



W numerze:

Czy dostawa towarów może być uznana za sprzedaż o charakterze ciągłym

Zapłata z tytułu rękojmi nie stanowi świadczenia dla VAT

Stawka VAT przy refakturze mediów w związku z usługą najmu

Imprezy integracyjne a przychód po stronie pracowników – nowa linia orzecznicza?

Czy dostawa towarów może być uznana za sprzedaż o charakterze ciągłym

Organ:	Naczelny Sąd Administracyjny
Sygnatura pisma:	Wyrok z 17.04.2012 r., I FSK 935/11
Dotyczy:	Podatek od towarów i usług

Teza: Należy stwierdzić, że "sprzedaż o charakterze ciągłym" polega na świadczeniach ciągłych podatnika, obejmujących pewne stałe zachowania w czasie trwania stosunku obligacyjnego, zaspokajające interes odbiorcy tych świadczeń, poprzez ich trwałość – pod względem czasowym i funkcjonalnym – charakter oraz cechujące się niemożliwością wyodrębnienia powtarzających się czynności podatnika, co jest charakterystyczne dla świadczeń ciągłych (okresowych).

Stan faktyczny:

Spółka zwróciła się do Ministra Finansów o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku VAT. Wskazała, że - jako krajowy dystrybutor prasy - zaopatruje w towary kontrahentów, z którymi łączy ją długoterminowe kontakty handlowe. Spółka dokonuje dostaw w oparciu o składane zamówienia. Dostawy realizowane są partiami. W przypadku każdego kontrahenta dostawy te występują od kilku do kilkunastu razy w ciągu miesiąca. Po zakończeniu miesiąca następuje rozliczenie dokonanych dostaw i Spółka wystawia w terminie 7 dni od zakończenia miesiąca jedną fakturę dokumentującą te dostawy. Na tle powyższego stanu faktycznego Spółka zwróciła się z pytaniem, czy przedmiotowe dostawy stanowią sprzedaż o charakterze ciągłym, a jeżeli tak, to kiedy powinna być wystawiona faktura za taką dostawę i w którym momencie należy rozpoznać obowiązek podatkowy. Spółka wyraziła pogląd, że sprzedaż dokonywana w oparciu o ww. umowy stanowi sprzedaż, której można przypisać charakter ciągły, zaś faktura dokumentująca taką dostawę powinna być wystawiona po zakończeniu każdego miesiąca, tj. w terminie 7 dni od jego zakończenia. Minister Finansów nie zgodził się ze stanowiskiem Spółki. WSA uchylił interpretację MF przychyłając się do stanowiska organu podatkowego. Finalnie spór rozstrzygnął NSA zgadzając się ze stanowiskiem Ministra Finansów.

Komentarz:

Istotą sporu pomiędzy Spółką a organem podatkowym była kwestia, czy sprzedaż na warunkach wskazanych przez Spółkę (długoterminowe umowy dostaw różnych towarów, realizowane w oparciu o składane przez kontrahentów zamówienia [partiami, od kilku do kilkunastu razy w ciągu miesiąca, w zależności od tempa sprzedaży przez kontrahentów]) można uznać za "sprzedaży o charakterze ciągłym", o której mowa § 5 ust. 1 pkt 4 i § 9 ust. 2 rozporządzenia MF z 28.03.2011 w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku VAT. Analizując komentowany wyrok wskazać należy, iż przepisy uVAT odnoszą się jedynie do sprzedaży ciągłej w przypadku świadczenia usług. Brak jest w uVAT odniesienia do sprzedaży ciągłej przy dostawie towarów. Skład orzekający słusznie wskazał, że istotą świadczenia ciągłego jest pewna stałość i trwale spełnianie świadczenia w czasie, co powoduje niemożność wyróżnienia powtarzających się odrębnych czynności stanowiących samodzielne świadczenia i w konsekwencji określenia dnia dokonania danej czynności, jako dnia spełnienia świadczenia. Konsekwentnie w opisanym stanie faktycznym bez kłopotów można wyszczególnić zarówno moment rozpoczęcia poszczególnych dostaw, jak i ich zakończenia, oraz określić jednoznacznie przedmiot poszczególnych dostaw (rodzaj i ilość towarów). Tak więc na aprobatę zasługuje teza, że sam fakt podpisania umowy, w której jedna ze stron zobowiązała się do dokonywania stałych dostaw towarów na konkretne zamówienie ilościowe kontrahenta, nie przesądza o uznaniu danej sprzedaży za sprzedaż o charakterze ciągłym.

Henryk Suchecki
Partner DMS TAX

Zapłata z tytułu rękojmi nie stanowi świadczenia dla VAT

Organ:	Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi
Sygnatura pisma:	Interpretacja indywidualna z 13.06.2012, IPTPP2/443-888/11-6/IR
Dotyczy:	Podatek od towarów i usług

Teza: W sytuacji obciążenia Sprzedawcy przez Kupującego kwotą kosztów naprawy wykonanej przez podmiot trzeci z tytułu udzielonej rękojmi, nie można mówić o odpłatnej dostawie towarów / świadczeniu usług, w rozumieniu uVAT, gdyż nie występuje tu wzajemność świadczeń pomiędzy Sprzedającym a Kupującym. Rozliczenie pomiędzy Sprzedającym i Kupującym z tytułu rękojmi nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.

Stan faktyczny:

2008 r. Spółka (Kupujący) nabyła od Sprzedającego nieruchomość zabudowaną budynkiem, którego budowa zakończyła się w 2004 roku. Umowa przewidywała, że Kupującemu, przysługiwać będą wobec Sprzedającego uprawnienia wynikające z rękojmi za wady fizyczne nieruchomości, w tym budynku przez okres 3 lat od daty wydania rzeczy. W umowie ustalono, że Kupujący może usunąć wady na koszt Sprzedającego, a Sprzedający pokryje uzasadnione koszty naprawy. W 2010 roku, stwierdzono usterki w konstrukcji dachu budynku. Strony doszły do porozumienia w zakresie przeprowadzenia koniecznych prac, a usterki zostały potraktowane jako wady fizyczne będące przedmiotem rękojmi. Uzgodniono, że wykonawca wystawi fakturę za wykonywane prace na Kupującego, a ten obciąży Sprzedającego kosztami napraw. Spółka zadała pytanie: *Czy obciążenie Sprzedającego przez Kupującego kwotą kosztów naprawy z tytułu rękojmi stanowić będzie przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.* Zdaniem Wnioskodawcy, otrzymana kwota zwrotu kosztów naprawy nie stanowi dostawy towarów ani wykonania usługi dla VAT, a jedynie jednostronny ekwiwalent pieniężny wynikający z nienależytego wykonania zobowiązania tj. udzielonej rękojmi. W rezultacie, kwota kosztów naprawy z tytułu rękojmi, ze strony Sprzedającego na rzecz Kupującego nie stanowi przychodu podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT. Organ wydający interpretację zgodził się ze stanowiskiem Spółki.

Komentarz:

Zgodnie z art. 577 § 1 kc, w wypadku gdy kupujący otrzymał od sprzedawcy dokument gwarancyjny co do jakości rzeczy sprzedanej, poczytuje się w razie wątpliwości, że wystawca dokumentu (gwarant) jest obowiązany do usunięcia wady fizycznej rzeczy lub do dostarczenia rzeczy wolnej od wad, jeżeli wady te ujawnią się w ciągu terminu określonego w gwarancji. Warunkiem istotnym opodatkowania danej czynności VAT, jest istnienie bezpośredniego związku o charakterze przyczynowym pomiędzy wykonaną czynnością (dostawą towarów lub świadczeniem usług) a otrzymanym świadczeniem wzajemnym. To oznacza, że zapłacone kwoty muszą stanowić rzeczywiste wynagrodzenie za dostawę towarów lub świadczenie usług w ramach stosunku prawnego, na podstawie którego wykonywana jest dostawa towarów lub świadczona jest usługa. W sytuacji więc, gdy ww. przesłanka nie jest spełniona, to określone zdarzenie nie może być traktowane jako dostawa dla VAT, w rezultacie nie może ono podlegać opodatkowaniu. Ponadto podatek VAT z założenia jest podatkiem nakładanym na konsumpcję towarów i usług, tym samym musi być możliwy do zidentyfikowania konsument takiej dostawy. A zatem nie można uznać za odpłatną dostawę dla VAT świadczenia, w ramach którego jedna ze stron nie uzyskuje świadczenia wzajemnego. W sytuacji obciążenia Sprzedającego przez Kupującego kwotą kosztów naprawy z tytułu rękojmi (zwrot poniesionych kosztów), Spółka jako Kupujący nie dokonuje odpłatnej dostawy towarów / usług, w rozumieniu uVAT – brak jest wzajemności świadczeń. Należy w pełni zgodzić się, że rozliczenie z tytułu rękojmi nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT. Należy zauważyć, iż powyższa interpretacja stanowi wyraźnie pozytywny przejaw zrozumienia przez fiskusa warunków uznania danego świadczenia za podlegające lub nie podatkowi VAT.

Jacek Dobrucki
doradca podatkowy, partner w DMS TAX

Stawka VAT przy refakturze mediów w związku z usługą najmu

Organ:	Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu
Sygnatura pisma:	Wyrok z 23.05.2012 r., I SA/Wr 335/12
Dotyczy:	Podatek od towarów i usług

Teza: Nie ma przeszkód, aby strony uzgodniły odrębne rozliczenie dotyczące odpłatności z tytułu czynszu najmu oraz odpłatności za media, a więc odrębne wystawienie faktury za czynsz najmu oraz refaktury z tytułu odpłatności za media. Nabywca może bowiem uznać, że dla niego są to świadczenia równoważne i zależy mu na każdym z nich z osobna. W granicach wyznaczonych racjonalnością stron i naturalnością kształtu transakcji można podzielić świadczenie na odrębne elementy.

Stan faktyczny:

Spółka wystąpiła o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów w zakresie podatku od towarów i usług wyjaśniając, że podstawową jej działalnością jest wynajem powierzchni biurowych i magazynowych, przy czym najemcy poza czynszem najmu, dla którego zastosowanie ma stawka VAT 23 %, ponoszą również opłaty za energię elektryczną, gaz oraz wodę wg ponoszonych kosztów zużycia, obliczonych na podstawie liczników pomiarowych, na podstawie odrębnych faktur otrzymanych od wynajmującego. Faktury te są refakturą, co oznacza, że strona przenosi koszty za media bez doliczania marży na najemcę wg kwot netto oraz stawek VAT na podstawie otrzymanych przez stronę za ww. media faktur. Faktury obciążające najemcę zafakturowane są dodatkowe opłaty wyliczone na podstawie kosztów wynikających z faktur zakupu z naliczonym VAT należnym, zgodnie ze stawką VAT wynikającą z otrzymanych faktur za energię elektryczną, gaz – wg stawki VAT 23 %, a za wodę – wg stawki 8 %. Spółka powzięła wątpliwość czy prawidłowo stosuje 8% stawkę VAT dla odsprzedanych opłat dotyczących wody. W ocenie Spółki dla refakturowanych usług dostarczania wody właściwą stawką jest 8% stawka. Spółka wskazała, że zarówno w ustawie o VAT jak i przepisach wykonawczych nie ma regulacji co do kwestii refakturowania kosztów, jednak stosowana praktyka i orzecznictwo nie wykluczają wystawiania tzw. refaktur na rzecz podmiotów niebędących bezpośrednimi odbiorcami usług, a obciążonymi na podstawie podpisanych umów najmu, z których wynika koszt najmu i określone są opłaty dotyczące mediów. Minister Finansów nie zgodził się ze stanowiskiem Spółki. Organ powołując się na przepisy ustawy o VAT oraz Dyrektywy VAT 112 uznał, iż w tym przypadku każdy koszt bezpośrednio związany ze świadczeniem usług, którymi dostawca obciążył nabywcę, powinien być włączony do opodatkowania, a wartości tego typu kosztów nie wykazuje się jako odrębnego świadczenia, lecz traktuje jako element świadczenia zasadniczego. Zdaniem organu odrębne potraktowanie dodatkowych kosztów obciążających najemcę z tytułu korzystania przez nich z mediów stanowiłoby sztuczne dzielenie usługi. W konsekwencji całość świadczenia powinna podlegać opodatkowaniu wg 23% stawki VAT. W wyniku wniesienia skargi WSA przyznał rację podatnikowi i uchylił przedmiotową interpretację.

Komentarz:

W ostatnim czasie można zauważyć w orzecznictwie sądów administracyjnych tendencję do odrębnego traktowania świadczeń wynikających z umów najmu, a zatem również odrębnego ich opodatkowania według stawek właściwych dla danej transakcji. Istotne znaczenie mają tutaj przede wszystkim postanowienia zawarte w umowach najmu. Jeżeli strony ustaliły, iż obok czynszu za najem, najemca będzie obciążany dodatkowymi kosztami dotyczącymi korzystania z mediów (np. woda / ścieki), to tego rodzaju świadczenia, będą podlegać odrębnemu opodatkowaniu, czyli wg stawki właściwej dla tego rodzaju usług (8%). W przypadku gdy z umowy najmu wynika, iż w cenie czynszu za najem zawarte są opłaty za korzystanie z mediów, wówczas nie ma możliwości podziału podstawy opodatkowania. Wątpliwości może budzić fakt, czy w pierwszej sytuacji wynajmujący powinien wystawiać odrębną fakturę (refakturę) za media, czy też może wykazać należności z tytułu dostawy mediów w odrębnych pozycjach w jednej fakturze wraz z należnością z tytułu czynszu. Kwestia ta nie powinna znacząco wpływać na zasady opodatkowania, ale warto doprecyzować w umowie najmu.

Paweł Świdkiewicz
Starszy konsultant, doradca podatkowy

Imprezy integracyjne a przychód po stronie pracowników – nowa linia orzecznicza?

Organ:	Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu
Sygnatura pisma:	Wyrok z 05.05.2012 r., I SA/Wr 161/11
Dotyczy:	Podatek dochodowy od osób fizycznych

Teza: Według regulacji zawartej w art. 11 ust. 1 uPIT ustawodawca przewidział inne okoliczności stanowiące przesłankę dla uznania za przychód pieniędzy i wartości pieniężnych, inne zaś dla świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Dla pierwszej grupy, alby mogły być one traktowane jako przychód, wystarczy, by były postawione do dyspozycji podatnika, druga grupa (obejmująca również możliwość uczestniczenia w imprezie integracyjnej) wymaga by były otrzymane przez podatnika.

Stan faktyczny:

Spółdzielnia Mieszkaniowa w celu zintegrowania załogi zorganizowała imprezę sportowo-rekreacyjną dla swoich pracowników, w całości sfinansowaną z ZFŚS. Na potrzeby imprezy nie tworzono żadnej listy uczestników, a mogli w niej udział brać wszyscy chętni pracownicy, którzy dowiedzieli się o imprezie z ogłoszenia przygotowanego przez pracodawcę. Na podstawie wstępnego rozpoznania co do ilości ewentualnych uczestników, oszacowano w przybliżeniu, jak duża będzie impreza i sporządzono preliminarz wydatków. Podczas omawianego spotkania pracownicy mogli korzystać z usług gastronomicznych, brać udział w zabawach i konkurencjach sportowych oraz brać udział w zabawie tanecznej. Część z tego programu pracownicy zorganizowali we własnym zakresie, a część programu była zorganizowana przez firmy wynajęte przez Spółdzielnię. Ponadto zakupiono usługę transportową w celu dowiezienia pracowników do miejsca imprezy i z powrotem, jednak nie sposób stwierdzić ile osób skorzystało z tej możliwości oraz które to były osoby, albowiem część z pracowników zorganizowała transport we własnym zakresie. W kontekście wskazanych okoliczności Spółdzielnia złożyła wniosek do MF o udzielenie indywidualnej interpretacji w którym zadała m.in. pytanie, czy wartość zorganizowanej imprezy sportowo-rekreacyjnej, o charakterze otwartym dla pracowników, w całości sfinansowanej z ZFŚS, będzie przychodem dla pracowników w sytuacji, gdy nie można dokładnie ustalić uczestników tej imprezy? W ocenie Spółdzielni wartość zorganizowanej imprezy sportowo-rekreacyjnej w całości sfinansowanej przez pracodawcę (bez znaczenia jest tu źródło finansowania, tj. z ZFŚS czy ze środków obrotowych) nie stanowi przychodu dla pracowników. Uzasadniając swoje stanowisko Spółdzielnia stwierdziła, że w sytuacji, gdy impreza ma charakter otwarty i nie prowadzi się na nią wcześniej żadnych zapisów, to nie ma możliwości ustalenia liczby jej uczestników, ich imion i nazwisk. Trudno byłoby zatem w jakikolwiek sposób przypisać komukolwiek przychód, ponieważ – po pierwsze nie wiadomo komu, a po drugie nie ma sposobu na ustalenie kwoty przychodu na osobę. Organ podatkowy nie zgodził się z tym stanowiskiem. Sprawa trafiła do sądu, który przyznał rację Spółdzielni.

Komentarz:

Kwestia opodatkowania przychodu pracowników z tytułu zorganizowanej przez pracodawcę imprezy integracyjnej nadal budzi spore wątpliwości. Dotyczy to zwłaszcza sytuacji, w której organizowane imprezy integracyjne mają charakter otwarty, tj. są skierowane do wszystkich pracowników i nie można określić którzy z nich faktycznie skorzystali z takiej imprezy, a także w jaki sposób określić ewentualny przychód w takiej sytuacji. Po wydanej w dniu 24 października 2011 r. uchwały pełnego składu NSA w kwestii pakietów medycznych (II FPS 7/10) wydawało się, iż analogiczne – negatywne dla podatników - stanowisko będzie prezentowane w zakresie imprez integracyjnych. W takim tonie pojawiło się kilka wyroków, przykładowo wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2012 r. (II FSK 2740/11). Jednakże ostatnio można zaobserwować zmianę w linii orzeczniczej, gdyż w zakresie imprez integracyjnych pojawiło się kilka korzystnych rozstrzygnięć, przykładowo przedstawiony wyrok WSA z Wrocławia. Należy w pełni podzielić stanowisko zaprezentowane przez Sąd, zgodnie z którym z przepisu art. 11 ust. 1 uPIT wynika, iż dla uznania za przychód świadczeń w naturze oraz świadczeń nieodpłatnych muszą one zostać otrzymane przez podatnika, a nie pozostawione do dyspozycji, a taka sytuacja miałaby miejsce w przypadku przedmiotowych imprez integracyjnych.

Katarzyna Konieczna-Kłobut
Konsultant

W celu uzyskania dodatkowych informacji związanych z prezentowanymi treściami prosimy o kontakt pod następującymi adresami e-mail:

Redakcja DMS Tax24: tax24@dmstax.com
Dział Doradztwa Podatkowego: ddp@dmstax.com

lub telefonicznie: 071 79 25 991

Redaktorem DMS Tax24 jest Jacek Dobrucki, partner w DMS TAX Sp. z o.o. Spółka posiada wszelkie prawa autorskie do niniejszej publikacji.

Niniejsza informacja nie stanowi czynności doradztwa podatkowego w rozumieniu przepisów ustawy o doradztwie podatkowym. Biuletyn DMS Tax24 ma jedynie charakter informacyjny, a zastosowanie się do jego treści nie może rodzić roszczeń pod adresem jej autorów oraz DMS TAX Sp. z o.o.

Cytowanie i/lub rozpowszechnianie treści niniejszego biuletynu jest dozwolone pod warunkiem powołania się na źródło pochodzenia informacji.

DMS TAX Sp. z o.o.

Spółka Doradztwa Podatkowego

ul. Kazimierza Wielkiego 1
50-077 Wrocław

Spółka jest wpisana do Krajowego Rejestru Sądowego prowadzonego przez Sąd Rejonowy dla Wrocławia-Fabrycznej we Wrocławiu VI Wydział Gospodarczy KRS. Kapitał zakładowy wynosi 50.000 zł i jest w pełni opłacony. KRS 0000231073; REGON 0041354; NIP 894-28-25-006. Zarząd: Jacek Dobrucki; Dawid Michalak; Henryk Suchecki.