

frontiers in tax

Polish edition

Wrzesień 2015

W tym numerze:

Odwrócony VAT na elektronicznie

50% VAT od paliwa dla wszystkich

**Ewolucja koncepcji stałego miejsca
prowadzenia działalności gospodarczej**

**Refakturowanie mediów przy umowie najmu
– ważny wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE**

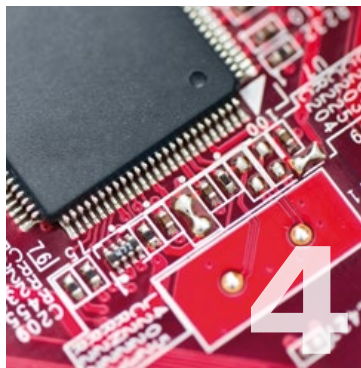
KPMG

cutting through complexity



W tym numerze

Spis treści



Wstęp:

Odwrócony VAT na elektronice

Jednolita gospodarczo transakcja przez lata

Korygować czy nie

Identyfikacja kupującego

3

4

6

7

7

Publikacje KPMG

20

Dział doradztwa podatkowego w KPMG w Polsce

21



50% VAT od paliwa dla wszystkich

Pełne odliczenie trudne do uzyskania

Nowe zasady odliczania VAT od paliwa

Karty paliwowe

Odliczony VAT nie może być kosztem

10

11

11

11



Ewolucja koncepcji stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej

Geneza pojęcia stałego miejsca prowadzenia działalności

Nowe podejście do definicji stałego miejsca
prowadzenia działalności

Co oznacza powyższa zmiana podejścia dla podatników?

12

14

14

15



Refakturowanie mediów przy umowie najmu – ważny wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE

Refakturowanie mediów i najem
– nierozstrzygnięta kontrowersja

Trybunał po stronie podatników

Podsumowanie

17

18

18

19

Znajdź nas:

kpmg.pl

youtube.com/kpmgpoland

facebook.com/kpmgpoland

twitter.com/kpmgpoland

linkedin.com/company/kpmg_poland

instagram.com/kpmgpoland

pinterest.com/kpmgpoland

kpmg.com/pl/app

itunes.com/apps/KPMGThoughtLeadership

itunes.com/apps/KPMGGlobalTax

itunes.com/apps/KPMGPolandCareer



KPMG Poland





Wstęp:



Tomasz Grunwald
Partner
Szef zespołu ds. VAT
Dział doradztwa podatkowego
KPMG w Polsce

Walka z oszustwami w rozliczaniu podatku VAT przybiera coraz bardziej realny wymiar. Z jednej strony organy kontroli skarbowej prowadzą wzmożone kontrole, mające na celu identyfikację grup przestępczych wyłudających VAT, z drugiej strony uchwalane są przepisy ograniczające możliwość dokonywania oszustw. Polska jest kolejnym krajem Unii Europejskiej, w którym zdecydowano się, aby podatnikiem od dostaw elektroniki być nabywca. Przepisy, które w założeniu mają chronić wpływy z tytułu VAT do budżetu państwa, są jednak nieprecyzyjne, pozostawiają wiele luk i mogą stać się przedmiotem sporu z organami podatkowymi.

W lipcu b.r. przestało obowiązywać całkowite ograniczenie odliczania VAT od paliwa wykorzystywanego do napędu samochodów osobowych przeznaczonych nie tylko do działalności gospodarczej. To też dobry moment na przegląd rozwiązań wprowadzonych ponad rok temu i wskazanie potencjalnych kwestii, które mogą w przyszłości utrudnić skorzystanie z odliczenia VAT.

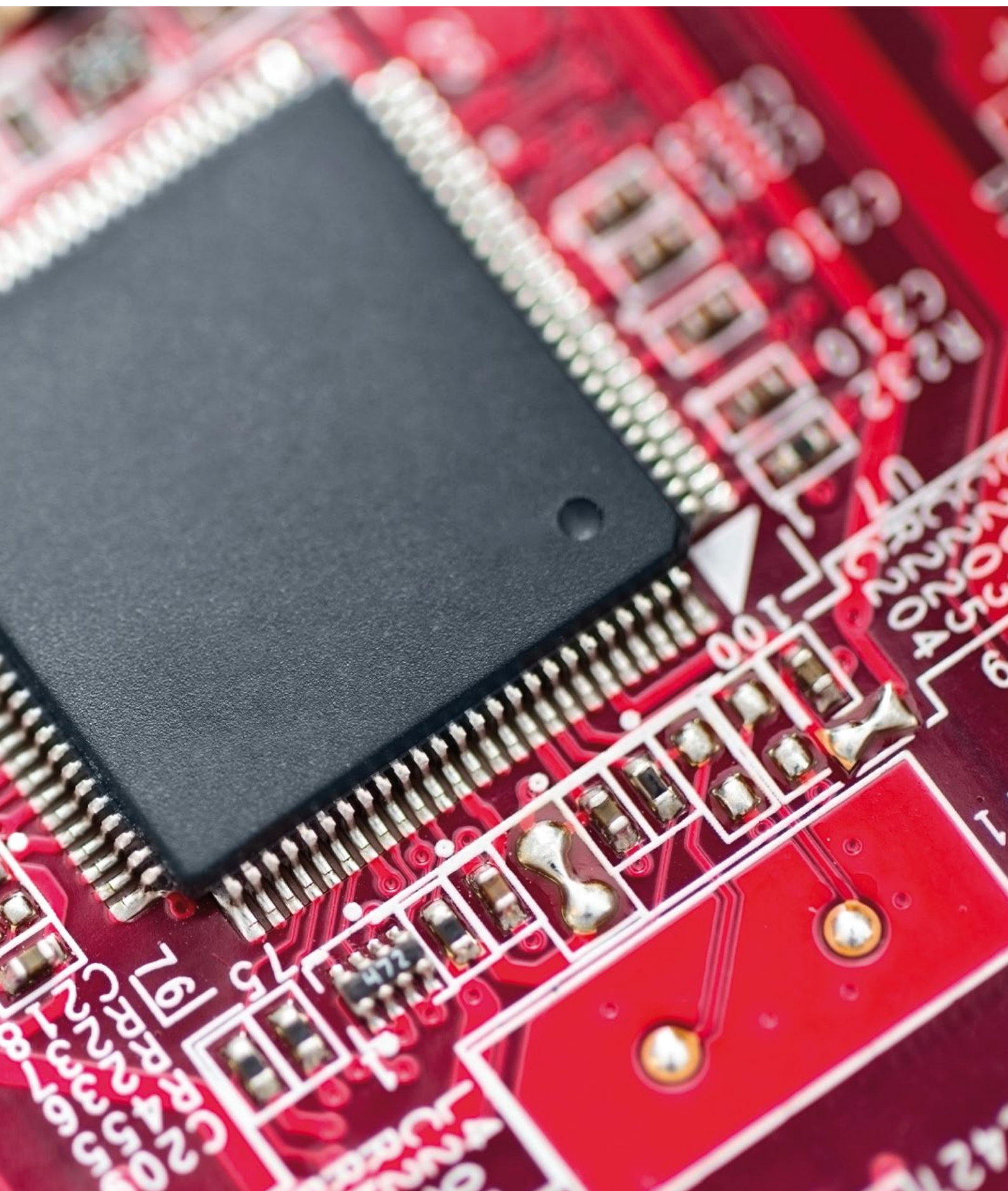
Coraz więcej wątpliwości budzi pojęcie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej dla celów VAT. Brak precyzyjnej definicji stanowi pole do różnorodnych interpretacji, które wpływają negatywnie na pewność opodatkowania. Trzeba pamiętać, że stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej ma w praktyce wpływ na ustalenie podmiotu obowiązującego do rozliczenia VAT oraz wpływa na miejsce opodatkowania.

Aby wyjaśnić Państwu te kwestie, przedstawiamy kolejny numer Frontiers in tax. Dodatkowo przybliżymy Państwu treść wyroku TSUE w sprawie C-42/14, w którym Trybunał odniósł się do stawki VAT przy refakturowaniu mediów na najemców.

Życzę Państwu przyjemnej lektury.

Odwrócony VAT na elektronice

1 lipca 2015 r. przyniósł istotne zmiany w zakresie rozliczania podatku VAT od dostaw elektroniki. Ich celem jest ograniczenie wyłączeń podatku naliczanego na dostawach krajowych poprzez nałożenie obowiązku rozliczenia podatku przez nabywcę. Obecnie nie wiadomo, czy zmiany przyniosą zamierzony skutek i wpływ do budżetu państwa od obrotu elektroniką wzrosną, wiadomo natomiast, że uchwalone przepisy są nieprecyzyjne, zawierają luki i będą rodziły wiele sporów z organami podatkowymi. Chaos spotęgują również opublikowane wyjaśnienia Ministerstwa Finansów, które w wielu miejscach stanowią bardzo dowolną interpretację przepisów ustawy o VAT.



Jednolita gospodarczo transakcja przez lata

Nowe regulacje zakładają obowiązkowe rozliczenie podatku należnego przez podatnika-nabywcę, jeżeli wartość laptopów, telefonów komórkowych lub konsoli do gier dostarczanych w ramach jednolitej gospodarczo transakcji przekracza 20 000 zł netto. Za jednolitą gospodarczo transakcję uznaje się transakcję obejmującą umowę, w ramach której występuje jedna lub więcej dostaw tych towarów, nawet jeżeli są one dokonane na podstawie odrębnych zamówień lub wystawianych jest więcej faktur dokumentujących poszczególne dostawy. Ustawodawca nie określił jednak, przez jaki okres należy badać przekroczenie progu 20 000 zł netto, a także, od której dostawy to nabywca powinien dokonać rozliczenia podatku VAT.

Brak jakiegokolwiek ograniczenia czasowego prowadzi do wniosku, że jednolita gospodarczo transakcja może trwać latami, a nowe regulacje spowodują u podatników nieproporcjonalne obowiązki ewidencyjne, polegające na pilnowaniu wyznaczonego przez ustawodawcę progu. Remedium na nałożone obowiązki może być takie konstruowanie relacji gospodarczych, aby z nabywcami, którzy sporadycznie kupują towary objęte limitem 20 000 zł, nie podpisywać wieloletnich umów o współpracy, których realizacja stanowiłby jednolitą gospodarczo transakcję. Brak takich umów spowoduje, że przekroczenie limitu 20 000 zł będzie rozpatrywane jedynie z perspektywy jednej dostawy, o ile okoliczności towarzyszące tej transakcji lub warunki, na jakich została ona zrealizowana, nie odbiegały od okoliczności lub warunków zwykle występujących w obrocie tymi towarami.

Pozostawienie organom podatkowym możliwości uznaniowej oceny, czy kilka odrębnych umów stanowi jednolitą gospodarczo transakcję, nie jest korzystne dla podatników. Należy obawiać się, że organy podatkowe będą dokonywać skrajnie niekorzystnych



interpretacji przebiegu transakcji, doszukując się jednolitych gospodarczo transakcji tam, gdzie ich nie ma, zmierzając do zakwestionowania prawa do odliczenia podatku naliczonego u nabywcy. Kwestionowanie odliczenia podatku naliczonego będzie możliwe, jeśli organ podatkowy uzna, iż dana

dostawa towarów jest dokonana w ramach jednolitej gospodarczo transakcji podlegającej rozliczeniu przez nabywcę, w związku z regulacją, zgodnie z którą podatek należny wykazany przez sprzedającego w sytuacji, gdy transakcja podlega rozliczeniu przez nabywcę, nie stanowi podatku naliczonego u nabywcy.



Dla sprzedającego ogromnym wyzwaniem będzie identyfikacja nabywcy. Jeśli nabywcą nie jest podatnik VAT czynny, to odwrotne rozliczenie podatku VAT nie ma zastosowania.

Korygować czy nie

Zakładając, że sprzedający naliczył VAT od dostawy elektroniki w związku z nieprzekroczeniem limitu 20 000 zł, a następnie po rozliczeniu tej dostawy doszło do przekroczenia limitu 20 000 zł, to pojawia się pytanie, czy pierwotne transakcje powinny zostać skorygowane. Choć przepisy nie odnoszą się wprost do takiej sytuacji, należy uznać, że korekta dokonanych pierwotnie rozliczeń nie będzie zasadna. W momencie dokonania dostawy i wystawienia faktury dokumentującej pierwotną dostawę, rozliczenie podatku VAT przez nabywcę jest prawidłowe, gdyż na moment fakturowania wartość towarów nie przekraczała 20 000 zł. Co więcej uznanie korekty za zasadne skutkowałoby pozbawieniem podatnika prawa do odliczenia już w miesiącu otrzymania faktury pierwotnej i naruszyłoby to zasadę neutralności podatku VAT. Nie sposób zgodzić się z Ministerstwem Finansów, że nabywca w sytuacji otrzymania korekty zachowuje prawo do odliczenia podatku naliczonego, a jedynie „dodatkowo” rozlicza podatek należny. W ustawie o VAT nie ma uzasadnienia do takich twierdzeń. Jest natomiast przepis uniemożliwiający odliczenie podatku VAT w sytuacji, gdy sprzedający nie wykazuje podatku na fakturze, a więc w sytuacji, gdy do danej dostawy zastosowanie ma rozliczenie podatku przez nabywcę.

Identyfikacja kupującego

Dla sprzedającego ogromnym wyzwaniem będzie identyfikacja nabywcy. Jeśli nabywcą nie jest podatnik

VAT czynny, to odwrotne rozliczenie podatku VAT nie ma zastosowania. Ministerstwo Finansów uruchomiło dedykowany portal, pod którym możliwe jest sprawdzenie statusu nabywcy. Nie ma jednak możliwości sprawdzenia czy osoba, która składa zamówienie, działa w imieniu takiego nabywcy. Przepisy przewidują, co prawda, iż jeśli dokonujący dostawy podjął wszelkie niezbędne środki celem rzetelnego rozliczenia podatku od tej dostawy, nie ma on obowiązku rozliczenia podatku z tytułu tej dostawy, także w przypadku, gdy po jej dokonaniu ustalono, że wskutek działania podmiotu uczestniczącego w tej dostawie jako nabywca nie były spełnione przesłanki do samo naliczenia podatku, o którym to działaniu dokonujący dostawy towarów przy zachowaniu należytej staranności nie wiedział lub nie mógł wiedzieć. Wyłączenie odpowiedzialności sprzedającego za oszukańcze działania nabywcy jest jednakże ograniczone wyłącznie do sytuacji, gdy zapłata należności z tytułu dostawy towarów nastąpiła z rachunku płatniczego nabywcy, w tym przy użyciu karty płatniczej lub podobnego instrumentu płatniczego, o ile umożliwiają one dokonującemu dostawę towarów identyfikację składającego zlecenie płatnicze. W praktyce więc sprzedający przyjmujący płatność gotówką pozbawiony jest jakiegokolwiek normatywnej ochrony przed oszukańczymi działaniami nabywców. W praktyce podatnicy dokonujący sprzedaży elektroniki powinni sporządzić stosowne procedury minimalizujące ryzyko nieprawidłowej identyfikacji nabywców.

Przemysław Kilim

Menedżer w zespole ds. VAT
Dział doradztwa podatkowego
KPMG w Polsce





50% VAT od paliwa dla wszystkich

Od wejścia w życie nowych zasad odliczania VAT od wydatków związanych z pojazdami minął ponad rok. W celu skorzystania z prawa do pełnego odliczenia, przedsiębiorcy obowiązani są do spełnienia wielu wymogów w zakresie sposobu korzystania z firmowych aut oraz związanych z tym formalności. Od czasu wprowadzenia regulacji, organy skarbowe wydały szereg rozstrzygnięć prezentujących restrykcyjną wykładnię znowelizowanych przepisów. Z dniem 1 lipca 2015 r. na korzyść przedsiębiorców zmieniły się zasady odliczania VAT od paliwa.

Pełne odliczenie trudne do uzyskania

Zgodnie z zasadą ogólną, w przypadku wydatków związanych z samochodami osobowymi oraz innymi pojazdami samochodowymi o dopuszczalnej masie całkowitej do 3,5 tony, podatnik uprawniony jest do odliczenia 50% kwoty podatku VAT.

Pełne odliczenie VAT dopuszczalne jest w przypadku pojazdu wykorzystywanego przez podatnika wyłącznie do działalności gospodarczej, co zasadniczo musi znaleźć potwierdzenie w szczegółowej ewidencji przebiegu pojazdu oraz ustalonych przez podatnika zasadach jego używania. Ponadto, informację o takim pojeździe należy złożyć naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie 7 dni od dnia, w którym poniesiono pierwszy wydatek z nim związany.

W wydawanych interpretacjach indywidualnych organy podatkowe uznają, iż pojazd wykorzystywany jest w sposób „mieszany” oraz nie daje prawa do pełnego odliczenia, gdy istnieje możliwość choćby jednorazowego użycia pojazdu do celów prywatnych. W opinii organów, ustalone przez podatnika zasady używania pojazdów muszą obiektywnie potwierdzać, że pojazd wykorzystywany

jest wyłącznie w działalności oraz nie ma możliwości prywatnego użytku. W związku z tym incydentalne bądź sporadyczne wykorzystanie pojazdu do celów innych niż działalność, a nawet niewystarczające – w ocenie organów – zabezpieczenie przed takim użyciem, pozbawia podatnika prawa do pełnego odliczenia i naraża go na ponoszenie negatywnych konsekwencji podatkowych. W praktyce, z uwagi na skomplikowane obowiązki administracyjne, restrykcyjne stanowisko organów oraz zagrożenie sankcjami karnoskarbowymi, wielu podatników nie skorzystało z możliwości pełnego odliczenia VAT na podstawie prowadzonej ewidencji, co w przypadku paliwa do samochodów osobowych oznaczało całkowity brak prawa do odliczenia.

Powyższe ograniczenia dotyczą wydatków na nabycie lub opłaty z tytułu używania pojazdu, kosztów paliwa oraz wydatków eksploatacyjnych. Zgodnie z przepisem przejściowym, prawo do częściowego odliczenia VAT od paliwa podlegało zawieszeniu do dnia 30 czerwca 2015 r., przy czym odliczenie 50% VAT od paliwa możliwe było dla aut z homologacją ciężarową (z tzw. „kratką”). W związku z tym, do niedawna, VAT zawarty w cenie paliwa odliczać mogli jedynie przedsiębiorcy uprawnieni do pełnego odliczenia lub korzystający z pojazdów określonego rodzaju.



Pełne odliczenie VAT dopuszczalne jest w przypadku pojazdu wykorzystywanego przez podatnika wyłącznie do działalności gospodarczej, co zasadniczo musi znaleźć potwierdzenie w szczegółowej ewidencji przebiegu pojazdu oraz ustalonych przez podatnika zasadach jego używania.

Nowe zasady odliczania VAT od paliwa

W związku z zakończeniem okresu przejściowego, od paliwa zakupionego po 30 czerwca 2015 r. można odliczyć połowę naliczonego VAT niezależnie od tego, w jakich proporcjach pojazd wykorzystywany jest na użytek prywatny oraz firmowy. Zaznaczyć należy, że nowe zasady dotyczą paliwa zakupionego od 1 lipca br. i nie obejmują sytuacji, w których paliwo zostało nabyte przed tą datą, a sama faktura została podatnikowi dostarczona w lipcu. Jednocześnie warto przypomnieć, że obecnie przepisy nie nakładają już obowiązku podawania numeru rejestracyjnego na fakturach dotyczących zakupu paliwa. Umieszczanie tego numeru na fakturze jest jednak wciąż dopuszczalne, np. w celach ewidencyjnych.

Karty paliwowe

W związku z możliwością częściowego odliczenia VAT od paliwa do samochodów osobowych podatnicy korzystający z kart paliwowych powinni przeanalizować możliwość odliczania VAT z faktur otrzymanych od wystawców kart. Może się bowiem okazać, iż w określonych okolicznościach, wystawca karty nie dokonuje dostawy towarów, ale świadczy usługę finansową zwolnioną z VAT. W takim przypadku nabywca nie miałby prawa do odliczenia podatku naliczonego.

W przypadku uznania, iż wystawca karty dokonuje w rzeczywistości dostaw paliwa, prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktur dokumentujących takie dostawy warto dodatkowo potwierdzić w drodze indywidualnej interpretacji podatkowej, która zabezpieczy podatnika przed negatywnymi konsekwencjami przeciwnego stanowiska.

Odliczony VAT nie może być kosztem

Warto również wskazać, że zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych, podatek VAT stanowi koszt uzyskania przychodu w tej części, w której zgodnie z przepisami o VAT podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia, pod warunkiem, że naliczony VAT nie powiększa wartości środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej.

Skoro więc od 1 lipca 2015 r. podatnikowi przysługuje częściowe odliczenie podatku VAT od paliwa do samochodów osobowych, to w tym zakresie podatek VAT nie będzie stanowił kosztów uzyskania przychodów.

Tomasz Piotrowski

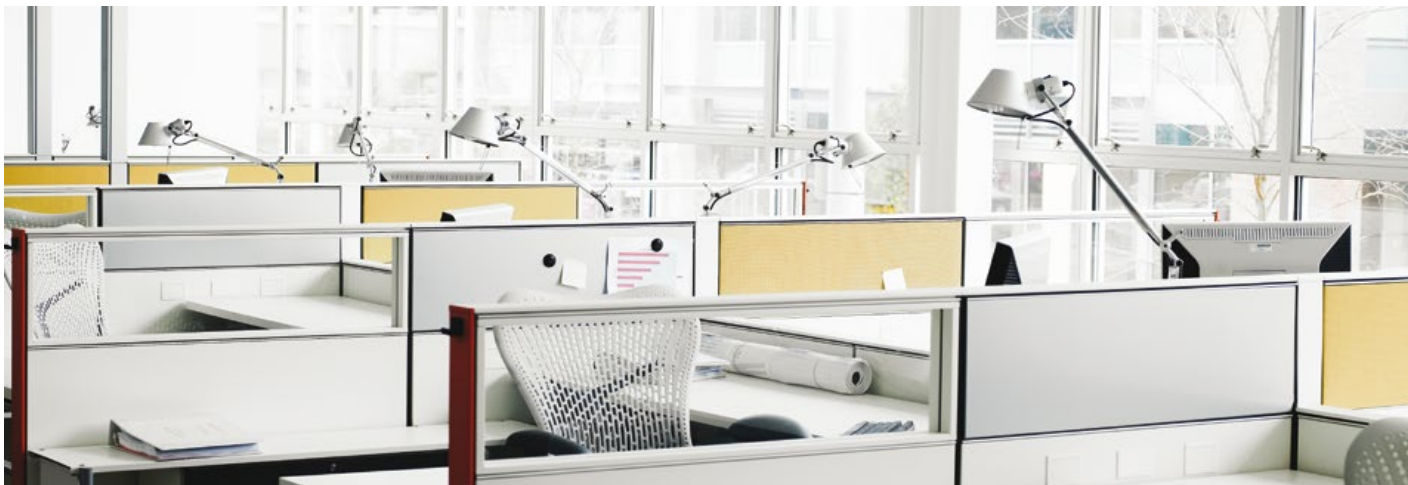
Specjalista w zespole ds. VAT
Dział doradztwa podatkowego
KPMG w Polsce



Ewolucja koncepcji stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej

Pojęcie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej nieustannie pojawia się w ustawie o VAT, a jego znaczenie jest ogromne – często bowiem decyduje o miejscu świadczenia danej usługi, a także o możliwości zastosowania mechanizmu odwróconego obciążenia, a więc o tym, który podmiot (nabywca czy też dostawca) powinien rozliczyć podatek VAT. Podobnie jak realia prowadzenia działalności gospodarczej, również i koncepcja stałego miejsca prowadzenia działalności, a zwłaszcza podejście organów podatkowych i sądów do kryteriów generujących stałe miejsce prowadzenia działalności, zmienia się i ewoluuje.





Geneza pojęcia stałego miejsca prowadzenia działalności

Koncepcja stałego miejsca prowadzenia działalności doczekała się legalnej definicji dopiero 1 lipca 2011 r. Zgodnie z definicją zawartą w Rozporządzeniu Wykonawczym Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającym środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, „stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej” oznacza dowolne miejsce – inne niż miejsce siedziby działalności gospodarczej podatnika, które charakteryzuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu odbiór i wykorzystywanie usług świadczonych do własnych potrzeb tego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.

Wyżej przywołana definicja stałego miejsca prowadzenia działalności ukształtowała się głównie na podstawie orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE). Wśród najważniejszych wyroków określających kryteria stałego miejsca prowadzenia działalności należy wymienić wyrok TSUE z dnia 4 lipca 1985 r. w sprawie Berholz (C-168/84), gdzie sąd uznał, że stałe miejsce

prowadzenia działalności występuje jedynie w przypadku, gdy w miejscu tym znajduje się na stałe zarówno personel, jak i urządzenia techniczne niezbędne do świadczenia usług. TSUE uznał, że kryteria te nie zostały spełnione w przypadku automatów do gier zainstalowanych na pokładach promów, które były serwisowane przez okresowo przysyłany w tym celu personel.

Podobne kryteria dla zaistnienia stałego miejsca prowadzenia działalności zostały zaprezentowane w wyroku z dnia 2 maja 1994 r. w sprawie C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien A/S), w którym TSUE rozstrzygnął, że samo świadczenie usług restauracyjnych na pokładach statków nie spełnia przesłanek posiadania stałego zaplecza personalnego i technicznego, jakim powinno się charakteryzować stałe miejsce prowadzenia działalności.

Warto również przytoczyć orzeczenie z dnia 17 lipca 1997 r. w sprawie C-190/95 (ARO Lease BV), w którym TSUE stwierdził, że jeżeli spółka nie posiada w państwie członkowskim własnego personelu ani trwałej struktury organizacyjnej w stopniu wystarczającym do umożliwienia sporządzania umów bądź podejmowania decyzji w zakresie zarządzania, nie można przyjąć, iż spółka ta posiada stałe miejsce prowadzenia działalności w tym państwie.

Nowe podejście do definicji stałego miejsca prowadzenia działalności

Biorąc pod uwagę definicję stałego miejsca prowadzenia działalności wynikającą z rozporządzenia, jak również wyżej przywołanego orzecznictwa TSUE, które było uwzględniane w formułowaniu przedmiotowej definicji, wymienić można kilka przesłanek, których zaistnienie powoduje, że można mówić o „stałym miejscu prowadzenia działalności”:

- kryterium czasu, w jakim stałe miejsce jest utrzymywane („wystarczająca stałość”),
- zaplecze techniczne,
- zaplecze personalne,
- zdolność odbioru i wykorzystania usług.

Do niedawna spełnienie powyższych kryteriów, zwłaszcza kwestia występowania personelu lub infrastruktury, było postrzegane wyłącznie przez pryzmat prawa własności, a w przypadku personelu – istnienia formalnego związku pracodawca – pracownik.

Zatem w praktyce, w większości przypadków jedynie spółki zagraniczne, które posiadały w danym państwie członkowskim własne zaplecze



W praktyce może to oznaczać, że podmioty zagraniczne, korzystające z usług polskich podwykonawców, coraz częściej będą zobowiązane do zapłaty polskiego podatku VAT z tytułu usług czy też dostaw towarów realizowanych na rzecz polskich podatników.

techniczne (maszyny, własny magazyn, fabrykę itp.) oraz zatrudniały własnych pracowników (w ramach stosunku pracy), były uznawane za podmioty posiadające stałe miejsce prowadzenia działalności w danym kraju.

Wraz jednak z rozwojem różnych form działalności gospodarczej, interpretacja wyżej wymienionych kryteriów uległa zmianie. W jednym z najnowszych wyroków TSUE z dnia 16 października 2014 r. wydanym w sprawie polskiego podatnika – Welmory Sp. z o.o. (C-605/12). TSUE rozstrzygnął, że podmiot, korzystający z usług świadczonych przez podmiot trzeci może posiadać w danym państwie członkowskim stałe miejsce prowadzenia działalności poprzez infrastrukturę oraz zaplecze personalne tego podmiotu (pod warunkiem oczywiście, że zaplecze to będzie umożliwiałoby podatnikowi odbiór oraz wykorzystanie usług).

Takie stanowisko zostało również zaprezentowane w jednym z pierwszych wyroków wydanym przez polski sąd administracyjny po wyroku Welmory – w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 15

czerwca 2015 r. (sygn. akt III SA/Wa 3332/14). Zgodnie z rozstrzygnięciem WSA, spółka fińska prowadząca działalność gospodarczą zakresie produkcji oraz sprzedaży łodzi, wynajmująca w Polsce magazyn, korzystająca z usług biurowych, usług tłumaczeń nabywanych od polskich kontrahentów, posiada w Polsce strukturę, którą można uznać za stałe miejsce prowadzenia działalności. Jak wskazał sąd w uzasadnieniu ustnym wyroku, aby mówić o stałym miejscu prowadzenia działalności gospodarczej nie jest konieczne zaangażowanie własnego zaplecza technicznego i personalnego. Wystarczy, że spółka będzie korzystać z zaplecza innego podmiotu.

Co oznacza powyższa zmiana podejścia dla podatników?

W związku z powyższym „nowym” podejściem do kryteriów kreujących stałe miejsce prowadzenia działalności, należy się spodziewać, że polskie organy podatkowe oraz sądy administracyjne coraz częściej będą twierdzić, że podmioty zagraniczne posiadające siedzibę działalności

gospodarczej poza Polską, korzystające z infrastruktury/personelu polskich podwykonawców, posiadają stałe miejsce prowadzenia działalności w Polsce.

W praktyce może to oznaczać, że podmioty zagraniczne, korzystające z usług polskich podwykonawców, coraz częściej będą zobowiązane do zapłaty polskiego podatku VAT z tytułu usług czy też dostaw towarów realizowanych na rzecz polskich podatników. Zmiana sposobu rozliczania VAT odnosić się będzie także do usług świadczonych przez polskie spółki na rzecz podmiotów zagranicznych. Posiadanie bowiem stałego miejsca prowadzenia działalności w Polsce przez odbiorców usług skutkować, będzie koniecznością rozliczenia VAT należnego przez polskiego usługodawcę (mechanizm odwrotnego obciążenia nie będzie miał w takiej sytuacji zastosowania). Zatem zarówno zagraniczni dostawcy, jak i polskie spółki posiadające zagranicznych kontrahentów powinny każdorazowo analizować czy struktura, jaką podmiot zagraniczny posiada w Polsce, jest wystarczająca dla uznania jej za „stałe miejsce prowadzenia działalności”.

Małgorzata Chociaj

Supervisor w zespole ds. VAT
Dział doradztwa podatkowego
KPMG w Polsce



Refakturowanie mediów przy umowie najmu – ważny wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE

W dniu 16 kwietnia 2015 r. zapadł długo oczekiwany wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w „polskiej” sprawie C-42/14 (Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie). Podatnicy oczekiwali, że wyrok Trybunału pozwoli nareszcie rozstrzygnąć kontrowersję – w jaki sposób refakturować opłaty za media w przypadku umów najmu. Czy wyrok spełnił te nadzieje?

Refakturowanie mediów i najem – nierozstrzygnięta kontrowersja

Na początku warto przypomnieć, że pozornie proste zagadnienie refakturowania mediów przy umowie najmu od wielu lat stanowi jeden z nierozwiązanych problemów podatku VAT. Dodatkowo, z uwagi na powszechność występowania umów najmu w obrocie gospodarczym, jest ono również jednym z najważniejszych zagadnień praktycznych.

Ustalenie zasad prawidłowego refakturowania mediów przy umowie najmu wymaga rozstrzygnięcia czy media stanowią wraz usługą najmu jedno świadczenie złożone, czy też powinny być traktowane jako świadczenia od usługi najmu niezależne.

Rozstrzygnięcie powyższej kwestii ma doniosłe znaczenie praktyczne. Przyczyną tego stanu rzeczy jest objęcie np. dostawy wody obniżoną stawką VAT – 8%. W konsekwencji, w przypadku uznania najmu i związanych z nim dostaw mediów za tzw. świadczenie złożone – wszystkie świadczenia (a więc również dostawa wody) będą objętą podstawową stawką VAT – 23%. Wynajmujący, pomimo że dokonał zakupu wody po obniżonej stawce 8% VAT, musiałby dokonać refakturowania stosując stawkę 23% VAT.

W interesującym zakresie organy podatkowe konsekwentnie zajmują niekorzystne dla podatników stanowisko, przyjmując, iż co do zasady najem oraz media stanowią jedno świadczenie kompleksowe.

Z drugiej strony sądy administracyjne, co raz częściej w ostatnim czasie, dopuszczają możliwość rozdzielenia dostawy mediów od usługi najmu.

Trybunał po stronie podatników

Wyrok Trybunału powinien nareszcie pozwolić na ustalenie jasnych zasad refakturowania mediów.

Trybunał przedstawił bowiem dość jednoznaczne stanowisko, zgodnie z którym najem nieruchomości oraz związane z nim opłaty za media stanowią, co do zasady, odrębne i niezależne świadczenie, które powinny być oceniane niezależnie z punktu widzenia podatku VAT. Jedynie w sytuacji, gdy najem oraz media są ze sobą tak ściśle związane, iż obiektywnie tworzą jedno niepodzielne świadczenie, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny – mogą one być uznane za świadczenie złożone dla celów VAT.

Samo stanowisko Trybunału mogłoby nie zasługiwać na większą uwagę (w podobnym tonie Trybunał wypowiadał się już wszak wcześniej, np. w dniu 27 września 2012 r., w wyroku w sprawie C-392/11 – Field Fisher Waterhouse), gdyby nie fakt wskazania konkretnych przykładów, stanowiących cenne kryterium dla ustalenia, czy dana umowa najmu oraz związane z nią media, mogą być uznane za świadczenia niezależne.

Po pierwsze, okolicznością, przemawiającą za „rozdzieleniem” mediów od najmu, jest możliwość wyboru przez najemcę dostawców mediów lub sposobów korzystania z mediów. W szczególności, z taką sytuacją będziemy mieli do czynienia w przypadku, gdy najemca może decydować o swoim zużyciu wody, energii elektrycznej lub energii cieplnej, które może być stwierdzone poprzez założenie indywidualnych liczników i na tej podstawie fakturowane.

W odniesieniu do innych usług związanych z najmem np. (wywóz nieczystości), za ich odrębnością od usługi najmu może przemawiać sytuacja, gdy najemca może wybrać świadczeniodawcę lub zawrzeć bezpośrednio z nim umowę (co istotne nawet jeśli ze względu na dogodność nie korzysta z tego uprawnienia), oraz ponadto, należność z tytułu tych innych usług i należność z tytułu najmu pojawiają się na odrębnych pozycjach na fakturze.



Po pierwsze, okolicznością, przemawiającą za „rozdzieleniem” mediów od najmu, jest możliwość wyboru przez najemcę dostawców mediów lub sposobów korzystania z mediów.





Z drugiej strony, Trybunał wskazał na przykłady, w których najem stanowi z mediami jedno złożone świadczenie. Zdaniem Trybunału może tak być w szczególności w wypadku najmu lokali biurowych pod klucz, gotowych do użytku wraz z dostawą mediów i określonymi innymi świadczeniami, a także w przypadku krótkoterminowego najmu nieruchomości, na przykład na wakacje. Za „złożonością” najmu i mediów może przemawiać również brak możliwości dla wynajmującego niezależnego wyboru dostawców mediów (w szczególności sytuacji, w której wynajmujący, jako właściciel części wspólnej nieruchomości, musi korzystać z usług świadczeniodawców wyznaczonych przez wszystkich współwłaścicieli i uiścić proporcjonalną część opłat wspólnych).

Podsumowanie

Trybunał wskazał dosyć jednoznaczne przykłady, które powinny być pomocne dla oceny zasad refakturowania mediów przy umowie najmu. Co istotne, stanowisko Trybunału jest o wiele korzystniejsze od dotychczas prezentowanego przez organy podatkowe.

W związku z tym, wyrok Trybunału powinien stać się okazją do przeglądu rozliczeń umów najmu, w kierunku poszukiwania ewentualnych optymalizacji rozliczeń, w szczególności, gdy nabywca nie ma prawa do pełnego odliczenia podatku VAT bądź też ograniczenia ryzyka podatkowego związanego z ewentualnym nieprawidłowym stosowaniem obniżonych stawek VAT.

Paweł Przydatek

Starszy konsultant w zespole ds. VAT
Dział doradztwa podatkowego
KPMG w Polsce

Publikacje KPMG

Analizy i raporty KPMG tworzone są dzięki wiedzy i doświadczeniu naszych ekspertów. Publikacje te podejmują problemy istotne dla przedsiębiorców prowadzących działalność w Polsce i na świecie.



Polska – Nowoczesne Centrum Usług Biznesowych w Centrum Europy

Przewodnik pt. „Polska – Nowoczesne centrum usług biznesowych w centrum Europy” jest analizą polskiego rynku jako stabilnego i perspektywicznego dla inwestorów z sektora nowoczesnych usług biznesowych. Kluczowymi punktami przewodnika są takie zagadnienia, jak: aspekty ekonomiczne i polityczne, dostępność oraz koszt wykwalifikowanego kapitału ludzkiego, wsparcie oraz ulgi dla inwestorów, informacje nt. rynku nowoczesnych powierzchni biurowych, aspekty podatkowe i prawne oraz opinie inwestorów.



Perspektywiczne sąsiedztwo. Polsko-niemieckie relacje gospodarcze

Raport został przygotowany we współpracy KPMG w Polsce z Polsko-Niemiecką Izbą Przemysłowo-Handlową (AHK Polska). W publikacji zaprezentowano analizę makroekonomiczną polsko-niemieckich relacji gospodarczych, w tym analizy dotyczące wymiany handlowej i bezpośrednich inwestycji zagranicznych. Poruszony został temat perspektywicznych obszarów współpracy obu krajów: kształcenia zawodowego oraz energii odnawialnej. Przedstawiono także dogłębną ocenę atrakcyjności inwestycyjnej Polski.



Rynek luksusowych nieruchomości w Polsce

Raport powstał we współpracy KPMG w Polsce z firmą REAS. Jego celem jest przedstawienie syntetycznej analizy sytuacji na rynku luksusowych nieruchomości, ze szczególnym uwzględnieniem segmentu luksusowych apartamentów w 5 polskich aglomeracjach (Warszawie, Krakowie, Wrocławiu, Poznaniu i Trójmieście) oraz profilu nabywców luksusowych nieruchomości w Polsce.



Partnerzy w rozwoju? Postrzeganie funduszy private equity przez biznes rodzinny w Polsce

Raport KPMG w Polsce został opracowany na podstawie badania ankietowanego przeprowadzonego wśród właścicieli i współwłaścicieli blisko 30 firm rodzinnych w Polsce. Ponad 60% z nich to firmy o rocznych przychodach powyżej 100 mln zł, a 15% firm osiąga roczne przychody od 50 do 100 mln zł. Respondenci zostali zapytani m.in. o wiedzę nt. funduszy i rynku private equity, atrakcyjność funduszy PE jako źródła finansowania oraz kwestie związane z sukcesją i współpracą z funduszami w tym obszarze.



Kierunek rozwój! Polsko-włoska współpraca gospodarcza i biznesowa

Raport został przygotowany przez KPMG w Polsce we współpracy z Ambasadą Włoch w Polsce i pod honorowym patronatem Ministerstwa Gospodarki. Publikacja stanowi podsumowanie dotychczasowej współpracy Polski i Włoch i zawiera dokonaną przez włoskich inwestorów ocenę atrakcyjności inwestycyjnej Polski, a także perspektywiczne obszary współpracy obu krajów oraz analizę makroekonomiczną polsko-włoskich relacji gospodarczych, m.in. szczegóły dotyczące wymiany handlowej i bezpośrednich inwestycji zagranicznych.



Na rozdrożu. Wyzwania i priorytety sieci spożywczych w Polsce

Raport to analiza polskiego rynku detalicznego w Polsce, którego wartość szacuje się na 192 mld zł rocznie. Raport obejmuje zagadnienia: rozwój sieci detalicznej, efektywność operacyjną i finansową, trendy ekonomiczne i konsumenckie, zwyczaje zakupowe polskich konsumentów, zarządzanie zasobami ludzkimi, multikanalowość, zaawansowane kompetencje analityczne, społeczna odpowiedzialność biznesu, trendy regulacyjne. Badanie ankietowe zostało przeprowadzone w pierwszym kwartale 2015 roku.



Rynek poligraficzny i opakowań z nadrukiem w Polsce – edycja 2015

V edycja raportu powstałego we współpracy KPMG w Polsce z Polskim Bractwem Kawalerów Gutenberga. Analiza opiera się na 300 wywiadach zrealizowanych wśród zarządzających polskimi firmami poligraficznymi. Badanie odbyło się w lutym i marcu 2015 roku. W raporcie zostały wykorzystane również dane wtórne z baz firmy Eurostat oraz publikacji Głównego Urzędu Statystycznego.



Raport kwartalny KPMG w Polsce i PZPM pt. „Branża motoryzacyjna Automotive Industry Q2/2015”

Celem raportu jest przedstawienie bieżących trendów w branży motoryzacyjnej w Polsce, rozumianej zarówno jako rynek motoryzacyjny, jak i produkcja przemysłowa oraz motoryzacyjne usługi finansowe. Analiza oparta jest o najnowsze dostępne dane rejestracyjne, statystyczne i rynkowe.

Dział doradztwa podatkowego w KPMG w Polsce

Zespół ds. VAT



Tomasz Grunwald
Partner
Szef zespołu ds. VAT
Dział doradztwa podatkowego
KPMG w Polsce
T: +48 22 528 11 78
E: tgrunwald@kpmg.pl



Przemysław Kilim
Menedżer
Zespół ds. VAT
Dział doradztwa podatkowego
KPMG w Polsce
T: +48 22 528 17 90
E: pkilim@kpmg.pl



Interesujesz się podatkami? **SPRAWDŹ:**

kpmg.com/pl/podatki
kpmg.com/pl/globaltaxapp
kpmg.com/pl/ppt
kpmg.com/pl/taxalerts
kpmg.com/pl/frontiersintax
abcplatnika.pl
taxownik.pl

Znajdź nas:

youtube.com/kpmgpoland

facebook.com/kpmgpoland

twitter.com/kpmgpoland

linkedin.com/company/kpmg_poland

instagram.com/kpmgpoland

pinterest.com/kpmgpoland

kpmg.com/pl/app

itunes.com/apps/KPMGThoughtLeadership

itunes.com/apps/KPMGGlobalTax

itunes.com/apps/KPMGPolandCareer



Dostępne w

App Store



KPMG Poland

Informujemy, że 17 sierpnia 2015

**KPMG w Polsce i Kancelaria Prawna D.Dobkowski sp.k.
stowarzyszona z KPMG w Polsce
zmieniły siedzibę biur w Warszawie.**

Nowy adres to:

ul. Inflancka 4A, 00-189 Warszawa.

Numery telefonów, faxów i adresy email pozostają bez zmian.

Serdecznie zapraszamy!

Warszawa • Kraków • Poznań • Wrocław • Gdańsk • Katowice • Łódź

© 2015 KPMG Tax M.Michna sp.k. jest polską spółką komandytową i członkiem sieci KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Cooperative ("KPMG International"), podmiotem prawa szwajcarskiego. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Nazwa i logo KPMG oraz hasło „cutting through complexity” są zastrzeżonymi znakami towarowymi bądź znakami towarowymi KPMG International.

Informacje zawarte w niniejszej publikacji mają charakter ogólny i nie odnoszą się do sytuacji konkretnej firmy. Ze względu na szybkość zmian zachodzących w polskim prawodawstwie prosimy o upewnienie się w dniu zapoznania się z niniejszą publikacją, czy informacje w niej zawarte są wciąż aktualne. Przed podjęciem konkretnych decyzji proponujemy skonsultowanie ich z naszymi doradcami.

kpmg.pl