

MAMY PRZYJEMNOŚĆ PRZEDSTAWIĆ PAŃSTWU NAJNOWSZE WYDANIE KSP TAX NEWS, W KTÓRYM OPISUJEMY WYBRANE ORZECZENIA I INTERPRETACJE WYDANE LUB OPUBLIKOWANE W KWIETNIU 2017 R. MAMY NADZIEJĘ, ŻE NASZA PUBLIKACJA SPOTKA SIĘ Z PAŃSTWA ZAINTERESOWANIEM.

## Pojęcie usługi świadczonej w sposób ciągły – jeden obowiązek podatkowy dla powtarzalnych świadczeń

**Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 11.04.2017 r., sygn. I FSK 1104/15 stwierdził, że pojęcie „usługi ciągłej” nie jest tożsame z pojęciem „usługi świadczonej w sposób ciągły”, o której mowa w art. 19a ust. 3 ustawy o VAT. Usługi świadczone w sposób ciągły to usługi powtarzalne, a nie usługi świadczone w sposób nieustający i nieprzerwany.**

Spółka zawierała z kontrahentami umowy na czas nieokreślony. Na ich podstawie dokonywała regularnych dostaw towarów w okresach miesięcznych lub 10-dniowych. Rozliczenie z kontrahentami następowało za sumę dostaw dokonanych w danym okresie rozliczeniowym. Zdaniem Spółki obowiązek podatkowy w podatku VAT z tytułu tych dostaw powstaje ostatniego dnia okresu rozliczeniowego, gdyż ich świadczenie następuje w sposób ciągły. Ze stanowiskiem spółki nie zgodził się Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, który uznał, że w tej sytuacji dochodzi do wielu jednorazowych dostaw. Zdaniem Dyrektora, skoro można wyodrębnić takie samodzielne dostawy, to nie można uznać, iż dochodzi do świadczenia usług ciągłych. NSA przychylił się jednak do stanowiska spółki, wskazując, że pojęcie „usługi świadczonej w sposób ciągły” nie może być zawężane jedynie do usług świadczonych nieustannie i bez przerwy. W przepisie art. 19a ust. 3 ustawy o VAT chodzi również o czynności powtarzalne, dla których ustanowiono okresy rozliczeniowe.

*Zgodnie z art. 19a ust. 3 ustawy o VAT, w odniesieniu do usługi świadczonej w sposób ciągły, dla której ustalono następujące po sobie terminy płatności, obowiązek podatkowy powstaje z upływem każdego okresu rozliczeniowego. Zgodnie z ust. 4, przepis ten stosuje się również do dostawy towarów. Wiele problemów budzi jednak kwestia rozumienia pojęcia „usług świadczonych w sposób ciągły”, zwłaszcza, że powyższą zasadę powstawania obowiązku podatkowego stosuje się również do dostawy towarów. Osłą sporu jest to, czy można mówić o usłudze lub dostawie świadczonej w sposób ciągły w sytuacji, gdy w jej ramach można wyodrębnić pojedyncze i samodzielne świadczenia. W tym zakresie orzecznictwo wyraża dwa poglądy – z jednej strony sądy twierdzą, że przepis art. 19a ust. 3 i 4 ustawy o VAT ma zastosowanie tylko wtedy, gdy nie da się wyodrębnić częściowych świadczeń. Natomiast w sytuacji, gdy da się wyodrębnić np. pojedyncze dostawy, obowiązek podatkowy powstaje dla każdej z osobna (tak stwierdził m.in. WSA w Łodzi w wyroku sygn. I SA/Łd 1293/14 z 5.02.2015 r. oraz NSA w wyroku sygn. I FSK/15 z 20.10.2016). Z drugiej strony pojawia się również pogląd, że przepis ten ma zastosowanie do wszystkich dostaw i usług spełniających określone kryteria: powtarzalność świadczeń, stała współpraca stron, podobne towary czy usługi, w tym także takich, w którym można wyodrębnić pojedyncze świadczenia (wyrok WSA w Łodzi sygn. I SA/Łd 1077/14 z 3.12.2014 r., WSA we Wrocławiu sygn. I SA/Wr 330/15 z 9.06.2015 r).*

### EKSPERT

**Magdalena Patryas**

doradca podatkowy

T: +48 32 731 68 59

E: magdalena.patryas@ksplegal.pl



*Moim zdaniem kluczowa dla oceny ciągłego sposobu wykonywania usługi powinna być ciągłość stosunku prawnego między stronami. Może ona wiązać się także z powtarzalnością (a nie ciągłością) świadczeń realizowanych w jego ramach. Warto także zauważyć, że skoro powyższą zasadę powstawania obowiązku podatkowego stosuje się odpowiednio do dostawy towarów, to w przepisie tym nie mogło chodzić jedynie o nieprzerwane świadczenia. Dostawa ze swej istoty zawsze zawiera jakieś przerwy, nawet jeżeli dotyczy np. dostawy ropy czy gazu rurociągiem.*

*Natomiast ustawa o VAT nie zawęży zastosowania tego przepisu wyłącznie do takich transakcji, w których nie da się wyodrębnić pojedynczych dostaw czy świadczeń.*

*Powyższy wyrok zatem oceniam pozytywnie, mając nadzieję, że wyrażone w nim stanowisko będzie się upowszechniać.*

## Podatek VAT

**Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 11 kwietnia 2017 r. (sygn. I FSK 1721/15) wskazał, że oddanie samochodu w odpłatny najem pracownikom na ich użytek prywatny wyklucza uznanie takiego samochodu za wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej.**

Podatnik udostępniał pracownikom samochody osobowe, które były wykorzystywane do realizacji celów w zakresie podstawowej działalności spółki oraz odpłatnie na ich użytek prywatny. W związku z tym zwrócił się do organu podatkowego z pytaniem, czy należy uznać, że samochody były wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej zgodnie z art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. a ustawy o VAT. Jak wskazał podatnik, odpłatne udostępnianie samochodów stanowiłoby odpłatne świadczenie usług, a opłaty - wynagrodzenie spółki. NSA nie zgodził się z podatnikiem, uznając, że wykorzystywanie samochodów do celów prywatnych przez pracownika, również gdy jest odpłatne, oznacza, że nie są one wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej. Wniosek ten wynika z art. 8 ust. 2 ustawy o VAT. Oddanie samochodu będącego składnikiem przedsiębiorstwa podatnika pracownikowi do celów prywatnych, także odpłatnie, wyklucza zatem uznanie, że ten pojazd jest wykorzystywany wyłącznie do celów działalności gospodarczej. Jak zauważył NSA, działalność spółki w zakresie najmu ma dość wąski charakter, bowiem nie ma ona zarejestrowanej działalności polegającej na wynajmie samochodów, jak również nie wynajmuje samochodów nikomu innemu poza pracownikami. W konsekwencji nie można uznać, że te samochody są wykorzystywane wyłącznie do celów działalności gospodarczej. Oznacza to, że mimo konieczności odprowadzenia podatku od odpłatnego udostępnienia pojazdu, spółka może odliczyć jedynie 50% podatku naliczonego przy jego zakupie i eksploatacji.

## Podatek CIT

**Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie w wyroku z 11.04.2017 r., sygn. I SA/Rz 119/17 uznał, że przez pojęcie „świadczeń o podobnym charakterze”, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy o CIT rozumieć należy również usługi ubezpieczeniowe. Tym samym nabywając takie usługi od kontrahenta zagranicznego i opłacając składki ubezpieczeniowe na rzecz ubezpieczyciela polska spółka ma obowiązek poboru z tytułu ich zapłaty podatku u źródła.**

Spółka zamierzała zawrzeć umowę ubezpieczenia z podmiotem mającym siedzibę na terenie innego niż Polska kraju UE. Na podstawie tej umowy była zobowiązana do uiszczania składek ubezpieczeniowych. Spółka uznała, że nie miała obowiązku potrącania podatku u źródła z tytułu tych składek, gdyż usługa ubezpieczeniowa nie jest usługą objętą dyspozycją art. 21 ust. 1 ustawy o CIT. Z takim stanowiskiem nie zgodził się WSA, który uznał, że katalog usług opodatkowanych podatkiem u źródła jest katalogiem otwartym, na co wskazuje posłużenie się w nim pojęciem „świadczeń o podobnym charakterze”. Kryterium tego podobieństwa jest istota umów. W tym wypadku chodziło o podobieństwo umowy ubezpieczenia z umową gwarancji. Obie umowy są podobne, gdyż ich istotą jest obowiązek spełnienia określonego świadczenia przez gwaranta lub firmę ubezpieczeniową, w związku z zaistnieniem wskazanego w umowie zdarzenia.

**Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 21 kwietnia 2017 r. (sygn. II FSK 869/15) wskazał, że w odniesieniu do stanu prawnego sprzed 1 stycznia 2015 r. rozliczenie obligacji przez wydanie obligatariuszom węgla w naturze nie powoduje powstania przychodu opodatkowanego CIT.**

Spółka w celu finansowania swojej działalności gospodarczej polegającej na wydobyciu węgla wyemitowała obligacje. Zgodnie z treścią stosunku obligacyjnego Spółka zobowiązana była wydać obligatariuszom węgiel kamienny w naturze. Obligacje miały zostać wykupione według ich wartości nominalnej w ten sposób, że ilość wydanego węgla miała odpowiadać wartości nominalnej obligacji wraz z odsetkami podzielonej przez ustaloną w warunkach emisji cenę przeliczeniową węgla.

Zdaniem Spółki, rozliczenie obligacji poprzez wydanie węgla w naturze nie powodowałoby powstania przychodu podatkowego po jej stronie. Organ i WSA nie zgodziły się z tym stanowiskiem i wskazały, że w powyższej transakcji Spółka niejako decydowała się na dokonanie odpłatnego zbycia węgla w zamian za cenę odpowiadającą wartości nominalnej obligacji, więc powinna była rozpoznać przychód podatkowy. Odmiennego zdania był NSA, który przyznał jednak rację Spółce wskazując, że emisja obligacji rozliczna poprzez wydanie węgla nie może być przyrównywana do zapłaty ceny przy umowie sprzedaży, gdyż obligatariusz nie występuje w roli nabywcy dokonującego zapłaty za węgiel. To Spółka jako emitent obligacji przenosi na obligatariusza własność węgla w celu zwolnienia się z długu, więc de facto to ona dokonuje zapłaty poprzez wydanie rzeczy. W ocenie NSA powyższa transakcja przypominała bardziej umowę pożyczki, w konsekwencji czego Spółka nie powinna była rozpoznać przychodu podatkowego w związku z rozliczeniem obligacji poprzez wydanie węgla.

## Podatek PCC

**Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 4 kwietnia 2017 r. (sygn. 1462-IPPB2.4514.13.2017.3.MM) wskazał, że samo zawarcie umowy pożyczki o charakterze odnawialnym nie podlega opodatkowaniu PCC, gdyż dopiero wypłata środków pieniężnych w ramach limitu pożyczkowego będzie rodzić obowiązek podatkowy.**

W związku z prowadzoną działalnością gospodarczą Spółka zawarła z podmiotem powiązaniem (Pożyczkodawcą) umowę pożyczki odnawialnej, która pozwalała na wielokrotne uzyskiwanie finansowania. Każda spłata pożyczki w trakcie trwania umowy pożyczki powodowała odnowienie wolnego limitu pożyczki o spłaconą kwotę, umożliwiając Spółce wielokrotne wykorzystanie środków pieniężnych, do czasu całkowitego wygaśnięcia zawieranej z Pożyczkodawcą umowy pożyczki. Dodatkowo Pożyczkodawca udzielał pożyczek innym spółkom z grupy kapitałowej. W związku z powyższym Organ wskazał, że zawarcie umowy pożyczki o charakterze odnawialnym nie można traktować jako umowy pożyczki w rozumieniu przepisów Kodeksu cywilnego, gdyż nie zawiera wszystkich elementów przedmiotowo istotnych takiej umowy, a tym samym nie podlega opodatkowaniu PCC. Zdaniem Organu obowiązek podatkowy w PCC powstawał dopiero przy każdej wypłacie całości lub części przysługującego Pożyczkobiorcy limitu środków pieniężnych, ponieważ to w tym momencie dochodziło do zaistnienia wszystkich niezbędnych elementów umowy pożyczki.

Gdyby byli Państwo zainteresowani uzyskaniem dodatkowych informacji w powyższym zakresie, uprzejmie prosimy o kontakt.



### Kontakt w KSP:

**Magdalena Patryas**

Partner

T: +48 32 731 68 59

E: [magdalena.patryas@ksplegal.pl](mailto:magdalena.patryas@ksplegal.pl)

**KSP Legal & Tax Advice**

ul. Chorzowska 150

40-101 Katowice

[www.ksplegal.pl](http://www.ksplegal.pl)

**Elżbieta Lis**

Partner

T: +48 32 731 68 58

E: [elzbieta.lis@ksplegal.pl](mailto:elzbieta.lis@ksplegal.pl)

F: +48 32 731 68 51

E: [kancelaria@ksplegal.pl](mailto:kancelaria@ksplegal.pl)

[www.taxblog.ksplegal.pl](http://www.taxblog.ksplegal.pl)

*Mamy nadzieję, że powyższa informacja będzie dla Państwa pomocna. Informacje te nie stanowią opinii prawnej ani porady. W celu uzyskania pełnych informacji lub porady prawnej, prosimy o kontakt. Jeżeli nie wyrażają Państwo zgody na przesyłanie dalszych newsletterów, prosimy o odesłanie tego maila na adres [kancelaria@ksplegal.pl](mailto:kancelaria@ksplegal.pl) w treści wpisując słowo NIE.*