



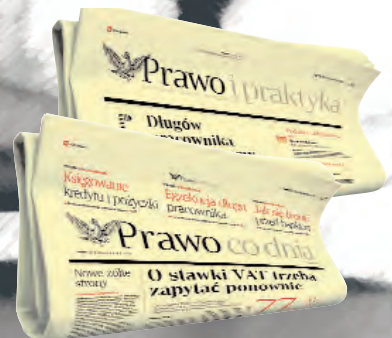
Dodatek przygotowany zesół zarządzania wiedzą  
podatkową oraz członków zespołu podatków pośrednich  
firmy Deloitte

# Orzecznictwo VAT

## Jak spory z fiskusem rozstrzygają sądy

### Sprawdź:

- kiedy diler odliczy podatek z faktury za auto
- czy cenę za zabiegi chirurgii korekcyjnej trzeba powiększyć o VAT
- kiedy brak rejestracji na VAT utrudni rozliczenia
- dlaczego przy sprzedaży działek można zostać podatnikiem VAT



## Spis treści:

Realizacja zlecenia od organu władzy to też usługa.....	2
Odbiór techniczny nie jest wydaniem rzeczy.....	3
Kiedy mamy do czynienia z aportem przedsiębiorstwa .....	4
Grunty, na którym będzie droga, z 23 proc. VAT .....	5
Składowanie towarów opodatkowane jak najem powierzchni .....	7
Usuwanie odpadów i dzierżawa to niezależne usługi .....	8
Obsługa statków morskich z zerową stawką VAT .....	10
Baza VIES na jedynie charakter informacyjny .....	11
Pochodne instrumenty finansowe: jak liczyć obrót .....	13
Podział gruntu wskazuje na działalność gospodarczą .....	14
Zakup auta demonstracyjnego z pełnym odliczeniem .....	16
Świadczenia złożone objęte stawką preferencyjną .....	17
Aktywność wskazuje na działalność gospodarczą .....	19
Błędne wdrożenie unijnego prawa ma skutki dla budżetu .....	20
Premia pieniężna nie podlega VAT .....	21
Potrącenie kosztów usług nie wpływa na rozliczenie VAT .....	22
Sprzedaż długu oznacza, że konieczna jest korekta VAT .....	24
Opodatkowanie zaliczek na poczet eksportu .....	25
Przekazanie prawa do działki zamiast zapłaty podatku - bez VAT .....	26
Oплата za usługi administracji publicznej bez VAT .....	27
Co należy rozumieć przez dostawę ciągłą .....	29
Elektroniczne potwierdzenie uprawnia do stawki VAT 0 proc. ....	30
Dostawa lokali: kiedy powstaje obowiązek podatkowy .....	31
Leasing: ubezpieczenie zwiększy podstawę opodatkowania .....	33
Audyty wewnętrzne są objęte VAT .....	35
Do odliczenia VAT rejestracja nie zawsze potrzebna .....	36
Usługi chirurgii korekcyjnej są objęte podatkiem .....	37
Zagraniczny oddział może pomniejszyć podatek .....	39
Nakłady na obcy środek trwały to świadczenie usług .....	40
Gromadzenie informacji dla towarzystw bez przywilejów .....	42
Usługi turystyki: marża nie może być ujemna .....	43
Stawka VAT przy cesji praw z umowy przedwstępnej .....	45
Odliczenie VAT przy różnych rodzajach działalności .....	46
Moment powstania obowiązku podatkowego przy refakturowaniu usług .....	48
Konwersja wierzytelności nie stanowi czynności opodatkowanej VAT .....	49
Samo sporządzenie faktury nie powoduje zapłaty VAT .....	51
Spóźniona rejestracja nie pozbawia prawa do 0 stawki VAT .....	52
Odliczenie VAT od aut przeznaczonych na nagrody .....	53
Likwidacja towarów nie pozwoli odliczyć VAT .....	55
Faktura wystawiona "z góry" pozwoli odliczyć VAT .....	57

## Realizacja zlecenia od organu władzy to też usługa

Zadania zlecone podatnikowi przez ministerstwo, na wykonanie których otrzymuje on pieniądze z budżetu państwa, mieszczą się w pojęciu usługi w rozumieniu ustawy o VAT

Tak orzekł WSA w Gliwicach 17 sierpnia 2011 r. (III SA/GI 2581/10).

Podatnik wygrał przeprowadzony przez ministerstwo konkurs dotyczący przedsięwzięcia pod nazwą „Inicjatywa Technologiczna”. W efekcie podpisał z ministerstwem umowę, na podstawie której w zamian za otrzymaną sumę pieniężną wykonać miał określone zadania. Nie wykazał w rozliczeniu podatkowym otrzymanej kwoty, organy podatkowe nałożyły więc na niego zobowiązanie podatkowe w VAT, twierdząc, że wyświadczył usługi na rzecz ministerstwa, zaś zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT podatnikowi temu podlega odpłatne świadczenie usług na terenie kraju.

Podatnik odwołał się od decyzji, a następnie wniósł skargę do sądu, zarzucając organom podatkowym naruszenie wskazanego przepisu. Podniósł, że nie wykonywał usług na rzecz ministerstwa. Musiałyby być one bowiem poprzedzone postępowaniem przeprowadzonym zgodnie z przepisami ustawy o zamówieniach publicznych.

Odpowiadając na skargę, organy podatkowe wskazały na treść art. 8 ustawy o VAT, w myśl którego świadczenie usług to każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów. Zdaniem fiskusa przelanie na rachunek strony określonej sumy pieniędzy było niczym innym, jak płatnością na poczet tak rozumianej usługi, zatem wszelkie przesłanki uznania działań za usługę zostały spełnione.

Sąd skargę oddalił, dzieląc poglądy organów. Stwierdził, że wykonanie zadania zleconego przez ministerstwo to usługa, czego konsekwencją jest obowiązek wykazania i zapłaty VAT.

*Karolina Maruszczuk, współpracownik Zespołu Zarządzania Wiedzą Podatkową firmy Deloitte*



**-KOMENTARZ  
ADAM  
MAJCHERCZYK**  
MENEDŻER W ZESPOLE  
PODATKÓW POŚREDNICH  
DELOITTE W KATOWICACH

Istota sprawy dotyczyła określenia zakresu opodatkowania VAT i polegała na rozstrzygnięciu, czy wykonanie pewnych czynności na rzecz organu władzy publicznej w trybie innym niż przewidziany prawem zamówień publicznych jest odpłatnym świadczeniem usług podlegającym VAT. Zdaniem podatnika nie, jednak do tego poglądu trudno się przychylić.

Organ podatkowy w odpowiedzi na skargę powołał się na art. 8 ustawy o VAT, wskazując, że w jego świetle za usługę uważa się każde świadczenie na rzecz odbiorcy (kontrahenta), które nie jest dostawą towarów. Sąd wsparł to stanowisko, twierdząc dodatkowo, że podatnik otrzymał środki pieniężne na wykonanie zadania stanowiące równocześnie wynagrodzenie.

Podstawową zasadą konstrukcyjną systemu VAT jest powszechność opodatkowania, która co do zasady oznacza objęcie systemem VAT wszelkich świadczeń klasyfikowanych albo jako dostawa towarów, albo jako świadczenie usług.

Ustawodawca szeroko definiuje pojęcie świadczenia usług. Ustawa o VAT co do zasady nie uzależnia opodatkowania lub braku opodatkowania określonych transakcji od trybu zawarcia umowy przez strony. Wylęczono co prawda z opodatkowania czynności nielegalne, ale nie wydaje się, aby to wylączenie mogło mieć zastosowanie w analizowanym przypadku.

Dla oceny, czy mamy w tej sprawie do czynienia ze świadczeniem usług w rozumieniu ustawy VAT, nie ma znaczenia, w jaki sposób doszło do zawarcia

umowy, której rezultatem było wykonanie usługi. Istotne jest bowiem to, że można zidentyfikować ministerstwo jako odbiorcę (czyli podmiot, uzyskujący określoną korzyść z tytułu wykonania danego świadczenia) oraz podatnika jako wykonawcę świadczenia. W sprawie nie budzi wątpliwości, że podatnik o którym mowa w art. 15 ust. 1 ustawy o VAT

wykonał świadczenie na terytorium Polski w ramach własnej działalności gospodarczej i otrzymał za nie wynagrodzenie od ministerstwa w postaci określonej sumy pieniężnej. Przesądza to o opodatkowaniu spornego świadczenia. Orzeczenie sądu należy więc uznać za prawidłowe.

## Odbiór techniczny nie jest wydaniem rzeczy

### Obowiązek podatkowy w VAT z tytułu sprzedaży przyłącza gazowego powstaje z chwilą wystawienia faktury

Tak orzekł NSA 25 marca 2011 r. (I FSK 1815/09).

Spółka zawarła z przedsiębiorstwem gazowniczym umowę o przyłączenie do sieci obiektu gastronomicznego. W ramach umowy spółka zobowiązała się do wybudowania na własny koszt przyłącza gazowego oraz jego sprzedaży przedsiębiorstwu gazowicznemu. Faktura miała zostać wystawiona najpóźniej na 7 dni przed ustalonym terminem przyłączenia do sieci gazowej. Odbiór techniczny przyłącza nastąpił w sierpniu 2006 r., zaś wystawienie faktury potwierdzającej sprzedaż w kwietniu 2007 r.

Urząd skarbowy stwierdził, że podatnik zaniżył kwotę VAT należnego za sierpień 2006 r. i zawyżył ją w kwietniu 2007 r. Jego zdaniem obowiązek podatkowy powstał z chwilą faktycznego objęcia przez przedsiębiorstwo gazownicze przyłącza we władanie, tzn. w sierpniu 2006 r.

Spółka zaskarżyła decyzję. Według niej obowiązek podatkowy z tytułu dostawy przyłącza powstał z chwilą wystawienia przez nią faktury sprzedaży, gdyż wcześniej nie miało miejsca faktyczne przeniesienie prawa do rozporządzania przyłączem jak właściciel na rzecz przedsiębiorstwa gazowniczego.

WSA w Warszawie nie zgodził się ze spółką. Stwierdził, że skoro umowa pomiędzy stronami dotyczyła sprzedaży rzeczy przyszłej, to do przekazania prawa do rozporządzania przyłączem doszło w momencie odbioru technicznego przez spółkę gazowniczą.

Sprawa trafiła do NSA. Ten w pełni podzielił stanowisko spółki. Stwierdził, że odbiór techniczny nie jest momentem wydania towaru. W związku z tym zgodnie z art. 19 ust 4 ustawy o VAT obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury.

*Sebastian Konicz, członek Zespołu Zarządzania Wiedzą Podatkową firmy Deloitte*



#### ► KOMENTARZ MAREK WANAT

KONSULTANT W ZESPOLE  
PODATKÓW POŚREDNICH  
DELOITTE W WARSZAWIE

Moment powstania obowiązku podatkowego jest jedną z częstszych przyczyn sporów między podatnikami a organami skarbowymi. Przyczyna tego problemu tkwi - w mojej opinii - przede wszystkim w mało klarownej regulacji. Liczne wyjątki od zasady ogólnej, ustanowionej w art. 19 ust. 1 ustawy o VAT, sprawiają, że przedsiębiorcy często muszą wdawać się w niepotrzebne spory z fiskusem, które trwają wiele lat.

Tak było również w tej sprawie. Osłą sporu był moment powstania obowiązku podatkowego. Fiskus uznał, że decyduje odbiór techniczny przyłącza gazowego. Argumentował, że w protokole odbioru technicznego zawarto informację przekazania przyłącza do rozruchu, czyli napełnienie go gazem. Według organów podatkowych od tego momentu „władanie przyłączem ex lege przeszło na przedsiębiorstwo gazownicze”. Spółka słusznie argumentowała, że interpretacja fiskusa jest za daleko idąca. Zarzuciła fiskusowi brak dokumentacji potwierdzającej wydanie przyłącza na rzecz przedsiębiorstwa gazowniczego. Zauważyła też, że nie wystąpiły czynności faktyczne świadczące

o przeniesieniu prawa do rozporządzania przyłączem jak właściciel. Podkreśliła również, że nie doszło do sprzedaży przyłącza w rozumieniu cywilnoprawnym.

Ostatecznie po kilku latach sporów sprawa trafiła przed NSA. Ten dopatrywał się błędu fiskusa w ocenie prawnej stanu faktycznego. NSA uznał, że odbiór techniczny jest standardową kontrolą spełnienia wymagań technicznych, które są niezbędne przy realizacji tego typu inwestycji.

Nie może wobec tego być uznany za moment wydania towaru, gdyż jako taki nie jest dowodem czynności stwierdzających wydanie towaru. NSA zgodził się ze spółką, że wydanie przyłącza nie nastąpiło przed

wystawieniem faktury. Tym samym uznał, że spółka w sposób prawidłowy rozpoznała moment powstania obowiązku podatkowego.

O ile należy zgodzić się z rozumowaniem sądu w tej sprawie o tyle warto jednak zauważyć, że w orzecznictwie istnieją rozbieżności dotyczące momentu powstawania obowiązku podatkowego.

Przykładowo, sądy administracyjne wielokrotnie wskazywały, że odbiór techniczny lokalu mieszkalnego skutkuje przeniesieniem prawa do rozporządzania towarem, kreując tym samym obowiązek podatkowy dla VAT (por. wyroki NSA: I FSK 963/09 i I FSK 1222/09).

## Kiedy mamy do czynienia z aportem przedsiębiorstwa

Jeśli wyłączenie nieruchomości nie pozbawi wydzielonego kompleksu majątkowego cech przedsiębiorstwa bądź jego zorganizowanej części, to wkład w takiej postaci nie podlega VAT

Tak orzekł NSA w Warszawie 10 marca 2011 r. (I FSK 1062/10).

Spółka prowadząca działalność w zakresie hurtowej i detalicznej sprzedaży artykułów techniki grzewczej zamierzała założyć spółkę akcyjną, do której chciała wnieść przedsiębiorstwo handlowe z wyłączeniem nieruchomości będących jej własnością. Spółka akcyjna miała korzystać z nieruchomości na podstawie odrębnych umów najmu. Podatniczka zwróciła się do organu podatkowego z pytaniem, czy wniesienie takiego aportu (przedsiębiorstwa z wyłączeniem nieruchomości) będzie opodatkowane VAT. Twierdziła, że nie, gdyż zgodnie z art. 6 pkt 1 ustawy o VAT, jej przepisów nie stosuje się do transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Zdaniem organu wyłączenie nieruchomości z masy majątkowej przekazywanej do nowo utworzonej spółki pozbawia wydzielony kompleks majątkowy – na dzień wniesienia aportu – cech przedsiębiorstwa czy też jego zorganizowanej części, gdyż nie można uznać, że powstanie zespół składników, który mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo.

W konsekwencji nie spełnienia warunków z art. 55<sup>1</sup> kodeksu cywilnego oraz art. 2 pkt 27e ustawy o VAT w związku z art. 6 pkt 1 tej ustawy, a więc wniesienie wkładu w postaci wskazanych składników przedsiębiorstwa jest opodatkowane VAT.

Zarówno WSA, jak i NSA nie podzieliły stanowiska fiskusa. Zdaniem NSA wniesienie aportu w postaci przedsiębiorstwa z wyłączeniem nieruchomości nie jest czynnością opodatkowaną VAT, o ile wyłączenie nieruchomości nie pozbawi wydzielonego kompleksu majątkowego cech przedsiębiorstwa bądź jego zorganizowanej części.

*Sebastian Konicz, Zespół Zarządzania Wiedzą Podatkową firmy Deloitte*



### ► KOMENTARZ HANNA SZWARC

STARSZA KONSULTANTKA  
W DZIALE DORADZTWA  
PODATKOWEGO DELOITTE  
W WARSZAWIE

Kwestia wyłączenia z zespołu składników przedsiębiorstwa prawa do nieruchomości była częstą przyczyną sporów z organami podatkowymi, które próbowały twierdzić, że w takiej sytuacji przedmiotem wkładu nie jest przedsiębiorstwo (jego zorganizowana część). Także w tej sprawie organ uznał, że taka transakcja podlega VAT.

NSA, podobnie jak WSA, stwierdził jednak w ustnym uzasadnieniu wyroku, że brak takiego prawa wśród przenoszonych składników nie jest automatyczną przesłanką do utraty przez przedmiot wkładu charakteru przedsiębiorstwa (zorganizowanej części przedsiębiorstwa), o ile „wylączenie nieruchomości nie pozbawi wydzielonego kompleksu majątkowego cech przedsiębiorstwa bądź zorganizowanej jego części.”

W pisemnym uzasadnieniu wyroku NSA uznał natomiast za nieuzasadnione kwestionowanie posiadania przez zbywane składniki charakteru przedsiębiorstwa zawsze w przypadku wyłączenia z nich jednego z elementów przedsiębiorstwa opisanych przykładowo w art. 55<sup>1</sup> kodeksu cywilnego.

Z takim poglądem organów podatkowych trudno się zgodzić. Ani z definicji przedsiębiorstwa zawartej w art. 55<sup>1</sup> kodeksu cywilnego (do której należy sięgnąć z racji braku definicji terminu „przedsiębiorstwa” w ustawie o VAT), ani z definicji „zorganizowanej części przedsiębiorstwa” na gruncie ustawy o VAT nie wynika

wymóg dysponowania przez przedsiębiorstwo (jego zorganizowaną część) prawem własności do nieruchomości. Należy się zgodzić, że występują sytuacje, gdy prawo do nieruchomości stanowi istotny element, którego brak uniemożliwiłby dotychczasowemu przedsiębiorstwu kontynuowanie działalności, np. gdy przedsiębiorstwo korzysta z zasobów naturalnych. Wydaje się jednak, że w komentowanej sprawie taki przypadek nie wystąpił.

Wyrok NSA należy więc ocenić pozytywnie. Jest on ponadto zbieżny z orzeczeniem ETS w sprawie C-444/10 (Christel Schriever), które dotyczyło podobnej sytuacji. Należy mieć nadzieję, że orzeczenie to wraz z kolejnym wyrokiem NSA (z 30 sierpnia 2011 r., II FSK 502/10), jak i licznymi orzeczeniami wojewódzkich sądów administracyjnych przyczyni się do konsekwentnej zmiany podejścia organów podatkowych. Pojawiły się bowiem interpretacje podatkowe zbieżne ze stanowiskiem NSA zaprezentowanym w komentowanym wyroku, np. interpretacja dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 7 grudnia 2011 r. (II PPI/443-1160/11-4/KG).

## Grunt, na którym będzie droga, z 23 proc. VAT

Nieruchomości, dla której nie wydano decyzji o warunkach zabudowy ani nie powstał plan zagospodarowania, nie można uznać za nieprzeznaczoną pod zabudowę, jeżeli istnieje ostateczna decyzja, zgodnie z którą ma na niej powstać droga

Dostawa takiej nieruchomości nie korzysta ze zwolnienia. Tak orzekł WSA w Krakowie 19 kwietnia 2011 r. (I SA/Kr 388/11). Orzeczenie jest prawomocne.

Spółka była właścicielem dwóch działek: część jednej z nich zajmowała droga, a druga stanowiła teren zielony, wykorzystywany do działalności opodatkowanej w zakresie najmu miejsca pod tablicę reklamową. Działki nie posiadały planu zagospodarowania przestrzennego, ani nie została dla nich wydana decyzja o warunkach zabudowy. Ze studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego miasta wynika, że działki te leżą na terenach miejskiego centrum wielofunkcyjnego (tereny komercyjne). Na podstawie decyzji wojewody na działkach należących do spółki ustalono lokalizację drogi krajowej. Grunt przeszedł na własność Skarbu Państwa z dniem, w którym decyzja o ustaleniu drogi krajowej stała się ostateczna, za odszkodowaniem ustalonym w odrębnej decyzji

administracyjnej. Spółka złożyła wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej pytając, czy przejęcie gruntu przez Skarb Państwa za odszkodowaniem objęte jest zakresem ustawy o VAT. W razie pozytywnej odpowiedzi chciała ustalić, czy czynność ta korzystać będzie ze zwolnienia z podatku. Pytała też, jaki powinien być moment powstania obowiązku podatkowego, w przypadku gdyby przejęcie gruntu przez Skarb Państwa podlegało jednak opodatkowaniu.

Zdaniem spółki, opodatkowaniu podlegają jedynie czynności wykonane przez podatnika VAT w związku z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą. Tymczasem w analizowanej sytuacji brak jakiegokolwiek aktywności ze strony spółki jako podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą oraz nie występuje związek pomiędzy tą czynnością, a prowadzoną przez spółkę działalnością. Ponadto gdyby przyjąć, że opisana transakcja będzie