykorzystujący wyłącznie do działalności gospodarczej pojazdy samochodowe, dla których są obowiązani prowadzić ewidencję przebiegu pojazdu, mają obowiązek złożenia w urzędzie skarbowym informacji o tych pojazdach – według ustalonego przez Ministra Finansów wzoru – w terminie 7 dni od dnia, w którym poniosą pierwszy wydatek związany z tymi pojazdami (art. 86a ust. 12 ustawy o VAT).

Obowiązek złożenia takiej informacji dotyczy także zmiany wykorzystywania pojazdu – z „mieszanego” na wyłącznie do działalności gospodarczej (zmiana wysokości przysługującego odliczenia podatku z 50% na 100%).

Jeśli informacja zostanie złożona w terminie i będzie zgodna ze stanem faktycznym, VAT od wydatków ponoszonych zarówno do dnia jej złożenia, jak i po tym dniu, nie będzie podlegał ograniczeniom w odliczaniu.

W przypadku niezłożenia tej informacji w terminie dla celów stosowania odliczenia będzie uznawać się, że pojazd samochodowy jest wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej dopiero od dnia jej złożenia (art. 86a ust. 13 ustawy o VAT). Jeśli zatem podatnik odliczy w całości podatek naliczony od wszystkich wydatków związanych z pojazdem, w odniesieniu do którego nie złożono w terminie informacji, będzie on zobowiązany do dokonania korekty wszystkich dokonanych odliczeń. Podobne konsekwencje wystąpią, jeśli organ podatkowy stwierdzi, że informacja zawiera dane niezgodne ze stanem rzeczywistym.

Uwaga



Podatnicy wykorzystujący wyłącznie do działalności gospodarczej pojazdy samochodowe, dla których mają obowiązek prowadzić ewidencję przebiegu pojazdu, powinni złożyć naczelnikowi urzędu skarbowego informację o tych pojazdach w terminie 7 dni od dnia, w którym poniosą pierwszy wydatek z nimi związany.

Na mocy delegacji ustawowej zawartej w art. 86a ust. 15 ustawy o VAT, Minister Finansów wydał obowiązujące od 1 kwietnia 2014 r. rozporządzenie z dnia 21 marca 2014 r. w sprawie wzoru informacji o pojazdach samochodowych wykorzystywanych wyłącznie do działalności gospodarczej (Dz. U. poz. 371). W rozporządzeniu tym określony został wzór ww. informacji oznaczony jako formularz VAT-26.

Równocześnie w art. 56a ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2013 r. poz. 186 ze zm.) wskazano, iż podatnik, który wbrew obowiązkowi nie złoży właściwemu organowi podatkowemu informacji, o której mowa powyżej, albo złoży taką informację po terminie bądź też poda w niej dane niezgodne ze stanem rzeczywistym, dokonując odliczenia podatku niezgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług, podlegać będzie karze grzywny do 720 stawek dziennych. W wypadku mniejszej wagi, sprawca ww. czynu zabronionego podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

Samochody konstrukcyjnie przeznaczone do wykorzystywania do celów firmowych

Co do zasady, od wydatków na samochody, których konstrukcja wskazuje, że są wykorzystywane w działalności gospodarczej, przysługuje pełne prawo do odliczenia. Dotyczy to m.in. wydatków związanych z pojazdami konstrukcyjnie przeznaczonymi do przewozu co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą (tj. autobusów). Zakres wykorzystywania takich pojazdów do celów niezwiązanych z prowadzoną działalnością gospodarczą jest bardzo ograniczony ze względu na ich charakter. Odliczenie całego VAT od wydatków na takie pojazdy może mieć miejsce, pod warunkiem że z dokumentów wydanych na podstawie przepisów o ruchu drogowym wynika takie przeznaczenie pojazdu.

Ponadto, VAT podlega odliczeniu w całości – bez obowiązku prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu – od wydatków na pojazdy, których konstrukcja wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub powoduje, że ich użycie do celów niezwiązanych z tą działalnością jest nieistotne (art. 86a ust. 4 pkt 2 ustawy o VAT). Powyższe dotyczy:

- 1) niektórych pojazdów samochodowych, dla których niezbędne jest posiadanie dodatkowego badania technicznego,
- 2) pojazdów specjalnych.

Pojazdy, dla których istotne jest przeprowadzenie dodatkowego badania technicznego

Od wydatków na niektóre pojazdy można odliczać cały VAT, pod warunkiem, że pojazdy te będą poddane dodatkowemu badaniu technicznemu przeprowadzonemu przez okręgową stację kontroli pojazdów. Przeprowadzenie takiego badania powinno być potwierdzone wydanym przez tę stację zaświadczeniem. Konieczne jest także uzyskanie właściwej adnotacji w dowodzie rejestracyjnym o spełnieniu ustawowych wymagań. Dotyczy to:

- 1) pojazdów samochodowych, innych niż samochody osobowe, mających jeden rząd siedzeń, który oddzielony jest od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą: klasyfikowanych na podstawie przepisów o ruchu drogowym do podrodzaju: wielozadaniowy, van lub z otwartą częścią przeznaczoną do przewozu ładunków,
- 2) pojazdów samochodowych, innych niż samochody osobowe, które posiadają kabinę kierowcy z jednym rzędem siedzeń i nadwozie przeznaczone do przewozu ładunków jako konstrukcyjnie oddzielne elementy pojazdu.

Przepisy zabezpieczające przed nadużyciami

Ustawodawca wprowadził również przepisy, które mają na celu przeciwdziałanie nadużyciom wynikającym z dokonywania przez podatnika zakupu pojazdów, które z uwagi na konstrukcję pozwalają na pełne odliczenie VAT, a następnie (po dokonaniu odliczenia) pojazd taki poddawany będzie „przeróbce”, po której nie będzie spełniał już ustawowych wymagań. Jak bowiem wynika z art. 86a ust. 11 ustawy o VAT, gdy w pojeździe, dla którego przeprowadzono dodatkowe badanie techniczne, będą wprowadzone zmiany, wskutek czego utraci on swoje specyficzne określone ustawą wymagania, od dnia wprowadzenia tych zmian należy uznać, że pojazd ten nie jest już wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej. W konsekwencji, od wydatków na taki pojazd należy stosować ograniczenie w odliczaniu VAT.

Należy podkreślić, że jeżeli nie będzie można ustalić dnia wprowadzenia zmian w pojeździe, powyższe ograniczenie będzie należało stosować od okresu rozliczeniowego, w którym podatnik po raz pierwszy odliczył podatek naliczony od wydatków związanych z tym pojazdem samochodowym, lub od okresu rozliczeniowego następującego po okresie rozliczeniowym, dla którego podatnik wykaże, że pojazd samochodowy spełniał ustawowe wymagania.

W związku ze zmianą sposobu wykorzystywania samochodu konieczne może być też skorygowanie części odliczonego VAT od zakupu samochodu (zgodnie z art. 90b ustawy o VAT).

Stosowanie ograniczenia w odliczaniu VAT (i ewentualnie dokonanie korekty odliczonego VAT od zakupu) nie będzie konieczne, gdy podatnik będzie prowadził ewidencję przebiegu pojazdu potwierdzającą wykorzystywanie tego samochodu tylko do celów firmowych.

➤ Zasady odliczania VAT od paliwa do napędu samochodów

Przypominamy, iż dnia 1 lipca 2015 r. wygaś, wprowadzony przepisem art. 12 ust. 1 ustawy nowelizującej z dnia 7 lutego 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 312), całkowity zakaz odliczania podatku VAT od nabywania paliwa wykorzystywanego do napędu samochodów osobowych oraz niektórych innych pojazdów samochodowych, użytkowanych do celów mieszanych, czyli na potrzeby działalności gospodarczej i do celów prywatnych.

Ten całkowity zakaz odliczania VAT od zakupu paliwa odnosił się do:

- 1) samochodów osobowych;
- 2) innych niż samochody osobowe pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony, w których liczba miejsc (siedzeń) łącznie z miejscem dla kierowcy wynosiła:
 - a) 1 – jeżeli dopuszczalna ładowność była mniejsza niż 425 kg,
 - b) 2 – jeżeli dopuszczalna ładowność była mniejsza niż 493 kg,
 - c) 3 lub więcej – jeżeli dopuszczalna ładowność była mniejsza niż 500 kg.

Oznacza to, że od 1 lipca 2015 r. podatnicy mogą korzystać z prawa do odliczania 50% podatku od wydatków na paliwo wykorzystywane do napędu ww. pojazdów.

1. Obowiązek złożenia aktualizacji informacji VAT-26

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 11 marca 2016 r., nr ITPP2/4512-49/16/RS)

„(...) W myśl art. 86a ust. 1 pkt 1 ustawy (...) o podatku od towarów i usług (...), w przypadku wydatków związanych z pojazdami samochodowymi kwotę podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2, stanowi 50% kwoty podatku wynikającej z faktury otrzymanej przez podatnika. (...)”

Na podstawie art. 86a ust. 4 ustawy, pojazdy samochodowe są uznawane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika, jeżeli:

- 1) sposób wykorzystywania tych pojazdów przez podatnika, zwłaszcza określony w ustalonych przez niego zasadach ich używania, dodatkowo potwierdzony prowadzoną przez podatnika dla tych pojazdów ewidencją przebiegu pojazdu, wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub
- 2) konstrukcja tych pojazdów wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub powoduje, że ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest nieistotne. (...)”

W myśl art. 86a ust. 12 ustawy, podatnicy wykorzystujący wyłącznie do działalności gospodarczej pojazdy samochodowe, dla których są obowiązani prowadzić ewidencję przebiegu pojazdu, mają obowiązek złożyć naczelnikowi urzędu skarbowego informację o tych pojazdach w terminie 7 dni od dnia, w którym poniosą pierwszy wydatek związany z tymi pojazdami.

Zgodnie z ust. 14 ww. artykułu, w przypadku zmiany wykorzystywania pojazdu samochodowego podatnik jest obowiązany do aktualizacji informacji, o której mowa w ust. 12, najpóźniej przed dniem, w którym dokonuje tej zmiany. (...)”

Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie precyzują co należy rozumieć przez zmianę wykorzystywania pojazdu samochodowego. W ocenie tut. organu należy ten przepis interpretować szeroko, tzn. aktualizację informacji, o której mowa w art. 86a ust. 14 ustawy, składa się w przypadku zmiany wykorzystywania pojazdu samochodowego z wykorzystywania wyłącznie do działalności gospodarczej na wykorzystywane do celów mieszanych lub w ogóle niesłużących prowadzeniu działalności gospodarczej.

Analiza przedstawionego stanu faktycznego i powołanych przepisów pozwala stwierdzić, że po dokonaniu sprzedaży samochodu, który dotychczas był wykorzystywany wyłącznie w działalności gospodarczej, nie są ponoszone żadne wydatki eksploatacyjne związane z tym pojazdem. Powyższe oznacza, że samochód od dnia sprzedaży nie jest już wyko-

rzyskiwany przez Spółkę w prowadzonej przez nią działalności gospodarczej. **Skoro druk VAT-26 jest informacją o pojazdach samochodowych wykorzystywanych wyłącznie do działalności gospodarczej, a przedmiotowy samochód w wyniku sprzedaży nie będzie wykorzystywany do tej działalności, to w wyniku tego zdarzenia następuje obowiązek złożenia aktualizacji informacji VAT-26, ponieważ z tym dniem następuje zmiana wykorzystywania pojazdu samochodowego.** (podkreślenie redakcji). Zatem Spółka najpóźniej w dniu sprzedaży samochodu, stosownie do art. 86a ust. 14 ustawy, jest zobowiązana do dokonania aktualizacji informacji VAT-26 dotyczącej pojazdu samochodowego, który służył wyłącznie prowadzeniu działalności gospodarczej, a następnie został odprzedaż. (...)”

2. Odliczenie VAT od samochodów demonstracyjnych

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 4 marca 2016 r., nr ILPP1/4512-1-916/15-4/HW)

„(...) Z informacji przedstawionych we wniosku wynika, że Spółka jest zarejestrowanym podatnikiem podatku od towarów i usług. Zasadniczym przedmiotem jej działalności gospodarczej jest sprzedaż nowych samochodów osobowych we własnych salonach. (...)”

Niektóre z tych samochodów mogą być wykorzystywane przed odprzedaż (sprzedaż) w celach demonstracyjnych (...). (...)”

Fakt wykorzystania pojazdu do celów demonstracyjnych w żaden sposób nie powoduje, że przestają one być przeznaczone do sprzedaży (odprzedaży).

Samochody demonstracyjne są rejestrowane zgodnie z przepisami PORD (ustawy Prawo o ruchu drogowym – przypis redakcji). Pojazdy te są traktowane jako towary handlowe. Po dokonaniu rejestracji samochody demonstracyjne w zależności od potrzeb mogą odbywać jazdy testowe. (...)”

Wnioskodawca wprowadził instrukcję dotyczącą wykorzystania pojazdów samochodowych, obowiązującą wszystkich pracowników. W instrukcji jednoznacznie określono kategorię samochodów demonstracyjnych jako przeznaczonych wyłącznie do celów działalności gospodarczej, które nie mogą być przez pracowników i współpracowników używane do żadnych celów niezwiązanych ściśle z działalnością gospodarczą. (...)”

Przy tak przedstawionym opisie sprawy, wątpliwości Wnioskodawcy dotyczą ustalenia, czy od wydatków związanych z samochodami demonstracyjnymi (...), Spółce przysługuje prawo do odliczenia pełnej kwoty podatku naliczonego od wydatków związanych z tymi pojazdami, bez konieczności prowadzenia ewidencji przebiegu oraz bez składania właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego informacji o tych pojazdach na druku VAT-26. (...)”

(...) w analizowanej sprawie znajdzie zastosowanie przepis art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. a) ustawy, umożliwiający dokonanie odliczenia pełnej kwoty podatku naliczonego wynikającego z faktur dokumentujących wydatki związane z pojazdami samochodowymi, jeżeli Wnioskodawca wypełni (...) warunki określone w art. 86a ust. 4 pkt 1 ustawy.

Należy przy tym zauważyć, że (...) przepis art. 86a ust. 5 ustawy wskazuje ściśle określone sytuacje, w których wyłączony zostaje obowiązek prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu. W rozpatrywanej sprawie należy wskazać na pkt 1 lit. a) tej regulacji. Zgodnie z tymi przepisami, warunku prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu nie stosuje się w przypadku pojazdów samochodowych przeznaczonych wyłącznie do odprzedaży.

Ponadto, przepis art. 86a ust. 5 pkt 1 ustawy ma zastosowanie jeżeli odprzedaż lub oddanie w odpłatne używanie tych pojazdów stanowi przedmiot działalności podatnika. W ni-

niejszej sprawie warunek ten zostanie spełniony, ponieważ – jak wskazał Zainteresowany – przedmiotem jego zasadniczej działalności jest sprzedaż samochodów osobowych.

Należy jednak zauważyć, że użycie wyrazu «wyłącznie» wskazuje, że zwolnienie z obowiązku prowadzenia ewidencji nie obejmuje sytuacji, gdy pojazdy są wykorzystywane – choćby przejściowo – do innych celów (np. jazda próbna, użytek służbowy podatnika itp.). **Zatem w odniesieniu do pojazdu, który np. jest przeznaczony do sprzedaży, ale przed jej dokonaniem jest wykorzystywany przez podatnika jako pojazd demonstracyjny (testowy), nie może być zastosowane zwolnienie z obowiązku prowadzenia ewidencji. Ewidencja dla tego rodzaju pojazdów (jeśli jest to pojazd obiektywnie wykorzystywany wyłącznie w działalności gospodarczej) musi być prowadzona i powinna zawierać elementy wskazane w art. 86a ust. 7 ustawy.** (podkreślenie redakcji). (...)

W świetle powyższego należy zatem stwierdzić, że skoro opisane we wniosku pojazdy przeznaczone są do odsprzedaży, ale przed jej dokonaniem są wykorzystywane jako demonstracyjne i – jak wskazał Wnioskodawca – są one zarejestrowane z możliwością dopuszczenia dojazd w ruchu drogowym, Zainteresowanemu nie będzie przysługiwało prawo do odliczenia pełnej kwoty podatku naliczonego od wydatków związanych z tymi pojazdami, bez prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu, potwierdzającej ich wykorzystanie wyłącznie na cele demonstracyjne w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Tym samym w rozpatrywanej sytuacji Wnioskodawcy będzie przysługiwało prawo do odliczenia 50% kwoty ww. podatku naliczonego (przy czym w przypadku paliwa prawo to przysługuje od dnia 1 lipca 2015 r.).

Zainteresowany bowiem, w celu uzyskania prawa do pełnego odliczenia podatku naliczonego z faktur dokumentujących poniesione wydatki związane z pojazdami samochodowymi, nabywanymi i przeznaczonymi do odsprzedaży, jeżeli służą one przed tą odsprzedażą jako pojazdy wykorzystywane do jazdy demonstracyjnych, ma obowiązek prowadzenia – w odniesieniu do tych pojazdów – ewidencji przebiegu pojazdu. (...)

3. Prawo do odliczenia podatku naliczonego w związku z nabyciem paliwa przy wykorzystaniu kart paliwowych

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 23 marca 2016 r., nr IPPP1/4512-41/16-4/KR)

„(...) Spółka jest czynnym podatnikiem VAT wykonującym wyłącznie czynności z prawem do rozliczenia VAT naliczonego. Dla realizacji tego rodzaju usług niezbędnym jest wykorzystywanie przez pracowników Spółki samochodów służbowych. W związku z tym, Spółka dokonuje zakupu m.in. paliwa do tych samochodów. W celu korzystnego dokonywania takich zakupów, ale także dla zachowania możliwości kontroli, monitorowania zakupu paliw, zachowania jakości paliw itp. Spółka zawarła z podmiotem trzecim (dalej «kontrahent») umowę o dostawę takich paliw na stacjach partnerskich kontrahenta. W ramach powyższej umowy, kontrahent zobowiązał się do udostępnienia Spółce kart paliwowych, którymi posługują się pracownicy Spółki nabywając paliwa. (...)

(...) Wnioskodawca wskazał, że w swojej działalności Spółka wykorzystuje wyłącznie samochody osobowe. Pojazdy te wykorzystywane są zarówno na potrzeby działalności gospodarczej prowadzonej przez Spółkę jak i na inne potrzeby, tj. na potrzeby osobiste pracowników.

Z tego powodu, w odniesieniu do wszystkich samochodów Spółka identyfikuje kwoty podatku naliczonego przy zastosowaniu wskaźnika 50%. (...)

(...) wątpliwości Wnioskodawcy dotyczą przysługującego mu prawa do odliczenia 50% podatku naliczonego VAT wykazanego na fakturach wystawianych na jego rzecz przez kontrahenta, a dokumentujących nabycie paliwa związanego z korzystaniem z pojazdów samochodowych przy wykorzystaniu kart paliwowych. (...)

(...) prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przysługuje wówczas, gdy zostaną spełnione określone warunki, tzn. odliczenia tego dokonuje podatnik podatku od towarów i usług oraz gdy towary i usługi, z których nabyciem podatek został naliczony, są wykorzystywane do czynności opodatkowanych. Warunkiem umożliwiającym podatnikowi skorzystanie z prawa do odliczenia podatku naliczonego jest bezpośredni i bezsporny związek zakupów z wykonanymi czynnościami opodatkowanymi. (...)

Zgodnie ze wskazaniem Wnioskodawcy, nabyte przy użyciu kart paliwowych towary są związane z czynnościami opodatkowanymi podatkiem od towarów i usług. Co do zasady więc, Wnioskodawcy przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego z tyt. ww. wydatków.

W art. 86a ust. 1 ustawy, wskazano, że w przypadku wydatków związanych z pojazdami samochodowymi kwotę podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2, stanowi 50% kwoty podatku:

1) wynikającej z faktury otrzymanej przez podatnika (...).

(...) przepisy art. 86a ustawy o podatku od towarów i usług wprowadzają ograniczenie w odliczaniu podatku naliczonego w odniesieniu do wszystkich wydatków eksploatacyjnych (m.in. nabycia paliwa), dotyczących pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony, przeznaczonych do użytku «mieszanego», tj. wykorzystywanych zarówno do celów związanych z opodatkowaną działalnością gospodarczą, jak i do celów użytku prywatnego. (...)

Wnioskodawca wskazuje, że posiada samochody osobowe wykorzystywane do celów mieszanych, tj. zarówno do celów związanych z działalnością gospodarczą, jak i do celów niezwiązanych z tą działalnością.

W myśl art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 7 lutego 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, do 30 czerwca 2015 r. nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego od nabywanych paliw silnikowych, oleju napędowego oraz gazu, wykorzystywanych do napędu samochodów osobowych.

Z dniem 1 lipca 2015 r. wygaś, wprowadzony art. 12 ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, całkowity zakaz odliczania podatku VAT od nabycia paliwa wykorzystywanego do napędu samochodów osobowych oraz niektórych innych pojazdów samochodowych, wykorzystywanych przez podatnika do celów «mieszanych» (czyli do działalności gospodarczej i do celów prywatnych). Oznacza to, że od dnia 1 lipca 2015 r. podatek VAT z tytułu nabycia paliwa wykorzystywanego do napędu ww. pojazdów jest odliczany tak jak pozostałe wydatki związane z pojazdami samochodowymi wykorzystywanymi do celów mieszanych czyli na ogólnych zasadach wynikających z art. 86a ustawy.

Zatem, od dnia 1 lipca 2015 r. z tytułu nabycia paliwa wykorzystywanego do napędu ww. samochodów osobowych przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT w wysokości 50% podatku naliczonego wynikającego z otrzymanej faktury.

Należy jednak wskazać, że prawo do odliczenia należy oceniać co do zasady w świetle przepisów obowiązujących na moment powstania obowiązku podatkowego u sprzedawcy paliwa. Jeżeli zatem zakup paliwa dokonany został do dnia 30 czerwca 2015 r. to bez

względu na fakt, że faktura została wystawiona po tym dniu, tj. już w lipcu 2015 r. prawo do odliczenia podatku w takim przypadku nie będzie przysługiwało. Obowiązek podatkowy u sprzedawcy z tytułu opisanej czynności powstał bowiem przed dniem 1 lipca 2015 r. zatem prawo do odliczenia należy również oceniać według stanu prawnego obowiązującego przed dniem 1 lipca 2015 r.

Zatem, Spółka ma prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego w wysokości 50% z tytułu nabycia przy użyciu kart paliwowych paliwa do samochodów osobowych wykorzystywanych zarówno do celów prowadzonej działalności gospodarczej jak i celów prywatnych pracowników. (podkreślenie redakcji) (...).

4. Dodatkowe badanie techniczne samochodu

(wyrok WSA w Olsztynie z 17 marca 2016 r., sygn. akt I SA/OI 54/16, orzeczenie nieprawomocne)

(...) Istota sporu w przedmiotowej sprawie sprowadza się w gruncie rzeczy do konkluzji, czy strona skarżąca w okresie od kwietnia do sierpnia 2014 r. miała prawo do odliczenia podatku naliczonego w pełnej wysokości 100% z faktur dokumentujących nabycie: w maju, lipcu i sierpniu 2014 r. czterech nowych samochodów ciężarowych, oleju napędowego, części, usług naprawczych i akcesoriów do samochodów ciężarowych nabytych przed 1 kwietnia 2014 r. i użytkowanych w prowadzonej działalności gospodarczej. (...)

Organ II instancji przyjął, że zgodnie z obowiązującymi od dnia 1 kwietnia 2014 r. nowymi zasadami dotyczącymi odliczania podatku od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi, prawo do odliczenia pełnej kwoty podatku, co do zasady, przysługuje tylko w odniesieniu do wydatków związanych z pojazdami, które wykorzystywane są wyłącznie do celów działalności gospodarczej. Organ odwoławczy wskazał, że spełnienie wymagań technicznych dla wskazanych powyżej pojazdów stwierdza się na podstawie dodatkowych badań technicznych przeprowadzonych przez okręgową stację kontroli pojazdów oraz wydanego przez nią zaświadczenia, jak również dowodu rejestracyjnego z właściwą adnotacją o spełnieniu tych wymagań. (...)

Dopiero wtedy, według Organu, taki pojazd może być uznany za wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika. Podatek naliczony od wydatków związanych z takim pojazdem może być wówczas w całości odliczony (...).

(...) Materialną podstawą do pełnego prawa do odliczenia wydatków związanych z pojazdami samochodowymi, według art. 86a ust. 4 pkt 2 ustawy o VAT, jest konstrukcja pojazdu, a nie wpis w dowodzie rejestracyjnym, który tylko potwierdza, zgodnie z art. 86a ust. 10 pkt 1 ustawy o VAT, że pojazd spełnia określone wymogi konstrukcyjne, zawarte w art. 86a ust. 9 pkt 1 i 2 ustawy o VAT. (...)

W art. 86a ust. 11 ustawy o VAT, ustawodawca przewidział w określonych przypadkach ograniczenie prawa do odliczenia w przypadku, gdy w pojeździe samochodowym dokonano zmian, wpływających na parametry techniczne pojazdu.

Tylko w przypadku, gdy nie można określić dnia wprowadzenia zmian ograniczenie prawa do odliczenia wiąże się z okresem rozliczeniowym, w którym podatnik wykaże, że pojazd spełniał wymagania, o których mowa w ust. 9 pkt 1 lub 2. Owo «wykazanie» ma związek z cechami technicznymi samochodu, a nie z adnotacją w dowodzie rejestracyjnym. Należy zatem zgodzić się ze stanowiskiem strony skarżącej, że zaświadczenie i wpis w dowo-

dzie rejestracyjnym są tylko potwierdzeniem, że dany samochód spełnia wymogi, zawarte w art. 86a ust. 9 pkt 1 i 2 ustawy o VAT. Świadczy o tym wprost zapis art. 86a ust. 10 pkt 1, gdzie ustawodawca wyraźnie określił, że «spełnienie wymagań dla pojazdów samochodowych określonych w ust. 9 pkt 1 i 2 stwierdza się na podstawie dodatkowego badania technicznego przeprowadzonego przez okręgową stację kontroli pojazdów, potwierdzonego zaświadczeniem wydanym przez tę stację, oraz dowodu rejestracyjnego pojazdu zawierającego odpowiednią adnotację o spełnieniu tych wymagań». Przedmiotem normy ograniczającej zasięg działania przepisu art. 86a ust. 1 ustawy o VAT, zawartej w art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. a), jest samochód określonego rodzaju, a nie dokument zaświadczący, że ów samochód do tego rodzaju należy. Przy czym brak jest przepisu, który uzależniałby ograniczenie prawa do odliczenia od terminu uzyskania zaświadczenia i wpisu w dowodzie rejestracyjnym. Taki przepis funkcjonuje jedynie w przypadkach określonych przepisem art. 86a ust. 11 ustawy o VAT. (...)

W rezultacie należy uznać, że sporne pojazdy z uwagi na ich cechy konstrukcyjne mogły być wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej i tak też były wykorzystywane, to skarżącemu przysługiwało prawo do pełnego odliczenia podatku w wysokości 100%. (...)

W związku z tym Sąd nie podziela poglądu, że w przypadku niespełnienia wymogu przeprowadzenia dodatkowego badania technicznego, w terminach określonych w ustawie, podatnikom będzie przysługiwać prawo do pełnego odliczenia VAT, ale tylko od wydatków poniesionych począwszy od dnia spełnienia wymogów (co do przeprowadzenia dodatkowego badania technicznego wraz z adnotacją w dowodzie rejestracyjnym). (podkreślenie redakcji).

Trudno bowiem zgodzić się z poglądem, że niespełnienie warunków co do terminu badania technicznego definitywnie uniemożliwia skorzystanie z pełnego prawa do odliczenia VAT. Tylko bowiem w art. 86a ust. 11 ustawy VAT wskazano, że «W przypadku gdy w pojeździe samochodowym, dla którego wydano zaświadczenie, o którym mowa w ust. 10 pkt 1, zostały wprowadzone zmiany, w wyniku których pojazd nie spełnia wymagań, o których mowa w ust. 9 pkt 1 lub 2, uznaje się, że pojazd nie jest wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej». Jako zasadę przyjmuje się, że nie jest wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej, od dnia wprowadzenia zmian.

Tylko i wyłącznie ustawodawca w tym przypadku wprowadził zasadę, że termin przeprowadzenia badań technicznych ma charakter materialnoprawny. Świadczy o tym zapis, że pojazd nie jest wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej, od dnia wprowadzenia zmian. W tej dacie podatnik traci prawo do podatku naliczonego w pełnej wysokości. Natomiast w dacie wykonania badania technicznego i uzyskania zaświadczenia i adnotacji w dowodzie rejestracyjnym, podatnik odzyskuje prawo do podatku naliczonego w pełnej wysokości. (...)

IV. STAWKI I ZWOLNIENIA Z VAT

Generalnie, zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy o VAT towary i usługi są opodatkowane stawką podstawową, która w 2016 r. wynosi 23%. Dla pewnych towarów i usług ustawodawca przewidział jednak niższe stawki podatkowe tj.: 8%, 5%, 0%. Ponadto w przepisach o VAT określono, iż dostawa niektórych towarów oraz świadczenie niektórych usług korzystają ze zwolnienia z VAT, które w praktyce traktowane jest jako piąta stawka podatkowa.

Należy również dodać, iż w 2016 r.:

- zryczałtowany VAT od usług taksówek osobowych wynosi 4% oraz
- zryczałtowany zwrot podatku przysługujący rolnikom ryczałtowym wynosi 7%.

Powyższe stawki określone zostały w art. 114 ust. 1 i art. 115 ust. 2 w związku z art. 146a ustawy o VAT.



Uwaga

Na mocy art. 146a ustawy o VAT podwyższone stawki podatku (tj. 23%, 8%, 7% i 4%) obowiązują do 31 grudnia 2016 r.

➤ Wpływ klasyfikacji statystycznych na wysokość stawki VAT

Przepisy regulujące stosowanie obniżonych stawek podatkowych oraz zwolnień z podatku VAT, w znacznym stopniu opierają się na klasyfikacjach statystycznych. Na potrzeby krajowych przepisów podatkowych do dnia 31 grudnia 2017 r. stosuje się Polską Klasyfikację Wyrobów i Usług wprowadzoną rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 29 października 2008 r.

PKWiU jest klasyfikacją produktów pochodzenia krajowego oraz z importu, przy czym pod pojęciem produktów rozumie się wyroby i usługi.

Wyroby są surowce, półfabrykaty, wyroby finalne oraz zespoły i części tych wyrobów, o ile występują w obrocie. Klasyfikowane są one w oparciu o ich właściwości fizyczne oraz strukturę. W oparciu o te założenia zbudowane są również międzynarodowe klasyfikacje handlu zagranicznego: Zharmonizowany System Oznaczenia i Kodowania Towarów (HS) oraz Nomenklatura Scalona (CN).

W PKWiU zakres rzeczowy większości grupowań obejmujących wyroby jest określony zakresem rzeczowym odpowiednich pozycji CN, to znaczy, że każde grupowanie PKWiU odpowiada całej pozycji, części pozycji lub stanowi agregat kilku pozycji CN. Klucz powiązań PKWiU 2008 – CN 2007 został przygotowany w oparciu o projekt klucza CPA 2008 – CN 2007, opracowany przez Eurostat (Urząd Statystyczny w UE).

Usługi według PKWiU to wszelkie czynności świadczone na rzecz:

- jednostek gospodarczych prowadzących działalność o charakterze produkcyjnym, tzn. usługi dla celów produkcji nietworzące bezpośrednio nowych dóbr materialnych,
- jednostek gospodarki narodowej oraz na rzecz ludności, przeznaczone dla celów konsumpcji indywidualnej, zbiorowej i ogólnospołecznej.

Pojęcie usług nie obejmuje czynności związanych z wytwarzaniem wyrobów (włączając półfabrykaty, elementy, części, obróbkę elementów) z materiałów własnych przedsiębiorstwa na zlecenie innych jednostek gospodarki narodowej, przeznaczonych do celów produkcyjnych lub do dalszej odsprzedaży oraz z reguły nie obejmuje wytwarzania wyrobów na indywidualne zamówienie ludności z materiałów własnych wykonawcy.

Każdą usługę należy zaliczać do odpowiedniego grupowania zgodnie z jej charakterem, niezależnie od symbolu, pod którym został zaklasyfikowany w krajowym rejestrze urzędowym podmiotów gospodarki narodowej REGON podmiot gospodarczy wykonujący usługę.

Przy ustalaniu właściwego grupowania PKWiU należy kierować się zasadami budowy i logiki struktury tej klasyfikacji. Szczególnie niedopuszczalne jest kierowanie się korzyściami materialnymi, względnie innymi przywilejami wynikającymi z takiego lub innego zaklasyfikowania produktu.



Uwaga

Zaliczenie określonego produktu do właściwego grupowania PKWiU należy do obowiązków producenta (usługodawcy) tego produktu.

Wynika to z faktu, że właśnie producent (usługodawca) posiada wszystkie informacje niezbędne do właściwego zaliczenia produktu do odpowiedniego grupowania PKWiU, tj. informacje dotyczące rodzaju użytego surowca, technologii wytwarzania, konstrukcji i przeznaczenia wyrobu lub charakteru usługi.

W przypadku trudności w ustaleniu właściwego grupowania, do którego należy zaliczyć produkt, podatnik może zwrócić się o pomoc do Ośrodka Klasyfikacji i Nomenklatur Urzędu Statystycznego w Łodzi, ul. Suwalska 29, 93-176 Łódź.

Co prawda opinia wydana przez ten organ nie stanowi decyzji administracyjnej, jednak w przypadku sporu z organami podatkowymi – stanowi podstawowy argument, którym podatnik może się posługiwać.

➤ Podstawowe zasady ustalania stawki VAT

Określając wysokość stawki VAT podatnik musi przede wszystkim ustalić, czy sprzedawany przez niego towar lub świadczona usługa nie korzystają z obniżonej stawki lub ze zwolnienia z VAT. Zasadą przy tym jest, że w sytuacji gdy ten sam towar (usługa) wymieniana jest w więcej niż jednym przepisie jako uprawniona do korzystania z różnych obniżonych stawek podatkowych – stosuje się najniższą z nich.

W celu określenia właściwej stawki podatku VAT należy:

1. **Sprawdzić, czy dany towar (usługa) nie korzysta ze zwolnienia z VAT lub ze stawki 0% (np. eksport lub WDT) na podstawie ustawy bądź rozporządzeń. Jeśli tak – to nie obowiązują go inne stawki podatku.**
2. **Jeśli towar (usługa) nie korzysta ze stawki 0% lub zwolnienia – sprawdzić czy wymieniony jest w załączniku nr 10 do ustawy o VAT, uprawniającym do stosowania stawki 5%.**
3. **W przypadku gdy towar (usługa) nie korzysta z żadnej z ww. preferencji, należy ustalić, czy nie korzysta ze stawki 8%, tzn. czy nie jest wymieniony w załączniku nr 3 do ustawy o VAT lub w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2013 r. w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania stawek obniżonych (Dz. U. poz. 1719 ze zm.).**
4. **Jeżeli dla danego towaru lub usługi nie odnaleziono podstawy uprawniającej do stosowania jakiegokolwiek obniżonej stawki bądź zwolnienia z VAT – zastosowanie znajdzie stawka podstawowa, tj. 23%.**

1. Refakturowanie mediów przy umowie użyczenia lokali

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 25 marca 2016 r., nr IBPP3/4512-60/16/EJ)

„(...) Zgodnie z art. 8 ust. 2a ustawy o podatku VAT w przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że ten podatnik sam otrzymał i wyświadczył te usługi. (...)

Oznacza to, że koszty niektórych usług, gdzie odbiorcą jest inny podmiot niż podmiot obciążony przez świadczącego usługę, mogą być w ramach zawartych umów przenoszone

na faktycznego odbiorcę. Dotyczy to sytuacji, w której podatnik kupuje usługę, a następnie «w stanie nieprzetworzonym» odsprzedaży ją swojemu kontrahentowi. Podatnik jest traktowany tak, jakby świadczył tę usługę. Świadczenie takich usług powinno zostać opodatkowane podatkiem od towarów i usług według stawki właściwej dla danego rodzaju usługi. Takie uregulowanie jest konsekwencją przyjęcia zasady, że czynność wykonana we własnym imieniu przez podatnika powoduje dla niego powstanie obowiązku podatkowego. (...)

Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, że Wnioskodawca udostępnił na zasadzie umów użyczenia lokale Ośrodkowi Pomocy Społecznej, Fundacji, a także Caritas Diecezji. Zgodnie z tymi umowami Wnioskodawca zezwolił biorącym na bezpłatne używanie oddanych im w tym celu lokali. W ramach umów użyczenia biorący zobowiązali się do udziału w kosztach utrzymania obiektu, takich jak: energia elektryczna, woda, gaz, ogrzewanie, wywóz śmieci, ubezpieczenie budynku, konserwacja dźwigu. Koszty te są rozliczane na podstawie otrzymywanych obciążeń dotyczących całego obiektu, a następnie dzielone proporcjonalnie do zajmowanej powierzchni w budynku należącym do Wnioskodawcy. Do tej pory Wnioskodawca refakturował te koszty stosując stawkę VAT wynikającą z faktur otrzymywanych od dostawców mediów i usług. Koszty ubezpieczenia refakturował jako niepodlegające opodatkowaniu.

Wątpliwość Wnioskodawcy dotyczy stosowania przy refakturowaniu kosztów na rzecz biorących w używanie stawki VAT wynikającej z faktur otrzymywanych od dostawców mediów i usług, a koszty ubezpieczenia jako niepodlegające. (...)

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku w sprawie C-42/14 kierując się ogólną zasadą wynikającą z art. 1 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT, zgodnie z którą każde świadczenie należy traktować odrębnie – rozstrzygnął, że najem nieruchomości i związane z nim: dostawa wody, energii elektrycznej, energii cieplnej oraz wywóz nieczystości, co do zasady należy uważać za odrębne i niezależne świadczenia, które winno się oceniać oddzielnie z punktu widzenia podatku od wartości dodanej, chyba że elementy transakcji, które obejmują również ekonomiczne przesłanki zawarcia umowy, są ze sobą tak ściśle związane że tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie ekonomiczne, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny. (...)

Z uwagi na podobieństwo umowy najmu z umową użyczenia, w ocenie Organu, tezy przedstawione w ww. orzeczeniu TSUE C-42/14 mogą być odpowiednio zastosowane do umowy użyczenia. (...)

(...) wskazać należy, że ocena podanych we wniosku okoliczności, dokonana przez pryzmat orzeczenia C-42/14 pozwala stwierdzić, że w niniejszej sprawie mamy do czynienia ze świadczeniami odrębnymi. Opisane we wniosku umowy z biorącymi lokale w bezpłatne używanie przewidują odrębny sposób rozliczania opłat dodatkowych, które nie są włączane w stawkę czynszu. W ramach umów biorący w użyczenie zobowiązali się do udziału w kosztach utrzymania obiektu. Koszty te są rozliczane na podstawie otrzymywanych obciążeń dotyczących całego obiektu, a następnie dzielone proporcjonalnie do zajmowanej powierzchni w budynku należącym do Wnioskodawcy.

Przenosząc powołane przepisy prawa oraz wnioski płynące z ww. wyroku TSUE na grunt niniejszej sprawy, należy stwierdzić, że skoro z zawartych umów użyczenia wynika, że Strony odrębnie rozliczają opłaty za media (wymienione we wniosku), to świadczenie to powinno być uważane za odrębne od usługi użyczenia lokali, bowiem – jak wynika z opisanego stanu faktycznego – najemcy mają możliwość decydowania o wielkości zużycia mediów, rozliczanych na podstawie proporcjonalnego podziału kosztów, a wysokość opłaty, ustalonej w oparciu o powierzchnię lokali w całym budynku obiektywnie odzwierciedla zużycie mediów.

W konsekwencji, w sytuacji zawarcia umów użyczenia lokali, przewidujących obciążanie biorących lokale w użyczenie opłatami z tytułu zużycia mediów, prawidłowym jest zastosowanie do czynności «refakturowania kosztów mediów» stawek podatku VAT wynikających z faktur otrzymywanych od dostawców mediów i usług, a w przypadku kosztów ubezpieczenia jako niepodlegających opodatkowaniu. (podkreślenie redakcji). (...)”

2. Sprzedaż napoi w ramach usługi gastronomicznej

(wyrok WSA w Warszawie z 5 lutego 2016 r., sygn. akt III SA/Wa 896/15, orzeczenie nieprawomocne)

„(...) Przedmiot sporu w niniejszej sprawie sprowadza się (...) do rozstrzygnięcia kwestii możliwości podzielenia przez Skarżącego podstawy opodatkowania w przypadku sprzedaży w ramach usługi związanej z wyżywieniem towarów wymienionych w poz. 7 załącznika do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2013 r. na «komponent produktowy» podlegający opodatkowaniu podstawową stawką w wysokości 23% i «komponent usługowy» (usługa gastronomiczna, restauracyjna/usługa przygotowywania itp.), podlegający obniżonej stawce podatkowej 8%. (...)»

Omawiany wyżej problem oceny, czy można w ramach usługi gastronomicznej dla celów zastosowania stawki preferencyjnej wydzielać komponent produktowy i usługowy, był przedmiotem orzecznictwa polskich sądów administracyjnych (zob. wyroki WSA: w Krakowie z dnia 17 marca 2015 r., I SA/Kr 81/15, z dnia 22 czerwca 2015 r., I SA/Kr 754/15, w Szczecinie z dnia 21 maja 2015 r., I SA/Sz 415/15, w Gdańsku z dnia 12 maja 2015 r., I SA/Gd 278/15 – dostępne w CBOSA). Zdaniem Sądu, zasadnie przyjęto w nich, że usługi związane z wyżywieniem (PKWiU 56) podlegają opodatkowaniu 8% stawką podatku, stawka ta nie ma jednak zastosowania do usług związanych z wyżywieniem, w ramach których serwowane są towary wymienione w poz. 7 ppkt 1–6 załącznika do rozporządzenia. W przypadku takich usług stosuje się stawkę podstawową w wysokości 23%. W powołanych orzeczeniach podkreślano, że sprzedaż produktów wymienionych w poz. 7 załącznika nr 1 do rozporządzenia wykonawczego nie jest czynnością samoistną, gdyż następuje w ramach usługi restauracyjnej (usługi związanej z wyżywieniem). Stąd też stawką właściwą dla dostawy tych produktów, tj. stawką 23% jest objęta również odnosząca się do tej dostawy część usługi restauracyjnej, w ramach świadczenia której następuje ta dostawa. Nie ma wobec tego uzasadnionych podstaw do wyróżniania w usłudze dominujących komponentów, czy to usługowych, czy produktowych. Świadczenie stanowi kompleksową (jednolitą) usługę restauracyjną (związaną z wyżywieniem), co nie pozwala na opodatkowanie jej odrębnymi stawkami podatku VAT. Wyodrębnianie z kompleksowej usługi restauracyjnej (usługi związanej z wyżywieniem) *stricte* usługi i dostawy towaru, stałoby w sprzeczności z konstrukcją i ideą świadczenia kompleksowego, jako świadczenia jednorodnego. Jeżeli traktuje się kilka świadczeń jako świadczenie kompleksowe właśnie dlatego, że rozdzielenie ich miałoby charakter sztuczny i nieracjonalny gospodarczo, to tym samym dzielenie takiego kompleksowego świadczenia na usługę i dostawę towaru, a dodatkowo opodatkowanie ich różnymi stawkami podatku VAT należy uznać za działanie sztuczne i niecelowe ekonomicznie.

Akceptując te wypowiedzi Sąd stwierdza, że opodatkowanie stawką preferencyjną wchodzi w grę w odniesieniu do usług związanych z wyżywieniem, przy czym jeśli w ramach takiej usługi serwowane są produkty wymienione w załączniku nr 1 część III rozporządzenia, to zawsze i w całości następuje powrót do opodatkowania stawką podstawową VAT – nie tylko w części produktowej. Skoro przedmiotem opodatkowania określoną stawką VAT usług

gi związanej wyżywieniem ma być tak klasyfikowana usługa, to bez elementu «wyżywienia» (określonego produktu) nie można – w sensie prawnym – mówić o świadczeniu usługi. Podnoszona przez Skarżącą teza o dopuszczalności wyłączenia z zespołu czynności składających się na usługę jej przedmiotu (towaru) prowadzi do absurdalnych wniosków. Nie sposób bowiem przyjąć, że racjonalny ustawodawca konstruując w części rozporządzenia dotyczącej usług katalog wyłączeń z opodatkowania stawką preferencyjną w celu stworzenia stanu powrotu do zasady (opodatkowania usług stawką podstawową) zawęziłby jego zakres do komponentu produktowego, a nie całości świadczenia. (...)

Zdaniem Sądu to, że Skarżący świadcząc usługi restauracyjne troszczy się o klienta, zapewniając profesjonalną obsługę, odpowiednią zastawę i dbając ogólnie o przyjazną atmosferę w lokalu, nie jest dowodem na to, że usługa restauracyjna – choćby najwyższej jakości – powinna być oddzielona od tego, co w ramach tej usługi jest klientowi finalnie dostarczane. Klient przychodzi wszak do lokalu z myślą o zakupie określonego produktu i spożyciu go na miejscu, bez tego nie byłby w ogóle obsłużony (nie doszłoby do świadczenia usługi) – i w tym kontekście jakość obsługi nie ma żadnego znaczenia. Świadczy to o konieczności traktowania usługi jako całości i potwierdza stanowisko organów podatkowych, że jakiegokolwiek dzielenie jej na część usługową i produktową byłoby sztuczne.

Podsumowując stwierdzić należy, że **w przypadku nabycia przez konsumenta usługi restauracyjnej, oczywistym jest, że istotą takiego zamówienia jest nabycie gotowego produktu przeznaczonego do konsumpcji, a nie odrębnie poszczególnych produktów lub usług służących do jego przygotowania. Brak jest zatem podstaw do przyjęcia, by konkretna usługa restauracyjna mogła być opodatkowana dwiema różnymi stawkami VAT, podstawową i obniżoną.**

Jako zasadę należy przyjąć, że usługa ta podlega opodatkowaniu 8%, z wyłączeniem sytuacji gdy dotyczy produktów z pozycji 7 załącznika do rozporządzenia i wówczas podlega opodatkowaniu stawką podstawową. (podkreślenie redakcji) (...).

3. Zwolnienie z VAT usług udzielania pożyczek

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 30 marca 2016 r., nr IPPP2/4512-193/16-2/MT)

„(...) Z opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca rozważa utworzenie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Przedmiotem działalności Spółki będzie m.in. (i) działalność holdingów finansowych, (ii) pozostała finansowa działalność usługowa, gdzie indziej niesklasyfikowana, z wyłączeniem ubezpieczeń i funduszów emerytalnych, (iii) pozostała działalność wspomagająca usługi finansowe, z wyłączeniem ubezpieczeń i funduszów emerytalnych, (iv) pozostałe pośrednictwo pieniężne.

W przyszłości Spółka, w ramach prowadzonej działalności, zamierza udzielić oprocentowanych pożyczek na rzecz swoich wspólników. Pożyczki, które zostaną udzielone przez Spółkę będą pożyczkami odpłatnymi. Wynagrodzeniem Spółki z tytułu udzielonych pożyczek będzie oprocentowanie, ustalone na warunkach rynkowych. Przed udzieleniem przez Spółkę pierwszej pożyczki na rzecz wspólników, Spółka zostanie zarejestrowana dla celów podatku od towarów i usług.

Istota umowy pożyczki zawarta została w art. 720 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (...). Zgodnie z art. 720 § 1 Kodeksu cywilnego, przez umowę pożyczki dający pożyczkę zobowiązuje się przenieść na własność biorącego określoną ilość pieniędzy albo

rzeczy oznaczonych tylko co do gatunku, a biorący zobowiązuje się zwrócić tę samą ilość pieniędzy albo tę samą ilość rzeczy tego samego gatunku i tej samej jakości. W wyniku spełnienia świadczenia przez dającego pożyczkę, określone przedmioty majątkowe stają się własnością biorącego pożyczkę. Zasilają one jednak tylko czasowo majątek biorącego pożyczkę, który obowiązany jest do zwrotu, tj. do przeniesienia na drugą stronę własności tej samej ilości pieniędzy albo rzeczy tego samego rodzaju.

Udzielanie pożyczek przez podatnika podatku od towarów i usług spełnia przesłanki uznania tych czynności za podlegające opodatkowaniu, niezależnie od częstotliwości i celu ich udzielenia, czy statusu nabywcy. Udzielanie pożyczek przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą, w związku z jej prowadzeniem, można identyfikować i zaliczać do zawodowej płaszczyzny jednostki, a więc uznać za rodzącą obowiązki w podatku od towarów i usług. Udzielenie pożyczki stanowi świadczenie na rzecz innego podmiotu, polegające na udostępnieniu kapitału na wskazany w umowie okres czasu. Czynność udzielenia pożyczki w ramach prowadzonej działalności gospodarczej w zamian za wynagrodzenie (np. odsetki), stanowi zatem odpłatne świadczenie usług, co do zasady, podlegające opodatkowaniu VAT. Zatem, odsetki z tytułu zawarcia umowy otrzymane z tytułu udzielonej pożyczki stanowią wynagrodzenie z tytułu jej udzielenia.

W tym miejscu należy wskazać, że na podstawie art. 41 ust. 1 ustawy, stawka podatku wynosi 22%, z zastrzeżeniem ust. 2–12c, art. 83, art. 119 ust. 7, art. 120 ust. 2 i 3, art. 122 i art. 129 ust. 1. Stosownie jednak do art. 146a pkt 1 tej ustawy, w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2016 r., stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 1 i 13, art. 109 ust. 2 i art. 110, wynosi 23%, z zastrzeżeniem art. 146f.

Jednakże zarówno w treści ustawy, jak i w przepisach wykonawczych do niej, ustawodawca przewidział opodatkowanie niektórych czynności stawkami obniżonymi, bądź zwolnienie od podatku.

I tak, w myśl art. 43 ust. 1 pkt 38 ustawy, zwalnia się od podatku usługi udzielania kredytów lub pożyczek pieniężnych oraz usługi pośrednictwa w świadczeniu usług udzielania kredytów lub pożyczek pieniężnych, a także zarządzanie kredytami lub pożyczkami pieniężnymi przez kredytodawcę lub pożyczkodawcę.

W odniesieniu do przedstawionego we wniosku zdarzenia przyszłego, należy wskazać, że **udzielenie przez Spółkę oprocentowanych pożyczek stanowi czynność mieszczącą się w katalogu czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT, jako odpłatne świadczenie usług, zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy. Z uwagi na to, że usługa ta mieści się w zakresie czynności, o których mowa w cyt. art. 43 ust. 1 pkt 38 ustawy jako wymieniona wprost w tym przepisie – usługa udzielania pożyczek przez Spółkę, korzystać będzie ze zwolnienia z podatku od towarów i usług na podstawie tego przepisu. (podkreślenie redakcji). (...)**

4. Określenie stawki VAT na szkolenia e-learningowe

(wyrok WSA w Poznaniu z 9 lutego 2016 r., sygn. akt I SA/Po 1431/15, orzeczenie nieprawomocne)

„(...) spółka wskazała, że prowadzi działalność gospodarczą w zakresie tworzenia oraz przeprowadzania szkoleń za pośrednictwem internetu (e-learning). Wnioskodawczyni nie jest jednostką objętą systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty. Jest podatnikiem VAT czynnym. Spółka wskazała, że (...) zawarła z jedną z prywatnych uczelni

wyższych (dalej jako: «Uczelnia») umowę, na podstawie której stworzyła materiały szkoleniowe niezbędne do przeprowadzenia studiów podyplomowych z wykorzystaniem internetu, jako techniki nauczania (e-learning). (...)

W oparciu o tak przedstawiony stan faktyczny wnioskodawczyni zadała organowi podatkowemu następujące pytanie: czy świadczone przez spółkę usługi, w związku z umową zawartą z Uczelnią, będą podlegać zwolnieniu spod opodatkowania podatkiem od towarów i usług? (...)

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu zważył, co następuje:

(...) Poza sporem stron pozostawała kwestia, czy świadczone przez spółkę usługi mieszczą się w kategorii usług kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, a ponadto bez znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy pozostawało zagadnienie wadliwej implementacji do krajowego systemu prawnego art. 132 ust. 1 lit. i) Dyrektywy 112, w kontekście treści art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. a), który w tej sprawie nie miał zastosowania (por. wyrok NSA z dnia 2 września 2015 r., I FSK 902/14, dostępny na stronie internetowej: orzeczenia.nsa.gov.pl). Nie rodził także sporu sposób przekazania środków publicznych. Sporne natomiast było to, który podmiot świadczy usługę podstawową – skarżąca czy Uczelnia.

W ocenie Sądu zbyt daleko idący jest pogląd skarżącej, która z faktu stworzenia i merytorycznego opracowania materiałów szkoleniowych oraz akcentowanej «aktywności» Uczelni, która zdaniem skarżącej sprowadza się tylko do zamieszczenia na platformie e-learningowej tych materiałów, wywodzi twierdzenie o świadczeniu przez siebie usługi głównej (podstawowej). Jak wynika z opisu stanu faktycznego, skarżąca opracowuje metodycznie dane i informacje otrzymane od wykładowców Uczelni, a finalnym efektem tych czynności jest uzyskanie materiałów szkoleniowych (I etap). Następnie skarżąca opracowuje technicznie stworzone materiały w sposób pozwalający na ich umieszczenie na platformie e-learningowej, które później będą udostępnione studentom Uczelni (etap II). Nie ulega zatem wątpliwości, że Uczelnia ma wpływ na merytoryczną treść materiałów, które opracowuje skarżąca. Jednocześnie nie można zgodzić się ze skarżącą, że brak «fizycznej» obecności wykładowcy (jako specyficzna cecha kursów przeprowadzanych w formie e-learningu), przesądza o tym, że to skarżąca jest wykonawcą usług kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego na rzecz studentów Uczelni. **W ocenie Sądu to Uczelnia jest świadczeniodawcą usługi głównej i to na platformie e-learningowej Uczelni, materiały te udostępniane są studentom. A zatem materiały udostępnia Uczelnia proponując samodzielną formę kształcenia bez «fizycznego» udziału wykładowcy, przy czym forma ta, w opisanych w sprawie okolicznościach, nie sprawia, że podstawową (główną) usługę kształcenia pełni skarżąca** (podkreślenie redakcji). W tym zakresie stanowisko Ministra Finansów uznać, należy za prawidłowe.

W konsekwencji tego ustalenia, organ interpretacyjny słusznie rozważał, czy analizowane tu zwolnienie podatkowe przysługiwać będzie skarżącej na podstawie art. 43 ust. 17 i 17a ustawy o PTU, tj. czy opisane we wniosku czynności skarżącej zakwalifikować można jako świadczenie usług ściśle związanych z usługą podstawową. Z art. 43 ust. 17 wynika, że usługa będzie ściśle związana z usługą podstawową, jeżeli jest ona niezbędna dla wykonania usługi podstawowej (art. 43 ust. 17 pkt 1), a jednocześnie głównym celem takiej usługi nie może być osiągnięcie dodatkowego dochodu, przez konkurencyjne wykonywanie takich czynności w stosunku do podatników niekorzystających z takiego zwolnienia (art. 43 ust. 17 pkt 2). Ponadto usługi ściśle związane z usługami podstawowymi musi wykonywać podmiot wykonujący usługi podstawowe (przesłanka podmiotowa – art. 43 ust. 17a), jak słusznie za-
uważył organ.

W judykaturze wyrażono pogląd, według którego, usługami i dostawami ściśle związanymi z usługami podstawowymi będą takie świadczenia, których wykonanie ma sens tylko w połączeniu z usługą główną. Nadto, aby można było mówić o «usłudze głównej» czy «podstawowej» i «ściśle z nią związanej» obie grupy usług winny być świadczone przez ten sam podmiot. Jeśli bowiem dochodzi do oderwania od siebie tych usług w znaczeniu podmiotu, który je świadczy i tego, który z nich korzysta, to żadna z nich nie posiada waloru «głównej» albo «ściśle z usługą główną związanej», albowiem jest po prostu usługą jedyną. Usługi «ściśle związane z usługami podstawowymi», aby mogły podlegać zwolnieniu, muszą być wykonywane przez podmiot, który jest uprawniony do zwolnienia podatkowego w związku z wykonywanymi usługami podstawowymi. Skoro bowiem usługa ściśle związana z usługą podstawową, aby korzystać ze zwolnienia podatkowego musi być wykonywana przez podmioty świadczące usługi podstawowe, to musi tu chodzić o podmioty wymienione w pkt 26 lit. a), jako podmioty nie tylko uprawnione do wykonywania usług podstawowych i z tego tytułu zwolnione z opodatkowania, ale też faktycznie je wykonujące, na co wskazuje treść art. 43 ust. 17a ustawy o VAT, przy czym należy rozumieć, że faktycznie je wykonujące na rzecz tych samych podmiotów, którym jest świadczona usługa dodatkowa. A zatem, warunkiem zwolnienia jest tożsamość podmiotu świadczącego usługę główną oraz usługę dodatkową bądź dostawę towarów. **Dostawy towarów bądź świadczenie usług dokonywane przez podmioty trzecie – choćby nawet były ściśle związane z powyższymi usługami zwolnionymi – same nie będą korzystać ze zwolnienia.** (podkreślenie redakcji) (...).

5. Opodatkowanie sprzedaży nieruchomości gruntowej

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 1 kwietnia 2016 r., nr ITPP2/4512-113/16/KK)

„(...) opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. (...)

(...) grunt spełnia definicję towaru wynikającą z art. 2 pkt 6 ustawy, a jego sprzedaż stanowi dostawę towarów, o której mowa w art. 7 ust. 1 ustawy. (...)

Traktując grunt jako towar, ustawodawca nie definiuje odrębnie pojęcia gruntu. W związku z czym przyjmuje się, że należy w tym zakresie odwołać się do definicji pojęcia «nieruchomość gruntowa», sformułowanej w art. 46 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (...). Według tego przepisu, nieruchomościami 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.

Stosownie do art. 48 Kodeksu cywilnego, z zastrzeżeniem wyjątków w ustawie przewidzianych, do części składowych gruntu należą w szczególności budynki i inne urządzenia trwale z gruntem związane, jak również drzewa i inne rośliny od chwili zasadzenia lub zasiania. (...)

Zgodnie z art. 146a pkt 1 ustawy, w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2016 r., z zastrzeżeniem art. 146f, stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 1 i 13, art. 109 ust. 2 i art. 110, wynosi 23%.

Od zasady opodatkowania według stawki podstawowej przewidziano jednak pewne wyjątki. (...)

I tak – w myśl 43 ust. 1 pkt 9 ww. ustawy – zwalnia się od podatku dostawę terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane.

Przez tereny budowlane – zgodnie z art. 2 pkt 33 ustawy – rozumie się grunty przeznaczone pod zabudowę zgodnie z miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego, a w przypadku braku takiego planu – zgodnie z decyzją o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, o których mowa w przepisach o planowaniu i gospodarowaniu przestrzenią.

Analiza przedstawionego stanu faktycznego oraz treści przywołanych przepisów prawa, prowadzi do stwierdzenia, że **gdy zbycie działki gruntu zabudowanego budynkami wzniesionymi przez nabywców następuje na ich rzecz, przedmiotem dostawy jest wyłącznie grunt zabudowany** (podkreślenie redakcji), gdyż rozważając skutki podatkowe dokonywanej transakcji należy mieć na uwadze nie jej aspekty cywilnoprawne, lecz te, które mają znaczenie z punktu widzenia ustawy o podatku od towarów i usług. W przedmiotowej sprawie, z punktu widzenia prawa cywilnego, na nabywców formalnie przechodzi prawo własności wybudowanych przez nich budynków ze wszystkimi cywilistycznymi konsekwencjami tego faktu, jednak biorąc pod uwagę rozwiązania przyjęte w ustawie o podatku od towarów i usług, nie występuje dostawa towaru, jakimi są te budynki, albowiem już wcześniej małżeństwo G. dysponowali nimi jak właściciel. Budynki zostały wybudowane bowiem przez nabywców, a okoliczności sprawy nie wskazują, aby przed dostawą gruntu przejęto władztwo ekonomiczne nad tą infrastrukturą. Tym samym nie ma podstaw do przyjęcia, że Gmina dokonała ich dostawy w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług (Gmina nie przenosi na nabywców prawa do rozporządzania budynkami jak właściciel). Prawo to, niezależnie od tego, czy budynki zostały wzniesione za zgodą właściciela gruntu, czy bez niej, jest po stronie podmiotu, który ten grunt zabudował (w niniejszej sprawie po stronie małżeństwa G.). Przyjęcie rozwiązania opartego na art. 48 Kodeksu cywilnego prowadziło by do naruszenia koncepcji dostawy towarów w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. **Wobec powyższego, przedmiotem dostawy jest jedynie grunt (zabudowany, tj. nie stanowiący terenu niezabudowanego, innego niż tereny budowlane), którego dostawa podlega opodatkowaniu stawką 23%. (podkreślenie redakcji). (...)**

PORADNIK VAT. DODATEK

Redakcja:

Redaktor Naczelna: Hanna Kończal
Dodatek opracowała: Dorota Goral
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
e-mail: poradnik@gofin.pl

Wydawca:

Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o.o.
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
tel.: 95 720 85 40, faks 95 720 85 60

NAKŁAD 15 550



Publikacje zamieszczone w czasopiśmie nie stanowią opinii prawnych, urzędowej interpretacji przepisów ani innego oficjalnego stanowiska organów państwowych.

Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.