



## Świadczenia złożone i refakturowanie

Szanowni Państwo,

Najczęściej te zagadnienia, które w praktyce niosą ze sobą największą trudność w rozliczeniu, nie doczekały się jednoznacznej regulacji ze strony ustawodawcy. Takim przykładem w podatku od towarów i usług (VAT) są zasady rozliczania świadczeń złożonych oraz refakturowanie. W bieżącym biuletynie skupiamy się na analizie ich opodatkowania na przykładzie wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 16 kwietnia 2015r. (C-42/14).

Świadczenia złożone, z istoty swojej, stanowią wiązkę usług oraz dostaw towarów, które są ze sobą powiązane. Jak wskazał Trybunał w komentowanym orzeczeniu, punktem wyjścia jest jednak traktowanie każdej z usług osobno, chyba że podział taki byłby sztuczny. Niewątpliwie jest to nieprecyzyjne określenie i podatnik w każdym przypadku zobowiązany jest wykazać zasadność powiązania usług i dostaw towarów w łączne świadczenie. Krajowe orzecznictwo wskazuje kolejne elementy, które należy brać pod uwagę przy kwalifikacji świadczeń złożonych. Przede wszystkim łączenie ich powinno być oparte o kryterium ekonomicznego punktu widzenia, a jego ocena następować powinna z perspektywy nabywcy (Wyrok WSA w Poznaniu z 23 stycznia 2014 r., sygn. akt I SA/Po 572/13). Dla sprzedawcy oznacza to, że te same świadczenia mogą być odrębne dla jednego odbiorcy, podczas gdy stanowią będą świadczenie złożone dla innego. Nakłada to na podatnika dodatkowy obowiązek dokumentacyjny, w którym wykazać on musi charakter dokonanego świadczenia po stronie odbiorcy. Co więcej, o świadczeniu kompleksowym można mówić tylko wtedy, gdy nie da się w pełni zrealizować lub wykonać usługi głównej bez pomocniczej (Wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 marca 2015 r. III SA/Wa 2154/14). Sprzedawca musi zatem wykazać bardzo ścisły związek pomiędzy elementami wchodzącymi w skład świadczonej wiązki transakcji.

Niewątpliwie zaprezentowane orzeczenia traktować można jako zawężenie możliwości wprowadzania świadczeń złożonych przez podatników. Jednej strony musi on bowiem udowodnić, że ich łączenie ma sens ekonomiczny, z drugiej wykazać, że świadczenie usług lub dostaw będących świadczeniem dodatkowym byłoby niezbędne dla głównego elementu dokonywanej transakcji.

Jako swoistego rodzaju wytyczne, jak rozgraniczyć świadczenia odrębne od świadczenia złożonego, można traktować treść uzasadnienia innego wyroku Trybunału z dnia 17 stycznia 2013 r. w sprawie

### W tym numerze:

<b>MF wyjaśnia: Informacja podsumowująca i jej korekta w obrocie krajowym</b>	<b>2</b>
<b>Maksymalne stawki podatków i opłat lokalnych na rok 2016</b>	<b>4</b>
<b>Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej - w sprawie C-42/14 – rozliczenie VAT od mediów</b>	<b>5</b>
<b>Zaliczenie do kosztów uzyskania przychodu wydatków na podstawie e-dokumentów</b>	<b>6</b>
<b>O nas</b>	<b>6</b>

C-224/11 (BGŻ Leasing v DIS w Warszawie). Spór dotyczył rozdzielenia umowy leasingu od umowy ubezpieczenia w związku z różnymi stawkami podatku dla każdej z nich. Sąd wskazał, że usługę ubezpieczenia przedmiotu leasingu oraz usługę leasingu można traktować w niektórych przypadkach jako usługi odrębne, jednakże, aby zastosowanie zwolnienia (*usługi ubezpieczeniowej*) mogło mieć zastosowanie muszą być spełnione określone przesłanki:

- obciążanie leasingobiorcy dokładnym kosztem tego ubezpieczenia (pkt 62, 68, 69, 70 uzasadnienia wyroku),
- swoboda wyboru zakładu ubezpieczeń przez leasingobiorcę (punkt 43 uzasadnienia wyroku),
- oddzielne fakturowanie usługi leasingowej i usługi ubezpieczeniowej (punkt 44 uzasadnienia wyroku),
- postanowienia umowne, oddzielające te usługi (punkt 47 uzasadnienia wyroku).

Podsumowując, warto przed rozpoczęciem sprzedaży świadczeń złożonych rozważyć, czy w danych okolicznościach mogą one być traktowane i opodatkowane łącznie. Niewątpliwie takie podejście może nieść ze sobą dodatkowe korzyści dla obu stron, aczkolwiek ryzyko związane z ich świadczeniem musi być odpowiednio zminimalizowane.

Zapraszam do lektury.



dr Krzysztof Biernacki

## Warto się zastanowić – nowe rozwiązania podatkowe

### **MF wyjaśnia: Informacja podsumowująca i jej korekta w obrocie krajowym**

Zmiany w zakresie mechanizmu odwróconego obciążenia (reverse charge) pociągnęły za sobą wprowadzenie obowiązku składania informacji podsumowującej w obrocie krajowym (oraz obowiązek jej korygowania, jeżeli dane zawarte w informacji ulegają zmianie). Wzór informacji podsumowującej/korekty informacji podsumowującej (VAT-27) wprowadza rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 czerwca 2015 r. w sprawie wzoru informacji podsumowującej w obrocie krajowym (Dz. U. z 2015 r. poz. 849).

#### **Informacja podsumowująca w obrocie krajowym**

Obowiązek składania Informacji dotyczy podatników, dokonujących dostawy towarów lub świadczących usługi (sprzedawców), dla których podatnikiem jest nabywca, w przypadkach, gdy sprzedawca i nabywca prowadzą działalność gospodarczą na terytorium Polski (art. 101a ust. 1 ustawy o VAT).

Sprzedawca składa Informację za okresy rozliczeniowe, w których powstał obowiązek podatkowy, w terminach przewidzianych dla złożenia deklaracji dla podatku od towarów i usług. Oznacza to, że sprzedawca składa Informację, jeżeli w okresie rozliczeniowym wystąpiły dostawy lub świadczenie usług, od których to transakcji powstał obowiązek podatkowy u nabywcy (w tym z tytułu dokonanych wpłat zaliczek), w terminie przewidzianym dla złożenia deklaracji VAT przez sprzedawcę, tj. do 25 miesiąca następującego po okresie rozliczeniowym, w którym wystąpiły te transakcje. W przypadku gdy takie transakcje nie wystąpiły sprzedawca nie składa Informacji. Okresem rozliczeniowym jest miesiąc lub kwartał, w zależności od tego, za jakie okresy sprzedawca jest obowiązany składać deklaracje VAT. Oznacza to, że jeżeli np. podatnik (sprzedawca) jest obowiązany składać deklaracje podatkowe za okresy miesięczne, jest on również obowiązany

do składania VAT-27 za okresy miesięczne. Sprzedawca sporządza Informację zbiorczo, podając nazwę i NIP nabywców, łączną wartość transakcji sprzedaży towarów (w części C) oraz usług (w części D) dla poszczególnych nabywców, w danym okresie rozliczeniowym.

W przypadku zmiany wartości dostaw towarów lub świadczonych usług - objętych obowiązkiem informacyjnym (VAT-27), korekty tych wartości dokonuje się za okres, w którym sprzedawca dokonuje korekty podstawy opodatkowania w deklaracji VAT.

#### **Korekta Informacji w obrocie krajowym**

Korektę należy złożyć niezwłocznie, jeżeli w złożonej uprzednio Informacji: wystąpił błąd w jakiejkolwiek pozycji lub wystąpiła konieczność zmiany (korekty) wartości dostaw lub świadczonych usług, z innego powodu niż błęd.

Korektę składa się podobnie jak korektę deklaracji VAT, na tym samym formularzu (VAT-27) zaznaczając w poz. 8 kwadrat „2. Korekta informacji”. Korekta informacji powinna zawierać wszystkie prawidłowe dane wykazane w złożonej wcześniej informacji podsumowującej oraz poprawione dane (które wymagały korekty). Jeżeli korekta dotyczyła kolumny „b”, „c” lub „d” w części C lub D formularza, w kolumnie „a” należy zaznaczyć kwadrat „Tak”. W przypadku skorygowania w kolumnie „d” wartości do zera (0), w kolumnach „b” i „c” należy powtórzyć dane nabywcy, a w kolumnie „d” wpisać „0,00” i w kolumnie „a” zaznaczyć kwadrat „Tak”.

**Zmiany w deklaracjach dla podatku od towarów i usług (VAT-7, VAT-7K, VAT-7D, VAT-9M, VAT-8)**

#### **VAT-7<sup>(15)</sup>, VAT-7K(9) i VAT-7D(6)**

Nowe wzory deklaracji, oparte na wzorach obowiązujących do 30 czerwca br. na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia

18 marca 2013 r. w sprawie wzorów deklaracji dla podatku i usług (Dz. U. poz. 394), zostały wprowadzone w związku ze zmianami, które dotyczą rozszerzonego i doprecyzowanego mechanizmu odwróconego obciążenia. Wiąże się one z wprowadzonym obowiązkiem składania informacji podsumowującej w obrocie krajowym (VAT-27).

Zmiana wzorów deklaracji ma na celu, umożliwić podatnikom bardziej precyzyjne rozliczenie dostawy towarów i świadczenia usług, dla których podatnikiem jest nabywca (przez dostawców i nabywców odrębnie) oraz ma zapewnić organom podatkowym większą skuteczność kontroli stosowania mechanizmu reverse charge.

Wprowadzone zmiany w stosunku do obowiązujących do 30 czerwca br. wzorach deklaracji VAT-7, VAT-7K, VAT-7D dotyczą, m.in.:

- \* wiersza 11 i 11a i - są to zmiany o charakterze technicznym – w nowej wersji usunięto wiersz 11a, który został umieszczony, w odrębnym, kolejnym wierszu – 12; z wiersza 11 wyłączono import usług nabywanych od podatników podatku od wartości dodanej;
- \* wiersza 12 (przed zmianą), który został podzielony na 3 wiersze:
  - „13. Dostawa towarów oraz świadczenie usług, dla których podatnikiem jest nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 7 lub 8 ustawy (wypełnia dostawca)”;
  - „14. Dostawa towarów, dla których podatnikiem jest nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy (wypełnia nabywca)”;
  - „15. Dostawa towarów oraz świadczenie usług, dla których podatnikiem jest nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 7 lub 8 ustawy (wypełnia nabywca)”;
- wiersze 13 i 15 nowego wzoru (poz. 31, 34 i 35) służą do rozliczenia dostaw towarów i świadczenia usług, dla których podatnikiem jest nabywca, objętych obowiązkiem informacyjnym nałożonym na sprzedawcę (obowiązek składania informacji podsumowującej w obrocie krajowym VAT-27), przy czym wiersz 13 przeznaczony jest do

## Warto się zastanowić – nowe rozwiązania podatkowe

### MF wyjaśnia: Informacja podsumowująca i jej korekta w obrocie krajowym cd.

wypełnienia przez sprzedawcę tylko w zakresie podstawy opodatkowania, a wiersz 15 – przez nabywcę zarówno w zakresie podstawy opodatkowania oraz podatku należnego.

Ponadto, uwzględniając dotychczasowe doświadczenia w stosowaniu wcześniej obowiązujących wzorów deklaracji, w części D.3. dodano wiersz „Korekta podatku naliczonego, o której mowa w art. 89b ust. 1 ustawy”. W wierszu tym (poz. 47) dłużnik wykazuje korektę podatku naliczonego (ze znakiem minus), jeżeli nie uregulował należności wynikającej z faktury dokumentującej dostawę towarów lub świadczenie usług na terytorium kraju w terminie 150 dni od dnia upływu terminu płatności określonego w umowie lub na fakturze. Powyższa zmiana ułatwi porównanie kwot korekty podatku należnego z tytułu nieściągalnych wierzytelności dokonanej przez wierzyciela (i podanych przez wierzyciela w zawiadomieniu VAT-ZD złożonym w urzędzie skarbowym wraz z deklaracją VAT) z korektą podatku naliczonego dokonaną przez dłużnika, bez konieczności podejmowania czynności sprawdzających.

#### Wzory VAT-8<sup>(6)</sup> i VAT-9M<sup>(4)</sup>

Deklaracje VAT-8 i VAT-9M wypełniają co do zasady podatnicy zwolnieni z VAT (nie mający obowiązku składania deklaracji VAT-7, VAT-7K lub VAT-7D), jeżeli dokonują wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów (VAT-8), importu usług lub nabyć towarów otrzymanych w ramach dostaw dla których podatnikiem jest nabywca (VAT-8 lub VAT-9M).

Zmiana ww. wzorów, tak jak w przypadku zmian wzorów deklaracji VAT-7, VAT-7K i VAT-7D, wynika przede wszystkim ze zmian dotyczących mechanizmu reverse charge.

W nowych wzorach dokonano następujących zmian:

\* wiersz „Import usług” otrzymał nowe brzmienie „Import usług z wyłączeniem usług nabywanych od podatników podatku od warto-

ści dodanej, do których stosuje się art. 28b ustawy”;

\* wiersz „w tym nabycie od podatników podatku od wartości dodanej usług, do których stosuje się art. 28b ustawy”, otrzymał nowe brzmienie „Import usług nabywanych od podatników podatku od wartości dodanej, do których stosuje się art. 28b ustawy”; zmiana w ww. wierszach (poz. 10 -13 deklaracji VAT-9M, poz. 12 - 15 deklaracji VAT-8) ma charakter techniczny i polega na wyłączeniu z wiersza pierwszego importu usług, o którym mowa w wyodrębnionym wierszu drugim;

\* wiersz „Dostawa towarów oraz świadczenie usług, dla których podatnikiem jest nabywca (wypełnia nabywca)”, który otrzymał nowe brzmienie „Dostawa towarów, dla których podatnikiem jest nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy (wypełnia nabywca)”; zmiana ta wynika przede wszystkim ze zmiany art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT, zgodnie z którą od 1 lipca 2015 r. dostawa towarów w transakcjach krajowych do podatników zwolnionych podmiotowo z VAT nie jest już objęta mechanizmem reverse charge; podatnik zwolniony z VAT nabywając więc towary wymienione w załączniku nr 11 do ustawy o VAT zapłaci sprzedawcy kwotę brutto, tj. łącznie z podatkiem VAT, i nie będzie w tym zakresie obowiązany do rozliczania podatku należnego od tej transakcji;

z ww. wiersza (w poprzednim brzmieniu) wydzielono nowy wiersz „Świadczenie usług, dla których podatnikiem jest nabywca, o którym jest mowa w art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy (wypełnia nabywca”;

wydzielenie odrębnych pozycji dla poszczególnych transakcji ma na celu ułatwienie podatnikom rozliczania tych transakcji, a jednocześnie pozwoli na uzyskanie danych ułatwiających organom podatkowym monitoring stosowania przez podatników mechanizmu reverse charge.

#### Przepisy przejściowe

**Wszystkie wzory deklaracji VAT (VAT-7<sup>(14)</sup>, VAT-7K<sup>(8)</sup>, VAT-7D<sup>(6)</sup>, VAT-8<sup>(5)</sup>, VAT-9M<sup>(3)</sup>) obowiązujące do 30 czerwca 2015 r., mogą być stosowane do końca 2015 r.** przez podatników, którzy w okresie rozliczeniowym nie dokonają w obrocie krajowym dostaw towarów, świadczenia usług oraz nabyć towarów i usług – dla których transakcji podatnikiem jest nabywca (§ 3 niżej wymienionego rozporządzenia Ministra Finansów).

**Nabywcy towarów zwolnieni podmiotowo z podatku VAT, którzy zgodnie z przepisami obowiązującymi przed 1 lipca 2015 r.,** obowiązani byli rozliczać podatek należny od dostaw, dla których nabywca jest podatnikiem (art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT), dokonujący nabycia towarów po 30 czerwca 2015 r. na poczet, którego przed 1 lipca 2015 r. uiszcili całość lub część zapłaty, obowiązani są do rozliczenia podatku należnego od tego nabycia w deklaracji VAT-9M lub VAT-8 wg wzoru obowiązującego przed zmianą (§ 4 niżej wymienionego rozporządzenia).

*Podstawa prawna:* rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 czerwca 2015 r. w sprawie wzorów deklaracji dla podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2015 r. poz. 914).





**Co nowego w podatkach w 2015r.****Maksymalne stawki podatków i opłat lokalnych na rok 2016**

Od 1 stycznia 2016 r. będą obowiązywały nowe stawki maksymalne podatku od nieruchomości, podatku od środków transportowych oraz

opłat lokalnych. Jednocześnie rady gmin nie mają obowiązku uchylać stawek maksymalnych. Mogą stosować stawki niższe.

Zgodnie z obwieszczeniem górne granice stawek kwotowych na rok 2016 wyniosą:

Podatek/Oplata	Przedmiot opodatkowania	Maksymalna stawka
<b>Podatek od nieruchomości</b>		
Grunty	związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków	0,89 zł od 1 m2 powierzchni
	pod wodami powierzchniowymi stojącymi lub wodami powierzchniowymi płynącymi jezior i zbiorników sztucznych	4,58 zł od 1 ha powierzchni
	pozostałe, w tym zajęte na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego	0,47 zł od 1 m2 powierzchni
Budynki lub ich części	mieszkalne	0,75 zł od 1 m2 powierzchni użytkowej
	związane z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz budynki mieszkalne lub ich części zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej	22,86 zł od 1 m2 powierzchni użytkowej
	zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym	10,68 zł od 1 m2 powierzchni użytkowej
	związane z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajęte przez podmioty udzielające tych świadczeń	4,65 zł od 1 m2 powierzchni użytkowej
	pozostałe, w tym zajęte na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego	7,68 zł od 1 m2 powierzchni użytkowej
<b>Podatek od środków transportowych</b>		
Samochód ciężarowy	o dopuszczalnej masie całkowitej: powyżej 3,5 tony do 5,5 tony włącznie	811,60 zł
	powyżej 5,5 tony do 9 ton włącznie	1353,94 zł
	powyżej 9 ton i poniżej 12 ton	1624,72 zł
	równej lub wyższej niż 12 ton	3100,42 zł
Ciągnik siodłowy lub balastowy	przystosowany do użytkowania łącznie z naczepą lub przyczepą o dopuszczalnej masie całkowitej zespołu pojazdów od 3,5 tony i poniżej 12 ton	1895,48 zł
	przystosowany do użytkowania łącznie z naczepą lub przyczepą o dopuszczalnej masie całkowitej zespołu pojazdów równej lub wyższej niż 12 ton, w zależności od dopuszczalnej masy całkowitej zespołu pojazdów: do 36 ton włącznie	2396,41 zł
	powyżej 36 ton	3100,42 zł
Przyczepa lub naczepa	która łącznie z pojazdem silnikowym posiada dopuszczalną masę całkowitą od 7 ton i poniżej 12 ton, z wyjątkiem związanych wyłącznie z działalnością rolniczą prowadzoną przez podatnika podatku rolnego	1624,72 zł
	która łącznie z pojazdem silnikowym posiada dopuszczalną masę całkowitą równą lub wyższą niż 12 ton, z wyjątkiem związanych wyłącznie z działalnością rolniczą prowadzoną przez podatnika podatku rolnego, w zależności od dopuszczalnej masy całkowitej zespołu pojazdów: do 36 ton włącznie	1895,48 zł
	powyżej 36 ton	2396,41 zł
Autobus	w zależności od liczby miejsc do siedzenia: mniejszej niż 30 miejsc	1918,50 zł
	równej lub wyższej niż 30 miejsc	2425,51 zł
<b>Oplata targowa</b>		758,47 zł dziennie
<b>Oplata miejscowa</b>	w miejscowościach posiadających korzystne właściwości klimatyczne, walory krajobrazowe oraz warunki umożliwiające pobyt osób w tych celach	2,18 zł dziennie
	w miejscowościach posiadających status obszaru ochrony uzdrowiskowej	3,10 zł dziennie
<b>Oplata uzdrowiskowa</b>		4,27 zł dziennie
<b>Oplata od posiadania psów</b>		120,05 zł rocznie od jednego psa

Zgodnie z art. 20 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych górne granice stawek kwotowych obowiązujące w danym roku podatkowym ulegają corocznie zmianie na następny rok podatkowy w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi cen towarów i usług konsumpcyjnych w okresie pierwszego półrocza roku, w którym stawki ulegają

zmianie, w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego.

Obwieszczenie Ministra Finansów z 5 sierpnia 2015 r. w sprawie górnych stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych w 2016 r. zostało opublikowane w Monitorze Polskim z 19 sierpnia 2015 r., poz. 735. Wartości dotyczące opodatkowania

autobusów oraz podatku od nieruchomości dla gruntów pod wodami powierzchniowymi stojącymi lub wodami powierzchniowymi płynącymi jezior i zbiorników sztucznych określone zostały w przepisach ustawy z 25 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1045).

## NSA wymyślił – kontrowersyjne wyroki sądów

### Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej - w sprawie C-42/14 – rozliczenie VAT od mediów

**„ Trybunał odpowiedział na pytanie prejudycjalne Naczelnego Sądu Administracyjnego (sygn. akt I FSK 1389/12), które dotyczyło opodatkowania usług najmu oraz mediów (np. dostawa energii elektrycznej, ciepła, wody) w sytuacji, gdy właściciel nieruchomości przenosi koszty mediów na najemcę bowiem najemca nie zawiera samodzielnie umów z dostawcami”.**

Wynajem nieruchomości i związane z nimi świadczenia są co do zasady odrębnymi usługami i dostawami, chyba że taki podział byłby sztuczny – orzekł Trybunał Sprawiedliwości UE. Jest to sentencja wydanego w dniu 16 kwietnia 2015 r. przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wyroku w sprawie C-42/14, gdzie Minister Finansów występował przeciwko Wojskowej Agencji Mieszkaniowej w kwestii rozliczenia VAT od mediów przy najmie nieruchomości.

Trybunał odpowiedział na pytanie prejudycjalne Naczelnego Sądu Administracyjnego (sygn. akt I FSK 1389/12), które dotyczyło opodatkowania usług najmu oraz mediów (np. dostawa energii elektrycznej, ciepła, wody) w sytuacji, gdy właściciel nieruchomości przenosi koszty mediów na najemcę bowiem najemca nie zawiera samodzielnie umów z dostawcami. Problem polegał na tym, czy najem i media należy wówczas opodatkować łącznie i według stawki 23 % VAT, czy oddzielnie, z zastosowaniem stawek właściwych dla różnych mediów (woda, wywóz nieczystości – 8%, prąd – 23%).

We wniosku o wydanie interpretacji Wojskowa Agencja Mieszkaniowa (WAM) wskazała, że dostawa energii elektrycznej, ciepła i wody oraz

wywóz nieczystości, którymi obciążani są wynajmujący, stanowią świadczenia odrębne od usługi najmu i podlegają opodatkowaniu według stawek VAT właściwych dla poszczególnych z nich. Poglądu tego nie podzielił organ wydający interpretację i uznał stanowisko WAM za nieprawidłowe. W ocenie Ministra Finansów najem, dostawa mediów oraz wywóz nieczystości stanowią jedno świadczenie, dla którego należy stosować jednolitą stawkę podatku, właściwą dla usługi najmu. WSA w Warszawie wyrokiem z dnia 17 lipca 2012 r. (sygn. akt III SA/Wa 2677/11) uznał tę interpretację za nieprawidłową. MF wniósł jednak skargę kasacyjną od tego wyroku, a wobec wątpliwości w zakresie wykładni regulacji krajowych w świetle przepisów dyrektywy VAT, NSA zwrócił się o rozstrzygnięcie do Trybunału Sprawiedliwości UE.

Zdaniem TSUE należy rozgraniczyć dwie sytuacje: gdy najemca ma możliwość wyboru świadczeniodawców (dostawców mediów) oraz gdy najem stanowi jedną całość z towarzyszącymi mu świadczeniami. W pierwszej sytuacji świadczenia odnoszące się do najmu mogą być uważane za odrębne od najmu, np. gdy najemca może decydować o zużyciu wody, energii elektrycznej lub energii cieplnej, na podstawie indywidualnych liczników. Jeśli dodatkowo świadczenia te są osobno wykazane na fakturze, to należy je uznać za odrębne od najmu. Zdaniem trybunału tak będzie nawet, gdy brak zapłaty za media może spowodować rozwiązanie umowy najmu. W drugiej sytuacji, jeżeli nieruchomość oddawana w najem

stanowi – ekonomicznie – jedną całość ze świadczeniami towarzyszącymi, należy uznać, że mamy jedną usługę. Należy je opodatkować łącznie, jako jedną usługę, również w sytuacji, gdy wynajmujący nie ma możliwości swobodnego i niezależnego od innych wynajmujących wyboru dostawców mediów, a więc gdy narzuca je porozumienie współwłaścicieli. Świadczenia te są generalnie nierozzerwalnie związane z najmem i mogą być też uważane za stanowiące jedną całość, a tym samym jedno świadczenie z najmem. Ich podział byłby sztuczny.

W rozpatrywanej sprawie istotnym czynnikiem, przemawiającym za odrębnym traktowaniem świadczeń dodatkowych, jest fakt istnienia indywidualnych liczników i fakturowanie w zależności od ilości wykorzystanych rzeczy.

Odnosząc się do kwestii rozliczania wywozu nieczystości, Trybunał zwrócił uwagę, że już sama możliwość wyboru świadczeniodawcy przez wynajmującego lub zawarcia z nim bezpośredniej umowy stanowią przesłankę przemawiającą za istnieniem świadczenia odrębnego od najmu.

Fakturowanie wywozu w odrębnej pozycji na fakturze stanowi w takim przypadku dodatkowe potwierdzenie, że świadczenie na rzecz wynajmującego nie ma charakteru jednolitego.



## O czym warto pamiętać

### Zaliczenie do kosztów uzyskania przychodu wydatków na podstawie e-dokumentów

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (CIT), kosztami uzyskania przychodów (KUP) są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1. Oznacza to, że wszystkie poniesione wydatki, a więc bezpośrednio i pośrednio związane z uzyskiwaniem przychodów, po wyłączeniu wydatków wymienionych w art. 16 ust. 1 ustawy o CIT, stanowią KUP, o ile pozostają w związku przyczynowo-skutkowym z osiąganymi przychodami, w tym służą zachowaniu albo zabezpieczeniu funkcjonowania źródła przychodów. Co więcej, uznanie wydatku za KUP wymaga od podatnika wykazania, że wydatek jest racjonalnie i gospodarczo uzasadniony. Należy stwierdzić, że KUP będzie wydatkiem, spełniający łącznie następujące warunki:

\* został poniesiony przez podatnika,

\* jest definitywny (rzeczywisty),

\* pozostaje w związku z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą,

\* poniesiony został w celu uzyskania przychodów, zachowania lub zabezpieczenia ich źródła lub może mieć inny wpływ na wielkość osiągniętych przychodów,

\* został właściwie udokumentowany,

\* nie został wymieniony w art. 16 ustawy o CIT.

Co ważne, w celu wykazania związku pomiędzy kosztem a przychodem podatnik musi dysponować wymaganymi przez prawo dowodami. Powołany art. 15 ustawy o CIT, należy łączyć z art. 9 ust. 1 ustawy o CIT, na mocy którego podatnicy są obowiązani do prowa-

żenia ewidencji rachunkowej, zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy, a także do uwzględnienia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych zgodnie z przepisami art. 16a -16m.

Stosownie do Ustawy o rachunkowości, podstawą zapisów w księgach rachunkowych są dowody księgowe stwierdzające dokonanie operacji gospodarczej, zwane dalej „dowodami źródłowymi”:

1. zewnętrzne obce - otrzymane od kontrahentów;
2. zewnętrzne własne - przekazywane w oryginale kontrahentom;
3. wewnętrzne - dotyczące operacji wewnątrz jednostki.

Ponadto w ww. ustawa wskazuje, że podstawą zapisów mogą być również sporządzone przez jednostkę dowody księgowe:

1. zbiorcze - służące do dokonania łącznych zapisów zbioru dowodów źródłowych, które muszą być w dowodzie zbiorczym pojedynczo wymienione;
  2. korygujące poprzednie zapisy;
  3. zastępcze - wystawione do czasu otrzymania zewnętrznego obcego dowodu źródłowego;
- rozliczeniowe - ujmuje już dokonane zapisy według nowych kryteriów klasyfikacyjnych.

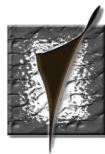
Przepis art. 20 ustawy o rachunkowości, wskazuje nam jakie dokumenty mogą stanowić podstawę do dokonania zapisu operacji gospodarczych w księgach rachunkowych. Zatem dowód księgowy, który będzie właściwy do wprowadzenia kosztu do ksiąg rachunkowych, będzie również stosownym

dokumentem do celów podatkowych. Na podstawie powyższego należy stwierdzić, że ustawa o rachunkowości wskazuje, że podstawę do dokonania zapisu operacji gospodarczej w księgach rachunkowych stanowi m.in. zewnętrzny dokument źródłowy otrzymany od kontrahenta. Zatem, w przypadku otrzymania od kontrahenta faktury lub innego dokumentu księgowego w formie papierowej, to on stanowi podstawę do dokonania zapisu operacji gospodarczej w księgach rachunkowych, a tym samym do zaliczenia wydatku w ciężar KUP. Natomiast, zarówno ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, jak i ustawa o rachunkowości nie zawierają przepisów dotyczących sposobu przechowywania dowodów księgowych. Zatem dokumenty źródłowe stanowiące podstawę do zapisów w księgach rachunkowych można przechowywać w dowolnej formie pod warunkiem, że będą mogły stanowić dowód zaistnienia zdarzenia gospodarczego, ujętego na ich podstawie w księgach rachunkowych. Brak oryginalnego dokumentu źródłowego nie oznacza automatycznie kwalifikowania wydatku udokumentowanego tym dowodem, za niemogący stanowić KUP. Należy bowiem zwrócić uwagę, że stosownie do art. 180 § 1 Ordynacji podatkowej, jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być takie dowody, które mogą być uzupełnione np. w toku postępowania podatkowego, a fakt dokonania transakcji może być potwierdzony u kontrahenta. (Interpretacja indywidualna z 14 lipca 2015 r., sygn. IBPB-1-3/4510-23/15/PC - Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach).

## Kim jesteśmy

Kancelaria świadczy usługi szeroko pojętego doradztwa dla przedsiębiorców od 2004 roku. W dotychczasowym okresie współpracowała przy świadczeniu usług doradztwa podatkowego również na rzecz klientów międzynarodowych. Obecnie Kancelaria specjalizuje się w doradztwie podatkowym i prawnym związa-

nym z przekształceniami przedsiębiorstw oraz tworzeniem tzw. planów sukcesji. Złożoność transakcji narzuca konieczność świadczenia tzw. doradztwa zintegrowanego, które obejmuje pomoc zarówno doradcy podatkowego, jak również radcy prawnego, doradcy finansowego oraz biegłego rewidenta.



KANCELARIA  
**INITIUM**  
dr Krzysztof Biernacki



[biuro@kancelaria-initium.pl](mailto:biuro@kancelaria-initium.pl)

[www.kancelaria-initium.pl](http://www.kancelaria-initium.pl)