

RSM – the global destination for your audit, tax and consulting needs.



Nastąpi przełom w sprawie dostaw i usług świadczonych w sposób ciągły?

Tax Alert 27/2017

Szanowni Państwo,

w ostatnim czasie opublikowane zostało uzasadnienie wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z 11 kwietnia 2017 r., o sygn. akt I FSK 1104/15, w sprawie świadczenia dostaw towarów w sposób ciągły. Przedmiotowe orzeczenie jest tym ciekawsze, że wyłamuje się z szeregu dotychczasowych rozstrzygnięć w tym zakresie, uznając, iż dostawami ciągłymi są także dostawy świadczone w sposób częściowy, w okresach rozliczeniowych ustalonych przez strony transakcji. W identyczny sposób do tego zagadnienia odniósł się także NSA w wyroku wydanym 12 lipca 2017 r. (sygn. I FSK 1714/15).

W wyroku z 11 kwietnia 2017 r. NSA rozpatrywał sprawę spółki zaopatrującej swoich kontrahentów w farby i lakiery drukarskie, która wystawia dla nich faktury za całość dostaw zrealizowanych w ustalonym między stronami (na zasadzie swobody umów) okresie rozliczeniowym (dziesięciodniowym lub miesięcznym), a nie za poszczególne wydania z magazynu (transporty towaru). Spółka ta wystąpiła z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej w sprawie uznania realizowanych przez nią dostaw za dostawy realizowane w sposób ciągły, zgodnie z art. 19a ust. 4 w zw. z art. 19a ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług (UPTU).

Zarówno organ interpretacyjny, jak i Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi uznały stanowisko spółki za nieprawidłowe, wskazując, że dostawą ciągłą jest jedynie **dostawa dokonana w taki sposób, iż jej poszczególnych elementów nie da się wyodrębnić**.

Z taką wykładnią przepisów nie zgodził się NSA. Sąd uznał, że o ile wynik wykładni językowej jest w tym przypadku niejednoznaczny, o tyle zastosowanie wykładni prounijnej tego przepisu oraz – uzupełniająco – wykładni systemowej prowadzić musi do wniosku, iż „pod pojęciem dostawy świadczonej w sposób ciągły, o której mowa w art. 19a ust. 4 w związku z ust. 3 UPTU, należy rozumieć **dostawę, która realizowana jest w sposób ciągły, w drodze świadczeń częściowych, dla której ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń**”.

NSA potwierdził, że w sytuacji, gdy ze stanu faktycznego ustalanego w oparciu o drobiazgową analizę stosunku zobowiązaniowego łączącego strony wynika, iż dostawa dokonywana jest w sposób powtarzający się (stanowiąc świadczenie cząstkowe) w okresach rozliczeniowych ustalonych przez strony, mamy do czynienia z dostawą o charakterze ciągłym.

W identycznym tonie NSA wypowiedział się także w przywołanym powyżej wyroku z 12 lipca 2017 r. w sprawie spółki z branży chemicznej (nadal czekamy na pisemne uzasadnienie wyroku).

Czyżbyśmy byli zatem świadkami kształtowania się nowej linii orzeczniczej? Cóż, na to musimy jeszcze poczekać. Zwracamy jedynie Państwa uwagę, iż definicja zarówno usług świadczonych w sposób ciągły, jak i dostaw o charakterze ciągłym, wciąż jeszcze jest kontrowersyjna. Obecnie ścierają się ze sobą głównie dwa podejścia – w ślad za komentowanym wyrokiem dostawa ciągła to:

- dostawa policzalnych towarów,
- składająca się z następujących po sobie dostaw cząstkowych,
- realizowana w ramach jednego (tego samego) stosunku zobowiązaniowego, czyli np. określonej stałej umowy,
- rozliczana w uzgodnionych między stronami okresach rozliczeniowych.

Sądy i część komentatorów prezentują także odmienne stanowisko, zgodnie z którym dostawy ciągłe oznaczają takie, które:

- polegają na dostawach niepoliczalnych inaczej niż jednostką czasu lub w przypadku których jednostkowe rozliczenie jest obiektywnie mocno utrudnione,
- stanowią świadczenie realizowane w określonym okresie, co do którego można jasno zidentyfikować na bieżąco jedynie początek i koniec dostaw (np. po zakończeniu współpracy).

W kwietniowym wyroku Sąd uznał, że założenie policzalności dostaw jednostką czasu jest nieracjonalne, bo takowe stanowią bardzo rzadkie przypadki i zostały uregulowane odrębnie (dla np. dostawy prądu przewidziano odrębny moment powstania obowiązku podatkowego). Przepis art. 19a ust. 4 UPTU byłby zatem – zdaniem Sądu – pusty. Trudno nie zgodzić się ze składem orzekającym, że wątpliwości dotyczących dostaw o charakterze ciągłym jest wiele, jednak szkoda, że nie wzięto pod uwagę wszystkich argumentów:

- wykładnia prounijna wcale nie przesądza, że dostawy ciągłe to po prostu dostawy powtarzalne w czasie – przepis art. 64 Dyrektywy 2006/112/WE w polskim brzmieniu jest dalece nieprecyzyjny; porównanie już tylko z wersją angielską i niemiecką pozwala stwierdzić, że sformułowanie po polsku „transakcje związane z płatnością rat” nie do końca pokrywa się ze sformulowaniem „transakcje dające powód do następujących po sobie rozliczeń” (ang. „where it gives rise to successive statements” czy niem. „Geben Lieferungen (...) zu aufeinander folgenden Abrechnungen Anlass”),
- nie jest prawdą, że w polskich realiach dostawy o charakterze ciągłym, które nie są policzalne inaczej niż czasem, nie istnieją – media są takim towarem a fakt, że akurat polski ustawodawca zdecydował się wprowadzić szczególne zasady rozliczania obowiązku podatkowego o niczym nie przesądza; na zasadach dostawy ciągłej nadal rozlicza się np. użytkowanie wieczyste,
- WDT o charakterze ciągłym można zidentyfikować chociażby w przypadku sytuacji korzystania z magazynu konsygnacyjnego na zasadach przewidzianych w docelowym państwie członkowskim,
- kryterium dla ustalenia momentu powstania obowiązku podatkowego powinno być obiektywne, niezależne od chęci czy woli zaangażowanych podatników – tymczasem analiza, czy dostawca realizuje jedną dostawę w sposób ciągły, w drodze wykonania świadczeń częściowych, czy kilka odrębnych dostaw na pewno będzie tyleż trudna, co obciążona subiektywizmem,
- Sąd nie przeprowadził dokładnej analizy sformułowania „ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń” z polskiej ustawy, które powinno się rozumieć, jako konieczność ustalania takich terminów (czyli, że dane okoliczności dają powód do takich rozliczeń), a nie możliwość wykorzystywaną przez podatników na zasadzie swobody umów – polski ustawodawca stosując tę niefortunną konstrukcję gramatyczną dodatkowo skomplikował wykładnię przepisów.

W praktyce zatem zamknięcie rozliczeń dostaw ciągłych w ramach jednego miesiąca nie będzie specjalnie ryzykowne. Wydłużenie jednak okresów rozliczeniowych ponad miesiąc sprawdzi na podatnika ryzyko permanentnych zaległości podatkowych. Nadal więc do każdego przypadku należy podchodzić ostrożnie i dokładnie go analizować. Stanowisko uwzględniające korzyść po stronie podatników z powodu ułatwienia rozliczeń prezentują na razie tylko niektóre składy orzekające NSA, organy podatkowe i sądy wojewódzkie raczej podchodzą do tematu bardziej restrykcyjnie.



W razie jakichkolwiek pytań lub potrzeby omówienia tematu, gorąco zachęcamy do kontaktu:

Przemysław POWIERZA

Tax Partner

Doradca podatkowy (11204)

E: przemyslaw.powierza@rsm Poland.pl

M: +48 600 335 610

Dział Doradztwa Podatkowego RSM Poland

RSM Poland Spółka Doradztwa Podatkowego S.A.

Droga Dębińska 3b

61-555 Poznań

T: +48 61 8515 766

F: +48 61 8515 786

www.rsm Poland.pl

biuro@rsm Poland.pl

RSM Poland BLOG



**Praktyczny przewodnik po podatkach i biznesie.
Zapraszamy do lektury!**



Prosimy zwrócić uwagę, że zaprezentowany tekst nie powinien być rozumiany jako porada prawna, gdyż każdy indywidualny przypadek wymaga odrębnej, rzetelnej analizy. Z tego względu RSM Poland Spółka Doradztwa Podatkowego S.A. oraz RSM Poland Audyt S.A. nie ponoszą żadnej odpowiedzialności w związku z wykorzystaniem informacji, porad i wskazówek zamieszczonych w niniejszej publikacji.

© RSM Poland, 2017

23.08.2017

RSM Poland jest członkiem RSM, 6. co do wielkości sieci niezależnych firm doradczych i audytorskich, która posiada ponad 800 biur w ponad 120 krajach i zatrudnia więcej niż 41.000 specjalistów na świecie.

RSM Poland działa na polskim rynku już od 1991 r. Przez ten czas zyskaliśmy ogromną wiedzę i doświadczenie. Udało nam się także stworzyć unikatowy zespół najlepszych specjalistów.

Naszą firmę tworzą nasi klienci, których potrzeby stawiamy na pierwszym miejscu, dlatego oferujemy im kompleksową obsługę dostosowaną indywidualnie do ich potrzeb. To nasi klienci decydują o wachlarzu naszych usług, a my dajemy im możliwość rozwoju i wzrostu na każdym etapie ich działalności. Z wieloletniego doświadczenia wiemy, że nasze podejście jest gwarancją obopólnego sukcesu.

THE POWER OF BEING UNDERSTOOD
AUDIT | TAX | CONSULTING

RSM Poland is a member of the RSM network and trades as RSM. RSM is the trading name used by the members of the RSM network. Each member of the RSM network is an independent accounting and consulting firm which practices in its own right. The RSM network is not itself a separate legal entity in any jurisdiction.

