1. Parametry czatu

2. Komentarz podatkowy

3. Załączone dokumenty

3.1. 0114-KDIP1-2.4012.591.2022.1.RD

3.2. I FSK 1199/20 - Wyrok NSA

3.3. 0111-KDIB3-3.4012.58.2021.2.PJ

3.4. 0114-KDIP1-2.4012.198.2023.2.RM

3.5. 0112-KDIL1-3.4012.411.2018.2.PR

3.6. 0114-KDIP1-2.4012.240.2024.1.RST

3.7. 0112-KDIL1-3.4012.291.2023.2.KK

3.8. I FSK 1205/19 - Wyrok NSA

3.9. I FSK 304/20 - Wyrok NSA

3.10. I FSK 582/15 - Wyrok NSA

3.11. 0111-KDIB3-2.4012.131.2025.3.KK

3.12. 0114-KDIP1-2.4012.283.2023.2.RD

3.13. 0113-KDIPT1-2.4012.330.2026.1.SM

3.14. I FSK 27/17 - Wyrok NSA

3.15. I SA/Bk 394/16 - Wyrok WSA w Białymstoku

1. Parametry czatu

Tryb działania	Komentarz ULTRA
Baza wiedzy	System informacji EUREKA + orzecznictwo WSA/NSA
Podatek	VAT
Zapytanie	Spółka z siedzibą poza Polską (w Unii Europejskiej) zawarła umowę z kontrahentem mającym siedzibę na terytorium Polski. Przedmiotem umowy jest dostawa oraz montaż, konfiguracja i uruchomienie pakietu środków trwałych składających się na linię produkcyjną tekturowych opakowań, mającą znajdować się w fabryce kontrahenta w Polsce. Wydanie gotowej linii produkcyjnej zostanie potwierdzone poprzez podpisanie protokołu końcowego odbioru. Płatność za realizację umowy jest rozdzielona na 3 części: zaliczka 50%, płatność po dostawie pierwszych części (20%) oraz płatność po podpisaniu protokołu końcowego (30%). Każda płatność wiąże się z wystawieniem stosownej faktury VAT na rzecz kontrahenta. Czy zapłata zaliczki przez kontrahenta generuje w takiej sytuacji po jego stronie obowiązek podatkowy?

2. Komentarz podatkowy

Źródła (VAT): interpretacje indywidualne i ogólne, objaśnienia podatkowe, broszury i wytyczne MF, wiążące informacje stawkowe; wyroki WSA i NSA.

Zasady ogólne

Zasadą jest powstanie obowiązku podatkowego z chwilą dokonania dostawy towarów. Jeżeli jednak przed dostawą otrzymano całość albo część zapłaty stanowiącej zaliczkę na skonkretyzowane przyszłe świadczenie, obowiązek podatkowy powstaje w odniesieniu do otrzymanej kwoty z chwilą jej otrzymania (art. 19a ust. 8 ustawy o VAT).[1][2]

W przypadku dostawy z montażem, konfiguracją i uruchomieniem wykonanie dostawy następuje zasadniczo po zakończeniu wszystkich czynności objętych świadczeniem, gdy nabywca uzyskuje możliwość dysponowania kompletnym, zdatnym do użytku towarem.[3][4]

Szczegóły

Przedstawiona transakcja obejmuje jeden pakiet środków trwałych, tworzących linię produkcyjną, wraz z montażem, konfiguracją i uruchomieniem w zakładzie nabywcy w Polsce. Płatność 50% jest przewidziana przed wykonaniem świadczenia i ma zostać udokumentowana fakturą.

Kluczowe dla rozliczenia są następujące elementy:

- czy umowa i dokumentacja techniczna pozwalają w dacie wpłaty jednoznacznie zidentyfikować linię produkcyjną oraz zakres czynności dostawcy;
- czy 50% płatność stanowi część wynagrodzenia za tę konkretną dostawę, a nie wyłącznie zwrotną kaucję lub niesprecyzowaną wpłatę;
- czy zagraniczny dostawca jest podmiotem nieposiadającym siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności w Polsce oraz czy nie jest zarejestrowany dla celów VAT w Polsce, ponieważ przesądza to o rozliczeniu podatku przez polskiego nabywcę w mechanizmie przewidzianym dla dostawy z montażem.[5][6]

Linia interpretacyjna organów podatkowych

Dyrektor KIS przyjmuje, że dostawa urządzeń wraz z montażem, instalacją i uruchomieniem jest dostawą z montażem, a jej wykonanie następuje po zakończeniu wszystkich czynności wymaganych od dostawcy. Płatności dokonane wcześniej są zaliczkami, jeżeli odnoszą się do konkretnej, zidentyfikowanej dostawy.[3][7]

W interpretacjach dotyczących dostaw z montażem realizowanych przez podmiot zagraniczny organy wskazują, że gdy miejscem dostawy jest Polska, a dostawca nie ma w Polsce siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności i nie jest zarejestrowany dla celów VAT, podatnikiem jest nabywca. W takim układzie zaliczka podlega rozliczeniu według zasad właściwych dla dostawy, której dotyczy.[5][6]

W konsekwencji, przy założeniu spełnienia przesłanek stosowania art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT, zapłata 50% za konkretnie oznaczoną linię produkcyjną powinna generować obowiązek podatkowy po stronie polskiego kontrahenta w chwili dokonania płatności, w części odpowiadającej tej płatności.[5][1]

Orzecznictwo sądów administracyjnych (WSA/NSA)

NSA potwierdza, że samo przesunięcie środków pieniężnych nie jest samodzielnym przedmiotem opodatkowania. Obowiązek podatkowy z tytułu zaliczki może jednak powstać, gdy wpłata pozostaje w bezpośrednim związku z konkretną, dostatecznie określoną przyszłą dostawą albo usługą.[8][9]

W odniesieniu do zaliczek sądy wymagają, aby w chwili płatności znane były istotne elementy przyszłego świadczenia, zwłaszcza jego strona podmiotowa i przedmiotowa, a strony nie zamierzały później dowolnie modyfikować świadczenia. NSA akceptuje zarazem, że różnice między parametrami znanymi przy wpłacie a finalną ilością lub ceną nie wykluczają zaliczkowego charakteru płatności, jeżeli ze względu na specyfikę transakcji możliwe jest jej przypisanie do konkretnej dostawy.[10]

Orzecznictwo potwierdza zatem podejście organów. Nie występuje rozbieżność co do zasady, że zaliczka na konkretnie zdefiniowaną dostawę rodzi obowiązek podatkowy w dacie jej otrzymania.[2][10]

Argumentacja

- **Płatność 50% ma cechy zaliczki na konkretną dostawę z montażem**

Opis umowy wskazuje, że płatność jest przypisana do oznaczonego świadczenia: dostawy pakietu środków trwałych tworzących linię produkcyjną, wraz z jej montażem, konfiguracją i uruchomieniem w konkretnej fabryce polskiego kontrahenta. Strony transakcji, miejsce realizacji oraz gospodarczy rezultat świadczenia są zidentyfikowane. Płatność stanowi określony procent uzgodnionego wynagrodzenia, a nie ogólną kwotę do wykorzystania na przyszłe, niezdefiniowane zakupy. W tych okolicznościach posiada ona cechy części zapłaty na poczet konkretnej transakcji.[11][12]

Dyrektor KIS wskazuje, że warunkiem uznania płatności za zaliczkę jest jej związek z przyszłym świadczeniem określonym na tyle dokładnie, aby możliwe było ustalenie zasad jego opodatkowania, w tym miejsca świadczenia i stawki podatku.[11][12]

„Zatem, aby zapłatę na poczet przyszłych należności uznać za zaliczkę, muszą zostać spełnione następujące przesłanki:
- zapłata musi zostać dokonana na poczet konkretnej transakcji (...),
- konkretyzacja przyszłego świadczenia powinna być wystarczająco dokładna dla określenia zasad opodatkowania świadczenia (...),
- w momencie dokonania zaliczki strony nie mają intencji zmiany świadczenia w przyszłości."[11]

- **Dostawa kompletnej linii produkcyjnej z montażem stanowi świadczenie, którego wykonanie następuje po zakończeniu prac, lecz nie wyłącza to opodatkowania wcześniejszej zaliczki**

W analizowanym modelu ekonomicznym nabywca nie uzyskuje pełnej użyteczności poszczególnych urządzeń w chwili ich fizycznego dostarczenia. Rezultatem umowy jest gotowa do eksploatacji linia produkcyjna. Z tego względu finalne wykonanie dostawy należy wiązać z zakończeniem montażu, konfiguracji i uruchomienia, nie zaś z samym przekazaniem pierwszych komponentów.[3][4]

Wydanie potwierdzone protokołem końcowego odbioru może dokumentować wykonanie świadczenia, ale samo podpisanie protokołu nie determinuje automatycznie chwili dostawy. Decydujące pozostaje faktyczne zakończenie wszystkich obowiązków dostawcy oraz przeniesienie na nabywcę ekonomicznego władztwa nad kompletną linią.[3][4]

Jednocześnie długi okres realizacji oraz rozłożenie wynagrodzenia na etapy nie przesądzają, że obowiązek podatkowy powstanie dopiero przy finalnym odbiorze. Jeżeli płatność poprzedza wykonanie dostawy i jest zaliczką na konkretnie określone świadczenie, powoduje wcześniejsze powstanie obowiązku podatkowego w odniesieniu do otrzymanej kwoty.[3][7]

„Jednakże w sytuacji, gdy dostawa z uwagi na długi proces montażu jest poprzedzona płatnościami w ratach, które odzwierciedlają proces zaawansowania wykonanego świadczenia, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania tej raty w odniesieniu do otrzymanej kwoty."[3]

- **Przy dostawie z montażem przez zagranicznego dostawcę obowiązek rozliczenia może obciążać polskiego nabywcę**

Bezpośrednio do przedstawionego mechanizmu odnosi się interpretacja dotycząca dostawy maszyny z montażem wykonywanej w Polsce przez podmiot niemający w Polsce siedziby, stałego miejsca prowadzenia działalności ani rejestracji VAT. Dyrektor KIS uznał w niej, że miejscem opodatkowania jest Polska, a podatnikiem zobowiązanym do rozliczenia podatku jest polski nabywca.[5]

„Biorąc pod uwagę powyższe należy stwierdzić, że podatnikiem z tytułu transakcji: dostawy maszyny wytłaczającej z montażem (...) na rzecz Wnioskodawcy jest Wnioskodawca, jako nabywca tych towarów, zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy."[5]

Stanowisko to zostało powtórzone w interpretacji dotyczącej rozliczenia zaliczek na dostawę towarów z montażem w Polsce przez kontrahenta zagranicznego. Organ zaakcentował, że zaliczka jest integralnie związana z dostawą, a sposób rozliczenia podatku od zaliczki powinien być taki sam jak sposób rozliczenia dostawy końcowej.[1][6]

„Zaliczka nie jest dodatkową czynnością podlegającą opodatkowaniu, lecz jest integralnie związana z daną sprzedażą konkretnej usługi bądź konkretnego towaru, na poczet której została uiszczona. (...) Sposób rozliczenia podatku od zaliczki uiszczonej na poczet dostawy

przed dokonaniem tej dostawy powinien być taki sam jak sposób rozliczenia podatku od tej dostawy."[1]

W rezultacie, jeżeli zagraniczna spółka spełnia warunki zastosowania mechanizmu rozliczenia przez nabywcę, obowiązek podatkowy z tytułu zapłaty 50% nie obciąża dostawcy w Polsce, lecz polskiego kontrahenta jako podatnika z tytułu tej dostawy.[5][6]

- **Moment obowiązku podatkowego przypada na datę otrzymania zaliczki, a nie na wystawienie faktury ani odbiór końcowy**

Art. 19a ust. 8 ustawy o VAT wiąże powstanie obowiązku podatkowego z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty przed dokonaniem dostawy. Zasadę tę należy odnieść do konkretnej kwoty otrzymanej jako zaliczka. W konsekwencji wystawienie faktury zaliczkowej nie tworzy samoistnie obowiązku podatkowego; znaczenie rozstrzygające ma otrzymanie płatności.[2][13]

NSA w wyroku z 20 czerwca 2024 r., sygn. I FSK 1199/20, wskazał, że jeżeli dana wpłata stanowi opodatkowaną zaliczkę, termin wykonania dostawy nie determinuje momentu obowiązku podatkowego w zakresie tej wpłaty.[2]

„Jeżeli więc określona wpłata stanowi zaliczkę podlegającą opodatkowaniu, moment dokonania dostawy lub świadczenia usługi nie ma znaczenia dla ustalenia momentu powstania obowiązku podatkowego z tytułu tej zaliczki - istotny jest moment zapłaty zaliczki i to z tym momentem w odniesieniu do jej kwoty powstaje obowiązek podatkowy."[2]

Oznacza to, że przy prawidłowo skonkretyzowanym świadczeniu obowiązek podatkowy po stronie polskiego nabywcy powstaje w okresie rozliczeniowym, w którym zagraniczny dostawca otrzyma 50% płatności, niezależnie od tego, że dostawa kompletnej linii zostanie zakończona później i potwierdzona protokołem końcowym.[5][2]

- **Konkretyzacja świadczenia jest warunkiem koniecznym, a sama wpłata albo jej nazwa nie wystarcza**

NSA konsekwentnie rozróżnia zaliczkę na poczet określonej transakcji od nieskonkretyzowanego transferu środków. Przedmiotem opodatkowania pozostaje dostawa towarów lub świadczenie usług, a nie przepływ pieniężny sam w sobie.[9][8]

„Wpłata zaliczki nie stanowi samodzielnej podstawy opodatkowania, a same przepływy pieniężne są na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług. Czynnością opodatkowaną jest tu dostawa towarów lub świadczenie usług. Obowiązek podatkowy wykreowany w dacie otrzymania zaliczki (...) jest ściśle powiązany z określoną czynnością, nawet gdy będzie ona wykonana w przyszłości."[8]

W analizowanej sytuacji ryzyko braku obowiązku podatkowego z tytułu zaliczki mogłoby wystąpić tylko wtedy, gdyby dokumentacja umowna pozostawiała nabywcy wybór bliżej nieokreślonych urządzeń, dopuszczała swobodną zmianę zakresu świadczenia lub nie pozwalała powiązać 50% wpłaty z konkretną linią produkcyjną i jej elementami. Taki stan

faktyczny nie wynika jednak z opisu pytania, w którym określono przedmiot, strony, miejsce realizacji oraz harmonogram rozliczeń.[10][11]

- **Różnica między zaliczką a płatnością o charakterze wyłącznie zabezpieczającym**

Z orzecznictwa wynika, że płatność nie traci charakteru zaliczki tylko dlatego, że równocześnie pełni funkcję zabezpieczającą wykonanie umowy. Decyduje to, czy jest ona zaliczana na poczet wynagrodzenia za skonkretyzowane świadczenie.[14]

„Nie ma bowiem kolizji pomiędzy potraktowaniem wpłaty jako zaliczki na poczet wykonania usług a gwarancyjnym charakterem takiej należności. Bez wątpienia uzyskanie przedpłaty w formie zaliczki stanowi równocześnie zabezpieczenie dla świadczącego usługi, że zostanie zapłacona należność."[14]

Przewidziana w umowie wpłata 50% jest opisana jako część rozliczenia umowy, a nie jako kwota zwracana po spełnieniu warunków zabezpieczenia i niezwiązana z ceną świadczenia. Jeżeli ma zostać zaliczona na poczet łącznego wynagrodzenia za linię produkcyjną, jej funkcja finansująca lub zabezpieczająca nie eliminuje obowiązku podatkowego.[14][15]

Podsumowanie

Tak. Przy założeniu, że zagraniczna spółka nie posiada w Polsce siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności i spełnione są pozostałe warunki rozliczenia dostawy z montażem przez nabywcę, zapłata 50% przez polskiego kontrahenta generuje po jego stronie obowiązek podatkowy w VAT w chwili otrzymania tej zapłaty przez dostawcę, w odniesieniu do kwoty zaliczki.[5][6]

Wniosek ten wynika z tego, że przedmiot umowy został opisany jako konkretny pakiet środków trwałych tworzących linię produkcyjną, realizowany dla oznaczonego odbiorcy w Polsce, wraz z montażem, konfiguracją i uruchomieniem. Taka płatność ma cechy zaliczki na skonkretyzowaną przyszłą dostawę, a nie niesprecyzowanej przedpłaty lub samodzielnego transferu środków.[11][10]

Dostawa kompletnej linii produkcyjnej będzie co do zasady wykonana po faktycznym zakończeniu prac montażowych i uruchomieniowych, przy czym protokół końcowego odbioru może potwierdzać ten fakt, lecz nie musi samodzielnie przesądzać o dacie wykonania dostawy. Nie zmienia to jednak momentu opodatkowania właściwie zidentyfikowanej zaliczki, dla której istotna jest chwila zapłaty.[3][2]

Zastrzeżeniem pozostaje wymóg faktycznej konkretyzacji świadczenia w umowie i dokumentacji transakcyjnej. Gdyby w dniu wpłaty nie można było ustalić, jakiej dokładnie dostawy dotyczy płatność, lub gdyby przedmiot umowy miał podlegać swobodnej zmianie, obowiązek podatkowy z tytułu zaliczki nie powstałby do czasu skonkretyzowania przyszłej dostawy.[8][9]

[1] Informacja, 0114-KDIP1-2.4012.591.2022.1.RD
[2] Orzeczenie, I FSK 1199/20 - Wyrok NSA
[3] Informacja, 0111-KDIB3-3.4012.58.2021.2.PJ
[4] Informacja, 0114-KDIP1-2.4012.198.2023.2.RM
[5] Informacja, 0112-KDIL1-3.4012.411.2018.2.PR
[6] Informacja, 0114-KDIP1-2.4012.240.2024.1.RST
[7] Informacja, 0112-KDIL1-3.4012.291.2023.2.KK
[8] Orzeczenie, I FSK 1205/19 - Wyrok NSA
[9] Orzeczenie, I FSK 304/20 - Wyrok NSA
[10] Orzeczenie, I FSK 582/15 - Wyrok NSA
[11] Informacja, 0111-KDIB3-2.4012.131.2025.3.KK
[12] Informacja, 0114-KDIP1-2.4012.283.2023.2.RD
[13] Informacja, 0113-KDIPT1-2.4012.330.2026.1.SM
[14] Orzeczenie, I FSK 27/17 - Wyrok NSA
[15] Orzeczenie, I SA/Bk 394/16 - Wyrok WSA w Białymstoku (prawomocny)

3. Załączone dokumenty

3.1. 0114-KDIP1-2.4012.591.2022.1.RD

Typ	Interpretacja indywidualna
Sygnatura	0114-KDIP1-2.4012.591.2022.1.RD
Autor	Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
Status	Aktualna
Data wydania	2023-01-26
Link	https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/528134

Interpretacja indywidualna

– stanowisko prawidłowe

Szanowni Państwo,

stwierdzam, że Państwa stanowisko w sprawie oceny skutków podatkowych opisanego stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego w podatku od towarów i usług jest prawidłowe.

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

12 grudnia 2022 r. za pośrednictwem platformy ePUAP wpłynął Państwa wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy obowiązku rozliczenia podatku od zaliczek zarówno przed jak i po okresie rejestracji jako czynny podatnik podatku VAT. Treść wniosku jest następująca:

Opis stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego

A GmbH (dalej: Spółka) posiada siedzibę działalności gospodarczej na terytorium Niemiec i status rezydenta podatkowego w Niemczech. Spółka jest w Niemczech zarejestrowana dla potrzeb podatku od wartości dodanej.

Od 1 lipca 2022 r. Spółka jest również zarejestrowana jako czynny podatnik VAT w Polsce, w tym dla transakcji wewnątrzwspólnotowych.

Przedmiotem działalności Spółki jest projektowanie i produkcja niestandardowych systemów testowych dla branż takich jak motoryzacja, transport (segment kolejowy i lotniczy), sektor pojazdów rolniczych i użytkowych, a także dla obszaru turbin wiatrowych. Systemy testowe są dostosowane do indywidualnych potrzeb i wymagań klienta, co

wymaga specjalistycznej wiedzy i doświadczenia profesjonalnych inżynierów. Spółka montuje/instaluje systemy testowe u klienta, tj. w fabrykach/magazynach/innych obszarach przemysłowych, zgodnie z potrzebami kupującego.

W listopadzie 2021 roku Spółka nawiązała współpracę z polskim producentem pojazdów ciężarowych w Polsce (dalej: Kontrahent). Kontrahent ma siedzibę w Polsce i jest zarejestrowany jako czynny podatnik VAT w Polsce.

Spółka zobowiązała się dostarczyć Kontrahentowi dedykowane Stanowisko do Testowania Funkcji kabin i systemów wentylacji pojazdów ciężarowych (dalej: Projekt). Projekt jest realizowany w Polsce, tj. w zakładzie Kontrahenta, w którym wykorzystane zostanie Stanowisko do Testów Funkcji.

W celu dostarczenia Kontrahentowi Projektu, Spółka nabyła towary niezbędne do jego realizacji (dalej: Komponenty) w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Wewnątrzwspólnotowe nabycie komponentów było przyczyną rejestracji VAT Spółki w Polsce.

Dodatkowo, Spółka zleca część usług montażowych/instalacyjnych lokalnym podwykonawcom. Proces montażu/instalacji obejmuje również konfigurację i jest procesem o wysokim stopniu skomplikowania - wymaga specjalistycznej wiedzy oraz wykonania profesjonalnej instalacji pomiędzy poszczególnymi elementami składowymi, a także podłączenia do istniejących sieci zasilenia energetycznego, wentylacji, itp. Usługi montażu/instalacji i konfiguracji mają charakter pomocniczy w stosunku do dostawy towarów, Komponentów w ramach realizowanego Projektu.

Spółka nie posiada stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce - nie zatrudnia pracowników w Polsce, nie posiada ani nie wynajmuje powierzchni magazynowych w Polsce oraz nie posiada w Polsce zaplecza technicznego w postaci biura, oddziału lub placu budowy lub inne maszyny wykorzystywane do realizacji Projektu.

Zgodnie z ustaleniami z Kontrahentem, Spółka wystawiła faktury zaliczkowe na realizację Projektu w dniach 6 lipca 2021 r. oraz 11 listopada 2021 r. Zaliczki wpłynęły w grudniu 2021 r., tj.:

–przed rozpoczęciem Projektu,

–przed rejestracją Spółki dla potrzeb VAT w Polsce oraz

–przed dokonaniem jakichkolwiek rozliczeń VAT (złożenia deklaracji VAT) oraz

–przed dokonaniem pierwszego wewnątrzwspólnotowego nabycia Komponentów.

Projekt rozpoczął się po otrzymaniu zaliczek.

Faktury zaliczkowe zostały wystawione przez Spółkę jako niemieckiego podatnika VAT ze wskazaniem niemieckiego numeru VAT oraz mechanizmu odwrotnego obciążenia. Na

fakturach nie został wskazany ani polski ani niemiecki podatek VAT. W momencie wystawienia faktur zaliczkowych Spółka nie była zarejestrowana dla celów polskiego podatku VAT.

Spółka nie wykazała dotychczas faktur zaliczkowych w niemieckim rozliczeniu VAT, ponieważ zgodnie z niemieckim prawem podatkowym transakcja nie podlega opodatkowaniu do momentu wystawienia faktury końcowej.

Poza otrzymanymi w 2021 r. zaliczkami na realizację Projektu, do 1 czerwca 2022 r. Spółka nie podejmowała na terytorium Polski żadnych działań w związku z realizacją Projektu. Do 1 czerwca nie wystąpiły przesłanki wskazujące na obowiązek rejestracji Spółki do celów VAT w Polsce.

Wewnątrzwspólnotowe nabycie Komponentów było przyczyną rejestracji VAT Spółki w Polsce. Spółka była zobowiązana do rozliczenia VAT z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów poczynając od czerwca 2022.

W chwili obecnej Projekt jest na końcowym etapie realizacji i Spółka wystawi fakturę końcową dla Projektu (dalej: Faktura końcowa). Na fakturze Spółka wykaże polski VAT należny obliczony od całej wartości Projektu z uwzględnieniem podatku VAT od zaliczek otrzymanych w 2021 roku.

Pytania

1.Czy w opisanym stanie faktycznym/zdarzeniu przyszłym Spółka jest zobowiązana do opodatkowania VAT zaliczek otrzymanych od Kontrahenta przed dokonaniem jej rejestracji jako czynnego podatnika VAT w Polsce i wykazania podatku należnego z tego tytułu w rozliczeniu VAT za miesiąc, w którym Spółka będzie zobowiązana rozliczyć VAT należny z tytułu dostawy Projektu, na poczet którego zaliczki te zostały zapłacone?

2.Czy w opisanym stanie faktycznym/zdarzeniu przyszłym Spółka jest zobowiązana do wykazania Faktury końcowej zgodnie z obowiązkiem podatkowym dla dostawy towarów z montażem, tj. w okresie rozliczeniowym w którym nastąpi przeniesienie na Kontrahenta prawa do dysponowania Projektem.

Państwa stanowisko

W opisanym stanie faktycznym/zdarzeniu przyszłym:

1.Spółka jest zobowiązana do opodatkowania VAT zaliczek otrzymanych od Kontrahenta przed dokonaniem rejestracji jako czynny podatnik VAT w Polsce i wykazania podatku należnego z tego tytułu w rozliczeniu VAT za miesiąc, w którym Spółka będzie zobowiązana rozliczyć VAT należny z tytułu dostawy Projektu, na poczet którego zaliczki zostały zapłacone. Spółka nie ma obowiązku rozliczenia zaliczek w rozliczeniu VAT za miesiąc ich otrzymania albowiem w tym okresie podatek należny prawidłowo rozliczony został przez Kontrahenta.

2.Spółka jest zobowiązana do wykazania Faktury końcowej zgodnie z obowiązkiem podatkowym dla dostawy towarów z montażem, tj. w okresie rozliczeniowym w którym nastąpi przeniesienie na Kontrahenta prawa do dysponowania Projektem.

Uzasadnienie:

Zgodnie z przepisem art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. 2022. poz. 931), zwanej dalej „Ustawą", opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają:

1.odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju;

2.eksport towarów;

3.import towarów na terytorium kraju;

4.wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju;

5.wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

Powyższy przepis wprowadza tzw. zasadę terytorialności, wedle której opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega, m.in. odpłatna dostawa towarów i świadczenie usług, ale wyłącznie w sytuacji, gdy miejscem ich świadczenia jest terytorium RP.

Zgodnie z przepisem art. 7 ust. 1 Ustawy przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.

Towarami zaś są rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii (art. 2 pkt 6 Ustawy).

Na podstawie przepisu art. 8 Ustawy, świadczeniem usług jest natomiast każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7.

W opisanym stanie faktycznym przedmiotem Projektu jest dostawa Stanowiska do Testowania Funkcji kabin i systemów wentylacji pojazdów ciężarowych, które składa się z poszczególnych Komponentów (towarów nabytych w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów na terytorium Polski), podlegających niezbędnej instalacji/montażowi na terytorium Polski w zakładzie Kontrahenta. Montaż/instalacja umożliwia połączenie Komponentów w funkcjonalną całość, dzięki której Kontrahent może korzystać z Projektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Ponadto, dopiero po wykonaniu konfiguracji całego stanowiska do testowania kabin i systemów wentylacji, można uznać, że Projekt jest zdatny do użytku zgodnie z założeniami podjętymi pomiędzy Spółką a Kontrahentem.

Wniosek:

Ze względu na to, że:

–zasadniczym przedmiotem Projektu jest dostawa Stanowiska do testowania, które stanowi towar,

–stanowisko do testowania bez specjalistycznej usługi montażu nie spełnia swojego podstawowego przeznaczenia i funkcji - nie może być użytkowane przez Kontrahenta,

–montaż, instalacja oraz konfiguracja wykonane w zakładzie Kontrahenta mają charakter wspomagający, który umożliwia prawidłowe korzystanie z towaru,

Projekt należy dla celów VAT zakwalifikować jako dostawę towarów z montażem.

Zgodnie z przepisem art. 22 ust. 1 pkt 2 Ustawy, cyt.: „miejscem dostawy towarów jest w przypadku towarów, które są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, przez dokonującego ich dostawy lub przez podmiot działający na jego rzecz - miejsce, w którym towary są instalowane lub montowane; nie uznaje się za instalację lub montaż prostych czynności umożliwiających funkcjonowanie montowanego lub instalowanego towaru zgodnie z jego przeznaczeniem."

Mając powyższe na uwadze, dostawa Projektu przez Spółkę na rzecz Kontrahenta podlega opodatkowaniu VAT w Polsce, gdzie Projekt jest montowany przez Spółkę.

Co do zasady podatnikiem VAT z tytułu dostawy towarów jest podmiot dokonujący dostawy. Przepis art. 17 Ustawy wprowadza jednak wyjątki od tej zasady, w ramach których podatnikiem VAT z tytułu dostawy jest nabywca towarów.

Zgodnie z przepisem art. 17 ust. 1 pkt 5 Ustawy, cyt.: „podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne nabywające towary, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

a)dokonującym ich dostawy na terytorium kraju jest podatnik nieposiadający siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, a w przypadku dostawy towarów:

– innych niż gaz w systemie gazowym, energia elektryczna w systemie elektroenergetycznym, energia cieplna lub chłodnicza przez sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej,

– innej niż transfer bonów jednego przeznaczenia

– podatnik ten nie jest zarejestrowany zgodnie z art. 96 ust. 4,

b)nabywcą jest:

– w przypadku nabycia gazu w systemie gazowym, energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym, energii cieplnej lub chłodniczej przez sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej - podmiot zarejestrowany zgodnie z art. 96 ust. 4 lub art. 97 ust. 4,

– w przypadku transferu bonów jednego przeznaczenia, w przypadku których miejscem dostawy towarów, których te bony dotyczą, jest terytorium kraju - podatnik, o którym mowa w art. 15, lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15,

– w pozostałych przypadkach - podatnik, o którym mowa w art. 15, posiadający siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15, posiadająca siedzibę na terytorium kraju i zarejestrowana zgodnie z art. 97 ust. 4."

W poparciu o brzmienie powyższego przepisu, dostawa Projektu będzie podlegała opodatkowaniu VAT przez Kontrahenta, jeżeli spełnione zostaną łącznie następujące warunki:

Spółka:

–nie posiada na terytorium kraju siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej,

–nie jest zarejestrowana na potrzeb podatku VAT w Polsce.

Kontrahent jest podatnikiem zarejestrowanym na potrzeby VAT w Polsce posiadającym w kraju siedzibę działalności albo stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.

W opisanym stanie faktycznym/zdarzeniu przyszłym, w momencie realizacji (dostawy) Projektu Spółka będzie zarejestrowanym podatnikiem VAT czynnym w Polsce. Nie będzie zatem spełniony warunek braku rejestracji Spółki - dostawcy dla potrzeb VAT. Oznacza to, że podatnikiem VAT z tytułu realizacji Projektu w Polsce będzie Spółka, a nie Kontrahent.

Ustawa nie wskazuje zasady szczególnej w zakresie określenia momentu powstania obowiązku podatkowego dla dostawy towarów z montażem. Zgodnie z rozstrzygnięciem wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 26 sierpnia 2016 r. (sygn. akt I SA/Wr 493/16) dostawa towarów z montażem, będąca świadczeniem kompleksowym, podlega opodatkowaniu VAT w momencie zakończenia realizacji świadczenia głównego, cyt.:

„Gdy poszczególne etapy realizacji transakcji składają się na ekonomiczną, nierozłączną całość, mamy do czynienia z dostawą złożoną. W takim przypadku obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług od świadczeń pomocniczych powstaje w tym samym momencie, co w odniesieniu do świadczenia głównego."

Należy zatem zastosować zasady ogólne wskazane w przepisie art. 19a Ustawy. Zgodnie z tą zasadą obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów.

W opisanym stanie faktycznym/zdarzeniu przyszłym za moment powstania obowiązku podatkowego w VAT dla dostawy Projektu należy uznać moment przeniesienia ze Spółki na Kontrahenta prawo do dysponowania Projektem.

W przedstawionym stanie faktycznym/zdarzeniu przyszłym Spółka otrzymała jednak zaliczkę na poczet realizacji Projektu przed jego rozpoczęciem - zdarzenie miało miejsce jeszcze przed rejestracją Spółki jako czynnego podatnika VAT w Polsce.

Ustawa zawiera odrębne regulacje dot. momentu powstania obowiązku podatkowego dla płatności otrzymanej przed dostawą towarów.

W myśl art. 19a ust. 8 Ustawy - jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, wkład budowlany lub mieszkaniowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty, z zastrzeżeniem ust. 5 pkt 4.

Regulacje Ustawy nie zawierają szczególnych zasad określenia momentu powstania obowiązku podatkowego dla świadczeń kompleksowych, w szczególności w zakresie dostawy towarów z montażem (czyli dostawy towarów wraz ze świadczeniem usługi montażu). Obowiązek podatkowy powstanie zatem w momencie przeniesienia prawa do rozporządzania towarem (co przy świadczeniach kompleksowych, gdzie świadczeniem głównym jest dostawa towarów podobnie jak przy dostawie z montażem ma to miejsce zasadniczo po wykonaniu wszelkich czynności stanowiących nieodłączny element wpływający na realizację kontraktu), chyba że dostawa poprzedzona jest otrzymaniem zaliczki. Wówczas obowiązek podatkowy powstanie w odniesieniu do tej płatności z chwilą jej otrzymania.

W 2021 kiedy Spółka otrzymała zaliczki, nie była czynnym podatnikiem VAT.

Kierując się brzmieniem przytoczonego już przepisu art. 17 ust. 1 pkt 5 Ustawy:

– Brak rejestracji Spółki jako podatnika VAT powoduje, iż spełnione są warunki do zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia dla opodatkowania VAT otrzymanych zaliczek.

– W konsekwencji, podatnikiem VAT z tytułu otrzymanych przez Spółkę - podatnika niezarejestrowanego dla potrzeb VAT na moment zapłaty - zaliczek był Kontrahent i to on był zobowiązany do rozliczenia podatku VAT związanego z zapłatą zaliczek. Obowiązek podatkowy w stosunku do zaliczki powstaje wyłącznie w momencie jej otrzymania. Późniejsza rejestracja Spółki dla potrzeba VAT nie zmienia tego momentu.

– Oznacza to, iż Spółka postąpiła prawidłowo wystawiając faktury bez podatku VAT i nie wykazując ich na moment otrzymania zaliczek w polskim rozliczeniu VAT.

Fakt zmiany statusu Spółki od dnia otrzymania zaliczek do dnia przeniesienia prawa do dysponowania Projektem, nie wpływa jednak na miejsce opodatkowania VAT Projektu.

Skutkiem rejestracji Spółki na VAT w Polsce może być jedynie przesunięcie w przyszłości z Kontrahenta na Spółkę obowiązku rozliczenia VAT w Polsce.

Zaliczka nie stanowi świadczenia samego w sobie, lecz stanowi płatność na poczet dostawy towarów lub usług, których dotyczy. Zaliczka jako płatność integralnie związana z realizacją świadczenia, którego dotyczy, powinna zostać opodatkowana VAT na tych samych zasadach jak świadczenie główne (dostawa towarów/świadczenie usług).

Jako, że Spółka po rejestracji dla potrzeb VAT w Polsce jest zobowiązana do rozliczenia podatku VAT należnego z tytułu dostawy Projektu, co do zasady ten sam sposób rozliczenia VAT powinien dotyczyć zaliczek otrzymanych przez nią w 2021.

Mając jednak na uwadze fakt, iż pierwotnie zaliczki zostały prawidłowo opodatkowane VAT na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 5 Ustawy przez Kontrahenta, późniejsza rejestracja Spółki dla potrzeb VAT nie spowoduje po stronie Spółki żadnych obowiązków w zakresie przeszłych rozliczeń, w szczególności Spółka nie będzie zobowiązana do złożenia jakichkolwiek deklaracji na potrzeby podatku VAT za okresy otrzymania zaliczek od Kontrahenta. W przypadku zaliczki obowiązek podatkowy powstaje na zasadach szczególnych i późniejsza zmiana podatnika dla dostawy towarów, których zaliczka dotyczy, nie wpływa w żaden sposób na moment jego powstania.

W tym stanie rzeczy Spółka nie ma żadnych obowiązków związanych z dokonaniem lub zmianą przeszłych rozliczeń VAT.

Po dokonaniu natomiast przez Spółkę rejestracji dla potrzeb podatku VAT w Polsce:

–dla faktur wystawionych już po rejestracji (w tym Faktury końcowej), nie znajdzie zastosowania przepis art. 17 ust. 1 pkt 5 Ustawy,

–podmiotem zobowiązanym do rozliczenia podatku z tytułu dostawy Projektu będzie Spółka,

–Spółka będzie zobowiązana do wykazania podatku należnego na Fakturze końcowej oraz odpowiedniej deklaracji VAT.

Rozliczenie podatku należnego z tytułu otrzymania zaliczek przed rejestracją powinno nastąpić w rozliczeniu VAT Spółki za okresy, w których dana zaliczka zostanie zaliczona na poczet dostawy Projektu.

Tylko takie działanie pozwoli na zastosowanie tych samych zasad opodatkowania zarówno do zaliczek, jak i dostawy Projektu, na poczet którego zostały one zapłacone.

Jako że Spółka:

–ani nie ma obowiązku wystawienia na podstawie Ustawy faktur zaliczkowych z tytułu otrzymanych od Kontrahenta zaliczek (na moment otrzymania zaliczek nie podlegała przepisom działu XI Rozdział 1 Ustawy nie mają zastosowania)

–ani nie ma obowiązku złożenia deklaracji VAT za okres otrzymania tych zaliczek,

–jedyny możliwy sposób rozliczenia VAT należnego od otrzymanych zaliczek to ich opodatkowanie VAT łącznie z dostawą Projektu, na poczet którego zostały zapłacone. W tym stanie rzeczy podatek należny z tytułu zaliczek powinien zostać wykazany na Fakturze końcowej wystawionej przez Spółkę na rzecz Kontrahenta.

Wnioski:

Spółka jest zobowiązana do opodatkowania VAT zaliczek otrzymanych od Kontrahenta przed dokonaniem rejestracji jako czynny podatnik VAT w Polsce i wykazania podatku należnego z tego tytułu w rozliczeniu VAT za miesiąc, w którym Spółka będzie zobowiązana rozliczyć VAT należny z tytułu dostawy Projektu, na poczet którego zaliczki zostały zapłacone. W tym stanie rzeczy podatek należny z tytułu zaliczek powinien zostać wykazany na Fakturze końcowej wystawionej przez Spółkę na rzecz Kontrahenta. Spółka nie ma obowiązku rozliczenia zaliczek za miesiąc ich otrzymania albowiem w tym okresie podatek należny prawidłowo rozliczany został przez Kontrahenta.

Powyższe stanowisko Spółki potwierdzają również liczne interpretacje indywidulne wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: Dyrektor KIS) w podobnych do Spółki stanach faktycznych. Poniżej kilka przykładowych interpretacji rozstrzygających to zagadnienie:

–Interpretacja podatkowa z dnia 2 marca 2020 r. o sygn. 0113-KDIPT1-2.4012.718.2019.2.KT:

„Do momentu kiedy Wnioskodawca nie był zarejestrowany dla celów podatku VAT na terytorium kraju to nabywca na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy był obowiązany do rozliczenia podatku należnego z tytułu realizowanej przez Wnioskodawcę dostawy towarów z montażem, a tym samym opodatkowania pierwszej zaliczki. W sytuacji bowiem, gdy Wnioskodawca nieposiadający siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce nie był w Polsce zarejestrowany jako podatnik VAT czynny, natomiast Nabywca był zarejestrowanym czynnym podatnikiem podatku VAT spełnione były wszystkie przesłanki, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy. Wskazać jednakże należy, że na opodatkowanie pierwszej zaliczki wpływa późniejsza rejestracja Wnioskodawcy jako podatnika VAT czynnego w Polsce. Ponownie podkreślić należy, że zaliczka nie jest dodatkową czynnością podlegającą opodatkowaniu, lecz jest integralnie związana z daną sprzedażą konkretnej usługi bądź konkretnego towaru, na poczet której została uiszczona. Zaliczka zatem powinna podlegać opodatkowaniu na takich samych zasadach jak świadczenie, którego dotyczy. Sposób rozliczenia podatku od zaliczki uiszczonej na poczet dostawy przed dokonaniem tej dostawy powinien być taki sam jak sposób rozliczenia podatku od tej dostawy. Zatem skoro ostatecznie (z uwagi na rejestrację Wnioskodawcy w Polsce jako czynnego podatnika podatku VAT), to na Wnioskodawcy spoczywa obowiązek rozliczenia (opodatkowania) w Polsce realizowanej dostawy towaru z montażem, to również na Wnioskodawcy spoczywa obowiązek rozliczenia w Polsce

podatku od otrzymanej pierwszej zaliczki. W przedmiotowej sprawie mamy do czynienia z sytuacją, gdy rozliczenie podatku w związku z otrzymaną pierwszą zaliczką staje się niesłuszne post factum, tj. w momencie otrzymania zaliczki Wnioskodawca jako zagraniczny podmiot nieposiadający siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności w Polsce niezarejestrowany jako czynny podatnik podatku VAT dokonując dostawy towaru z montażem nie był zobowiązany do rozliczenia podatku. Natomiast Nabywca na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy był zobowiązany do rozliczenia podatku od pierwszej zaliczki. Okoliczności korekty nastąpią po pierwotnym prawidłowym opodatkowaniu pierwszej zaliczki. Zatem korekta opodatkowania pierwszej zaliczki winna nastąpić w deklaracji składanej za okres rozliczeniowy, w którym Wnioskodawca rozliczy podatek z tytułu dostawy towarów z montażem. Innymi słowy pierwsza zaliczka powinna zostać rozliczona przez Wnioskodawcę w polskiej deklaracji VAT za okres rozliczeniowy, w którym dochodzi do dostawy towarów z montażem (na moment otrzymania zaliczki Wnioskodawca bowiem nie miał obowiązku składania deklaracji VAT, gdyż nie był zarejestrowanym podatnikiem VAT czynnym). W konsekwencji z uwagi na to, że do rozliczenia podatku z tytułu jednej dostawy powinien być zobowiązany tylko jeden podatnik opodatkowanie pierwszej zaliczki na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy powinno zostać skorygowane. Cała transakcja (wraz z pierwszą zaliczką) powinna zostać rozliczona przez Wnioskodawcę. Zatem to Wnioskodawca jest zobowiązany do dokonania korekty rozliczeń dotyczących pierwszej zaliczki, bowiem sposób rozliczenia podatku od zaliczki uiszczonej na poczet dostawy przed dokonaniem tej dostawy powinien być taki sam jak sposób rozliczenia podatku od tej dostawy. Transakcja związana z otrzymaniem pierwszej zaliczki w tym konkretnym przypadku powinna zostać skorygowana i rozliczona przez Wnioskodawcę według stawki podatku VAT właściwej dla danej dostawy. Tym samym pomimo tego, że w myśl art. 19a ust. 8 ustawy obowiązek podatkowy powstaje w dniu otrzymania zaliczki to zmiana statusu podatnika Wnioskodawcy po dokonaniu rejestracji jako czynnego podatnika podatku VAT w stosunku do otrzymania pierwszej zaliczki spowoduje zmianę podmiotu, który jest zobowiązany do rozliczenia podatku w związku z otrzymaną zaliczką."

–Interpretacja podatkowa z dnia 27 marca 2020 o sygn. 0113-KDIPT1-1.4012.869.2019.2.MSU, cyt.:

„Wskazać należy, że na opodatkowanie pierwszej zaliczki (zrealizowanej przed wrześniem 2017 r.) wpływa późniejsza rejestracja Zainteresowanego jako podatnika VAT czynnego w Polsce. Ponownie podkreślić należy, że zaliczka nie jest dodatkową czynnością podlegającą opodatkowaniu, lecz jest integralnie związana z daną sprzedażą konkretnej usługi bądź konkretnego towaru, na poczet której została uiszczona. Zaliczka zatem powinna podlegać opodatkowaniu na takich samych zasadach jak świadczenie, którego dotyczy. Sposób rozliczenia podatku od zaliczki uiszczonej na poczet dostawy przed dokonaniem tej dostawy powinien być taki sam jak sposób rozliczenia podatku od tej dostawy. Zatem skoro ostatecznie (z uwagi na rejestrację Zainteresowanego w Polsce jako czynnego podatnika podatku VAT) na Zainteresowanym spoczywa obowiązek rozliczenia (opodatkowania) w Polsce realizowanej dostawy towaru z montażem, to również na Zainteresowanym spoczywa obowiązek rozliczenia w Polsce podatku od otrzymanej pierwszej zaliczki."

–Interpretacja podatkowa z dnia 13 sierpnia 2021 o sygn. 0112-KDIL1-3.4012.189.2021.2.JK z 13 sierpnia 2021.

Wnioski podsumowujące:

Ze względu na rejestrację Spółki dla potrzeb VAT w Polsce, dostawa Projektu podlega opodatkowaniu VAT w Polsce przez Spółkę.

Dostawa ta podlega opodatkowaniu zgodnie z momentem powstania obowiązku podatkowego, tj. w momencie gdy ze Spółki na Kontrahenta przechodzi prawo do dysponowania Projektem.

Zaliczki otrzymane w 2021 na poczet Projektu podlegały opodatkowaniu VAT przez Kontrahenta na podstawie przepisu art. 17 ust. 1 pkt 5 Ustawy i w tym zakresie nie powstanie obowiązek korekty dokonanych rozliczeń VAT (ani po stronie Spółki ani Kontrahenta). Co więcej, Spółka nie ma obowiązku rozliczenia zaliczek w deklaracji VAT za miesiąc ich otrzymania albowiem w tym okresie podatek należny prawidłowo rozliczony został przez Kontrahenta.

Spółka jest zobowiązana do opodatkowania VAT zaliczek otrzymanych od Kontrahenta przed dokonaniem rejestracji jako czynny podatnik VAT w Polsce i wykazania podatku należnego z tego tytułu w rozliczeniu VAT za miesiąc, w którym Spółka będzie zobowiązana rozliczyć VAT należny z tytułu dostawy Projektu, na poczet którego zaliczki zostały zapłacone.

W tym stanie rzeczy podatek należny z tytułu zaliczek powinien zostać wykazany na Fakturze końcowej wystawionej przez Spółkę na rzecz Kontrahenta.

Ocena stanowiska

Stanowisko które przedstawili Państwo we wniosku w zakresie rozliczenia przez Państwa Spółkę podatku VAT z tytułu dokonanej na rzecz kontrahenta transakcji jest prawidłowe.

Odstępuję od uzasadnienia prawnego tej oceny.

Dodatkowe informacje

Ponadto należy wskazać, iż interpretacja indywidualna rozstrzyga w zakresie skutków podatkowych odnośnie obowiązku rozliczenia podatku od zaliczek dla Państwa Spółki, a nie dla kontrahenta. Interpretacja odnosząca się do Państwa wątpliwości i wydana na wniosek Państwa Spółki nie ma mocy wiążącej dla kontrahenta (podatnika na rzecz którego dokonywano dostawy z montażem). Stosownie do treści art. 14b ustawy Ordynacja podatkowa, interpretacje wydawane są w indywidualnych sprawach Wnioskodawcy, w związku z tym skutki prawne, czy też ewentualna ochrona, określone w art. 14k -14n mogą dotyczyć wyłącznie podmiotu, który uzyskał interpretację indywidualną. W przypadku wątpliwości związanych ze skutkami podatkowymi dla kontrahenta w związku z zapłatą zaliczek to kontrahent powinien wystąpić z wnioskiem o wydanie interpretacji

indywidualnej i w takim przypadku takie rozstrzygnięcie posiadałoby moc wiążącą i odnosiło się do Jego sytuacji prawnopodatkowej.

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego, który Państwo przedstawiliście i stanu prawnego, który obowiązywał w dacie zaistnienia zdarzenia oraz zdarzenia przyszłego, które Państwo przedstawiliście i stanu prawnego, który obowiązuje w dniu wydania interpretacji.

Jednocześnie wskazujemy, że interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie z opisem stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego podanym przez Państwa w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swoją aktualność.

Pouczenie o funkcji ochronnej interpretacji

– Funkcję ochronną interpretacji indywidualnych określają przepisy art. 14k-14nb ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.). Aby interpretacja mogła pełnić funkcję ochronną: Państwa sytuacja musi być zgodna (tożsama) z opisem stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego i muszą się Państwo zastosować do interpretacji.

–Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej:

Przepisów art. 14k-14n Ordynacji podatkowej nie stosuje się, jeśli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej jest elementem czynności, które są przedmiotem decyzji wydanej:

1)z zastosowaniem art. 119a;

2)w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;

3)z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Zgodnie z art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej:

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych.

Pouczenie o prawie do wniesienia skargi na interpretację

Mają Państwo prawo do zaskarżenia tej interpretacji indywidualnej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w (…). Zasady zaskarżania interpretacji indywidualnych reguluje ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2022 r. poz. 329 ze zm.; dalej jako „PPSA").

Skargę do Sądu wnosi się za pośrednictwem Dyrektora KIS (art. 54 § 1 PPSA). Skargę należy wnieść w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia interpretacji indywidualnej (art. 53 § 1 PPSA):

– w formie papierowej, w dwóch egzemplarzach (oryginał i odpis) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała (art. 47 § 1 PPSA), albo

– w formie dokumentu elektronicznego, w jednym egzemplarzu (bez odpisu), na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 47 § 3 i art. 54 § 1a PPSA).

Skarga na interpretację indywidualną może opierać się wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną (art. 57a PPSA).

Podstawa prawna dla wydania interpretacji

Podstawą prawną dla wydania tej interpretacji jest art. 13 § 2a, art. 14b § 1 i art. 14r ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.).

Podstawą prawną dla odstąpienia od uzasadnienia interpretacji jest art. 14c § 1 ww. ustawy Ordynacja podatkowa.

3.2. I FSK 1199/20 - Wyrok NSA

Data orzeczenia	2024-06-20
	orzeczenie prawomocne
Data wpływu	2020-09-09
Sąd	Naczelny Sąd Administracyjny
Sędziowie	Dominik Mączyński Ryszard Pęk Zbigniew Łoboda /przewodniczący sprawozdawca/
Symbol z opisem	6110 Podatek od towarów i usług 6560
Hasła tematyczne	Podatek od towarów i usług Interpretacje podatkowe
Sygn. powiązane	III SA/Wa 1485/19 - Wyrok WSA w Warszawie z 2020-01-28
Skarżony organ	Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
Treść wyniku	Oddalono skargę kasacyjną
Powołane przepisy	Dz.U. 2020 poz 106 art. 19a ust. 8 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług - t.j. Dz.U.UE.L 2006 nr 347 poz 1 art. 65 Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. Nr 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej
Link	http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/721A7EA14C

Sentencja

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie: Przewodniczący Sędzia NSA Zbigniew Łoboda (spr.), Sędzia NSA Ryszard Pęk, Sędzia WSA del. Dominik Mączyński, Protokolant Marek Kleszczyński, po rozpoznaniu w dniu 20 czerwca 2024 r. na rozprawie w Izbie Finansowej

skargi kasacyjnej D. S.A. z siedzibą w W. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 28 stycznia 2020 r. sygn. akt III SA/Wa 1485/19 w sprawie ze skargi D. S.A. z siedzibą w W. na interpretację indywidulną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 24 kwietnia 2019 r. nr 0114-KDIP1-1.4012.127.2019.2.RR w przedmiocie podatku od towarów i usług 1) oddala skargę kasacyjną, 2) zasądza od D. S.A. z siedzibą w W. na rzecz Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej kwotę 480 (słownie: czterysta osiemdziesiąt) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

Uzasadnienie

Wyrokiem z dnia 28 stycznia 2020 r., sygn. akt III SA/Wa 1485/19, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, po rozpoznaniu skargi D. S.A. z siedzibą w W. na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 24 kwietnia 2019 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług, na podstawie art. 151 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2019 r., poz. 2325 z późn. zm., dalej - "p.p.s.a."), oddalił skargę.

Z uzasadnienia wyroku wynika, że w dniu 8 marca 2019 r. do Krajowej Informacji Skarbowej wpłynął wniosek wspólny złożony przez zainteresowanego będącego stroną postępowania – D. S.A. oraz zainteresowanych niebędących stroną postępowania: J. H. D., T. M. P. i S. J. D. o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie opodatkowania podatkiem VAT sprzedaży Nieruchomości Wydzielonej, braku opodatkowania podatkiem VAT zadatku w dacie jego otrzymania, opodatkowania Dodatkowego Wynagrodzenia I w momencie gdy stanie się należne, opodatkowania Dodatkowego Wynagrodzenia II w momencie gdy stanie się należne, opodatkowania czynszu należnego z tytułu umowy dzierżawy, prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego przez Kupującego z faktury wystawionej z tytułu otrzymania przez Sprzedających I, II, III zaliczki, prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego przez Kupującego z faktury dokumentującej nabycie Nieruchomości Wydzielonej I, II, III (włącznie z otrzymaną wcześniej zaliczką) oraz prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego przez Kupującego z faktury dokumentującej Dodatkowe Wynagrodzenie I.

We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny:

1) T. M. P. (Sprzedający I) jest właścicielem nieruchomości gruntowej składającej się m.in. z działki gruntu numer [...] położonej przy ul. W. w W.. Nieruchomość tą (Nieruchomość I) nabyła w 1989 r. na podstawie umowy przekazania gospodarstwa rolnego.

2) J. H. D. (Sprzedający II) jest właścicielem nieruchomości gruntowej składającej się m.in. z działki gruntu numer [...] położonej przy ul. W. w W. Nieruchomość tę (Nieruchomość II) nabył w 1989 r. na podstawie umowy przekazania gospodarstwa rolnego.

3) S. J. D. (Sprzedający III) jest właścicielem nieruchomości gruntowej składającej się m.in. z działki gruntu numer [...] położonej przy ul. W. w W.

Nieruchomość tę (Nieruchomość III) nabył w 1986 r. na podstawie umowy darowizny.

4) D. S.A. (Kupujący) jest zarejestrowanym podatnikiem VAT czynnym, prowadzącym działalność przede wszystkim w zakresie budowy budynków i sprzedaży lokali we wzniesionych budynkach.

5) Sprzedający I, II i III zawarli z Kupującym umowę przedwstępną sprzedaży dotyczącą części ww. nieruchomości. Planowany jest podział ww. nieruchomości, w efekcie którego powstaną Nieruchomość Wydzielona I (z ww. opisanej Nieruchomości I), Nieruchomość Wydzielona II (z ww. opisanej Nieruchomości II) i Nieruchomość Wydzielona III (z ww. opisanej Nieruchomości III) oraz sprzedaż wydzielonych nieruchomości Kupującemu.

6) Obecnie Nieruchomość III jest niezabudowana. Nieruchomość I i II są częściowo zabudowane budynkami - jednak budynki nie znajdą się na tych częściach nieruchomości, które będą sprzedane Kupującemu. Wszystkie te nieruchomości są objęte miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego przewidującego zabudowę mieszkaniową.

7) Sprzedający I, II, III składali też uwagi do Miejscowego Planu Zagospodarowania Przestrzennego dotyczące planowanej funkcji Nieruchomości, w tym również planowanych Nieruchomości Wydzielonych I, II, III. Pierwotnie na tym terenie przewidziano usługi oświaty, ale w wyniku złożonych uwag w ostatecznej wersji Miejscowego Planu Zagospodarowania Przestrzennego funkcją wiodącą jest zabudowa mieszkaniowa wielorodzinna. Ponadto w toku kontaktów i wymiany informacji między Sprzedającymi I, II, III a potencjalnymi nabywcami tworzone były analizy chłonności, których wyniki Sprzedający starali się zgłaszać w trakcie procedury składania uwag do wyłożonego projektu Miejscowego Planu Zagospodarowania Przestrzennego. Dawało to efekty takie jak np. podniesienie intensywności zabudowy i dopuszczenia funkcji mieszkaniowej. Dodatkowo w ciągu 25 lat Nieruchomość I została dozbrojona - Sprzedający I, II, III doprowadzili gaz, wodę i kanalizację, a Nieruchomość II została uzbrojona w kanalizację.

8) Sprzedający I, II, III są też właścicielami innej nieruchomości, na której znajdują się budynki, które w latach 80 - 90 wynajmowali komercyjnie. Ponadto od kilku lat Sprzedający I, II, III próbowali sprzedać Nieruchomości lub ich części za pomocą profesjonalnych agencji obrotu nieruchomościami.

9) Sprzedający II, na podstawie umowy z 2006 r., wydzierżawiał do końca lipca 2018 r. część Nieruchomości II szkółce tenisa, ale z końcem sierpnia 2018 r. korty tenisowe (zbudowane przez dzierżawcę) zostały zlikwidowane. Natomiast teren, który stanie się Nieruchomością Wydzieloną I i Nieruchomością Wydzieloną II, jest wykorzystywany przez Sprzedających na cele rolnicze i sadownicze, jednak Sprzedająca I podejmowała czynności, by część Nieruchomości I również wynająć pod korty tenisowe (co nastąpiło od września 2018 i część Nieruchomości I jest już wynajęta na ten cel). Ponadto w sierpniu 2017 r. Sprzedający II (jako właściciel działki 19/2) wspólnie z inną osobą (która razem ze

Sprzedającym II jest współwłaścicielem działki nr [...] - nieobjętej niniejszym wnioskiem), zawarł na okres 2,5 roku umowę dzierżawy dwóch miejsc parkingowych. Jednak do czasu zawarcia umowy ostatecznej sprzedaży umowa ta zostanie zmieniona w taki sposób, aby nie obejmowała części wydzielonej, która podlega sprzedaży do Kupującego.

10) Sprzedający I, II i III nie są zarejestrowani jako czynni podatnicy VAT (przychody Sprzedającego II z ww. dzierżawy części Nieruchomości II pod korty tenisowe nie przekraczają rocznie kwoty 200.000 zł).

11) Wcześniej - przed 2012 r. Sprzedający II był zarejestrowany jako podatnik VAT czynny. Do 2011 r. wynajmował on lokal użytkowy zlokalizowany w budynku znajdującym się na działce [...] i wystawiał z tego tytułu faktury VAT, a wcześniej (około 2008 - 2009 r.) ponosił on wydatki na remont tego lokalu, od których odliczał VAT naliczony (były to jedyne nakłady na budynki znajdujące się na Nieruchomości II). Budynki znajdujące się na Nieruchomości II istniały na niej już w momencie nabycia przez Sprzedającego II. Ponadto w latach 2005 - 2006 z Nieruchomości I (tj. z działki o numerze [...]), z Nieruchomość II (tj. z działki o numerze 19) oraz z Nieruchomości III (tj. z działki o numerze [...]) wydzielono grunty, które Sprzedający I, II, III sprzedali developerowi, który wzniósł na nabytym gruncie budynki mieszkalne wielorodzinne.

12) Sprzedający I i III również podejmowali działania mające na celu uatrakcyjnienie swoich Nieruchomości, w tym związane z uchwaleniem korzystniejszego Miejscowego Planu Zagospodarowania Przestrzennego, pozwalającego na większą powierzchnię budynków, które mogłyby być na tych Nieruchomościach zbudowane, a także w postaci dozbrajania terenu, w tym doprowadzenia mediów (wodociąg i kanalizacja) do tych Nieruchomości. Sprzedający I, II i III składali także uwagi do wykładanego w 2013 r. projektu Miejscowego Planu Zagospodarowania Przestrzennego, których skutkiem było przyjęcie możliwości przeznaczenia terenu pod zabudowę mieszkaniową wielorodzinną, a nie jak pierwotnie planowano pod usługi oświaty. Działanie to przełożyło się wprost na podniesienie wartości tych nieruchomości.

13) Umowa przedwstępna sprzedaży zawarta pomiędzy Sprzedającymi I - III, a Kupującym przewiduje, iż umowa ostateczna sprzedaży zostanie zawarta po spełnieniu się szeregu warunków, a jednym z nich jest dokonanie podziału nieruchomości, o którym mowa powyżej oraz uzyskanie przez Kupującego ostatecznej (prawomocnej w razie zaskarżenia jej do sądu) decyzji o pozwoleniu na budowę na nieruchomościach wydzielonych inwestycji polegającej na budowie zespołu budynków mieszkalnych wielorodzinnych. Czynności niezbędne do realizacji podziału działek będą dokonywane w imieniu Sprzedających I - III przez Kupującego lub podmioty działające na zlecenie Kupującego na podstawie pełnomocnictw udzielonych przez Sprzedających w umowie przedwstępnej. Finalnie Nieruchomości Wydzielone I - III będą w momencie zawarcia umowy sprzedaży (ostatecznej) nieruchomościami niezabudowanymi, sklasyfikowanymi jako rolne w rejestrze gruntów, ale będą one objęte miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego i przeznaczone pod zabudowę w tymże planie.

14) Zgodnie z umową przedwstępną sprzedaży, Sprzedający I - III po podpisaniu tej umowy otrzymali od Kupującego zaliczki stanowiące około 10% ceny sprzedaży Nieruchomości Wydzielonych. Pozostała część ceny zostanie zapłacona po zawarciu umowy ostatecznej. Ponadto jeśli pozwolenie na budowę uzyskane przez Kupującego potwierdzi możliwość wybudowania inwestycji o większej ilości metrów kwadratowych powierzchni użytkowych mieszkań niż pierwotnie planowana, Sprzedający I - III uzyskają Dodatkowe Wynagrodzenie I, zwiększające cenę sprzedaży Nieruchomości Wydzielonych I - III płatne w terminie 60 dni od uzyskania pozwolenia na budowę przez Kupującego. Kupujący zobowiązał się również do wypłaty Dodatkowego Wynagrodzenia II dla Sprzedających I i II jeżeli w uzgodnionym terminie (po zawarciu umowy ostatecznej sprzedaży) wyremontują oni elewację budynków znajdujących się na Nieruchomości I i II. Z punktu widzenia Kupującego jest to istotne - gdyż poprawi się estetyka otoczenia planowanej inwestycji - co uatrakcyjni ją dla klientów Kupującego.

15) Istnieje ponadto możliwość, że z Nieruchomości I - III zostaną wydzielone nieruchomości pod drogi publiczne, które zostaną przejęte na własność przez m.st. Warszawę. Kupujący zobowiązał się w umowie przedwstępnej do zapewnienia Sprzedającym I - III doradztwa prawnego w celu uzyskania korzystnego odszkodowania za te przejęte przez miasto nieruchomości. Wynagrodzenie za doradztwo prawne zostanie potrącone z wynagrodzeniem dodatkowym II.

16) Poza umową przedwstępną sprzedaży została zawarta pomiędzy Kupującym a Sprzedającymi I - III umowa dzierżawy obejmująca Nieruchomości I - III w części, w której nie powstaną z nich Nieruchomości Wydzielone I - III. Umowa dzierżawy wejdzie w życie z chwilą zawarcia umowy ostatecznej sprzedaży Nieruchomości Wydzielonych I - III i została zawarta na okres 5 lat. Umowa dzierżawy jest odpłatna, przewidziano kwotę czynszu płatną z góry (po wejściu w życie umowy) za okres 3 lat trwania umowy dzierżawy i kwotę miesięcznych czynszów za każdy miesiąc po upływie 3-letniego okresu. Umowa ta została zawarta przez Kupującego w celu zapewnienia sobie odpowiedniego dostępu do nieruchomości wydzielonych i przeprowadzenia prac budowlanych na tych nieruchomościach.

W związku z powyższym opisem zadano m.in. następujące pytania:

- Czy zaliczka wypłacona Sprzedającemu I na poczet ceny sprzedaży Nieruchomości Wydzielonej I podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w dacie jej wypłaty? (pytanie oznaczone nr 2)

- Jeśli zaliczka nie będzie podlegała opodatkowaniu VAT w momencie jej wypłaty, to czy obowiązek podatkowy w tym zakresie powstanie przy zawarciu umowy sprzedaży Nieruchomości Wydzielonej I? (pytanie oznaczone nr 3)

- Czy Kupujący będzie uprawniony do odliczenia podatku VAT naliczonego z faktury wystawionej przez Sprzedającego I z tytułu otrzymania zaliczki (na wypadek ewentualnego uznania, że zaliczka podlega opodatkowaniu VAT już w momencie jej otrzymania), pod

warunkiem, że Sprzedający I zarejestruje się jako podatnik VAT czynny przed wystawieniem faktury? (pytanie oznaczone nr 7)

- Czy Kupujący będzie uprawniony do odliczenia VAT naliczonego z faktury wystawionej przez Sprzedającego I z tytułu sprzedaży Nieruchomości Wydzielonej I, która będzie obejmowała całość należnej Kupującemu ceny sprzedaży (włącznie z otrzymaną wcześniej zaliczką - jeśli zaliczka nie będzie podlegała VAT w momencie jej otrzymania), pod warunkiem, że Sprzedający I zarejestruje się jako podatnik VAT czynny przed wystawieniem faktury? (pytanie oznaczone nr 8)

- Czy zaliczka wypłacona Sprzedającemu II na poczet ceny sprzedaży Nieruchomości Wydzielonej II podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w dacie jej wypłaty? (pytanie oznaczone nr 13)

- Jeśli zaliczka nie będzie podlegała opodatkowaniu VAT w momencie jej wypłaty, to czy obowiązek podatkowy w tym zakresie powstanie przy zawarciu umowy sprzedaży Nieruchomości Wydzielonej II? (pytanie oznaczone nr 14)

- Czy Kupujący będzie uprawniony do odliczenia podatku VAT naliczonego z faktury wystawionej przez Sprzedającego II z tytułu otrzymania zaliczki (na wypadek ewentualnego uznania, że zaliczka podlega opodatkowaniu VAT już w momencie jej otrzymania), pod warunkiem, że Sprzedający II zarejestruje się jako podatnik VAT czynny przed wystawieniem faktury? (pytanie oznaczone nr 18)

- Czy Kupujący będzie uprawniony do odliczenia VAT naliczonego z faktury wystawionej przez Sprzedającego II z tytułu sprzedaży Nieruchomości Wydzielonej II, która będzie obejmowała całość należnej Kupującemu ceny sprzedaży (włącznie z otrzymaną wcześniej zaliczką - jeśli zaliczka nie będzie podlegała VAT w momencie jej otrzymania), pod warunkiem, że Sprzedający II zarejestruje się jako podatnik VAT czynny przed wystawieniem faktury? (pytanie oznaczone nr 19)

- Czy zaliczka wypłacona Sprzedającemu III na poczet ceny sprzedaży Nieruchomości Wydzielonej III podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w dacie jej wypłaty? (pytanie oznaczone nr 24)

- Jeśli zaliczka nie będzie podlegała opodatkowaniu VAT-em w momencie jej wypłaty, to czy obowiązek podatkowy w tym zakresie powstanie przy zawarciu umowy sprzedaży Nieruchomości Wydzielonej III? (pytanie oznaczone nr 25)

- Czy Kupujący będzie uprawniony do odliczenia podatku VAT naliczonego z faktury wystawionej przez Sprzedającego III z tytułu otrzymania zaliczki (na wypadek ewentualnego uznania, że zaliczka podlega opodatkowaniu VAT już w momencie jej otrzymania), pod warunkiem, że Sprzedający III zarejestruje się jako podatnik VAT czynny przed wystawieniem faktury? (pytanie oznaczone nr 28)

- Czy Kupujący będzie uprawniony do odliczenia VAT naliczonego z faktury wystawionej przez Sprzedającego III z tytułu sprzedaży Nieruchomości Wydzielonej III, która będzie obejmowała całość należnej Kupującemu ceny sprzedaży (włącznie z otrzymaną wcześniej zaliczką - jeśli zaliczka nie będzie podlegała VAT w momencie jej otrzymania), pod warunkiem, że Sprzedający III zarejestruje się jako podatnik VAT czynny przed wystawieniem faktury? (pytanie oznaczone nr 29)

Przedstawiając własne stanowisko w sprawie zainteresowani wskazali, że w ich ocenie zaliczka otrzymana przez Sprzedającego I nie będzie w dacie jej otrzymania podlegać opodatkowaniu VAT. Zaliczka będzie podlegała opodatkowaniu VAT jako część ceny sprzedaży w momencie sprzedaży, choć na wypadek uznania (według zainteresowanych nieprawidłowego), że zaliczka powinna podlegać opodatkowaniu VAT już w momencie jej otrzymania przez Sprzedającego I, Kupujący byłby uprawniony do odliczenia VAT z faktury zaliczkowej otrzymanej od Sprzedającego I (pod warunkiem, że przed wystawieniem faktury Sprzedający I zarejestruje się jako podatnik VAT czynny). Natomiast Kupujący będzie uprawniony do odliczenia VAT naliczonego z faktury wystawionej za sprzedaż Nieruchomości Wydzielonej I, która będzie obejmowała całą cenę wraz z zaliczką. Analogiczne stanowisko zainteresowani zajęli w kwestii opodatkowania zaliczek otrzymanych przez Sprzedających II i III.

W interpretacji indywidualnej z dnia 24 kwietnia 2019 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznał stanowisko przedstawione we wniosku w zakresie:

- braku opodatkowania podatkiem VAT zadatku w dacie jego otrzymania - za nieprawidłowe,

- prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego przez Kupującego z faktury wystawionej z tytułu otrzymania przez Sprzedających I, II, III zaliczki - za prawidłowe,

- prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego przez Kupującego z faktury dokumentującej nabycie Nieruchomości Wydzielonej I, II, III (włącznie z otrzymaną wcześniej zaliczką) - za nieprawidłowe.

W uzasadnieniu swojego stanowiska Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, odnosząc się do pytań o numerach 2, 13, 24, wskazał, że zapłacone na rzecz Sprzedających I - III przed zawarciem umowy ostatecznej zaliczki na poczet sprzedaży nieruchomości wydzielonych należy uznać za należność dotyczącą planowanej sprzedaży ww. Nieruchomości Wydzielonej I - III. Otrzymane kwoty dotyczące części zapłaty w ramach ww. konkretnej czynności podlegają zasadom opodatkowania uregulowanym w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2020 r., poz. 106, dalej - "u.p.t.u."). W związku z tym, że sprzedaż Nieruchomości Wydzielonej I - III objęta jest przedmiotowym zakresem opodatkowania podatkiem od towarów i usług oraz czynność ta, w kontekście przedstawionych we wniosku okoliczności, będzie wykonana przez podatników tego podatku, oznacza to, że na podstawie art. 19a ust. 8 u.p.t.u. w momencie otrzymania zaliczek na poczet przyszłej sprzedaży Nieruchomości Wydzielonej I - III po stronie Sprzedawców I -

III, w odniesieniu do otrzymanej kwoty, powstanie obowiązek podatkowy w podatku VAT. Tym samym organ uznał za nieprawidłowe stanowisko zainteresowanych, że zaliczki otrzymane przez Sprzedających I - III nie będą w dacie ich otrzymania podlegać opodatkowaniu VAT, tylko będą podlegały opodatkowaniu VAT jako część ceny sprzedaży w momencie sprzedaży.

Organ odstąpił od udzielenia odpowiedzi na alternatywne pytania, dotyczące sytuacji, w której zaliczki otrzymane przez Sprzedających I - III nie będą podlegały opodatkowaniu VAT w momencie ich wypłaty (pytania o numerach 3, 14, 25).

Co do pytań o numerach 7, 18, 28 Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej zwrócił uwagę, że wcześniej wykazał, iż zaliczki na moment ich otrzymania przez Sprzedającego I - III będą podlegały opodatkowaniu 23% stawką podatku VAT. W konsekwencji stwierdził, że zgodnie z art. 86 ust. 1 u.p.t.u. Kupujący będzie uprawniony do odliczenia podatku naliczonego z faktury dokumentującej otrzymanie zaliczki przez Sprzedających I - III pod warunkiem, że przed wystawieniem tej faktury Sprzedający I - III zarejestrują się jako podatnicy VAT czynni. Organ zauważył przy tym, że Kupujący jest zarejestrowanym podatnikiem podatku VAT, a nabywane Nieruchomości będą służyć wykonywaniu czynności opodatkowanych podatkiem VAT. Stanowisko zainteresowanych w ww. zakresie uznał za prawidłowe.

Odnośnie pytań o numerach 8, 19, 29 organ interpretacyjny podniósł, że wcześniej wykazał, iż otrzymana przez Sprzedającego I - III zaliczka mieści się w dyspozycji art. 19a ust. 8 u.p.t.u. i rodzi obowiązek podatkowy w podatku VAT u Sprzedającego I - III w momencie ich otrzymania. Wskazując na treść art. 86 ust. 10, art. 86 ust. 10b pkt 1, art. 86 ust. 11, art. 86 ust. 13 u.p.t.u. stwierdził, że Kupujący ma prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktur dokumentujących otrzymane przez Sprzedających I - III zaliczki w momencie otrzymania faktury bądź w dwóch następnych okresach rozliczeniowych. Natomiast późniejsza ostateczna sprzedaż Nieruchomości Wydzielonej I - III powinna być potwierdzona fakturą, na której cena sprzedaży powinna być pomniejszona o kwoty wcześniej wpłaconych zaliczek. W konsekwencji uznał, że Kupujący będzie uprawniony do odliczenia VAT naliczonego z faktury wystawionej przez Sprzedających I - III z tytułu sprzedaży Nieruchomości Wydzielonej I - III, która będzie obejmowała cenę sprzedaży pomniejszoną o kwotę wcześniej otrzymanych zaliczek, pod warunkiem że Sprzedający I - III zarejestruje się jako podatnik VAT czynny przed wystawieniem faktury. Tym samym stanowisko zainteresowanych, z którego wnika, że faktura będzie obejmowała całą cenę wraz z zaliczką, uznał za nieprawidłowe.

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie D. S.A. zaskarżyła powyższą interpretację w zakresie, w jakim Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznał za nieprawidłowe stanowisko zainteresowanych dotyczące momentu powstania obowiązku podatkowego w podatku VAT z tytułu otrzymania zadatku. Zdaniem skarżącej, opodatkowanie zadatku stawką 23% VAT powinno nastąpić dopiero w dacie zawarcia umowy ostatecznej, w ramach ceny sprzedaży Nieruchomości Wydzielonych, gdyż stan faktyczny w dacie otrzymania zadatków był na tyle odmienny od stanu faktycznego w dacie

sprzedaży nieruchomości wydzielonych, że inna powinna być też kwalifikacja prawna zdarzeń z dnia otrzymania zadatków i z dnia zawarcia umów sprzedaży działek wydzielonych. Skarżąca podniosła, że w dacie otrzymania zadatku: a) nie istniały nieruchomości wydzielone, które byłyby terenami budowlanymi w rozumieniu art. 2 pkt 33 u.p.t.u., b) istniały wyłącznie nieruchomości prywatne SpFrzedających (z tego dwie zabudowane budynkami prywatnymi), a zatem nie było jeszcze przedmiotu umowy sprzedaży, c) nieruchomości te nie były wykorzystywane na cele działalności gospodarczej, a wynajem części Nieruchomości II pod korty tenisowe nie czyni wynajmującego podatnikiem VAT w rozumieniu art. 15 ust. 1 u.p.t.u., gdyż czerpie on jedynie pożytki ze swojego majątku prywatnego, którego jest właścicielem od wielu lat, uzyskanego w ramach rozliczeń rodzinnych, d) żaden ze Sprzedających nie był zarejestrowanym czynnym podatnikiem VAT, e) nie było wiadomo, czy z opisanych nieruchomości prywatnych uda się wydzielić działki niezabudowane (szczególnie wobec początkowych odmów i trudności stawianych Sprzedającym przez organy administracji) celem sprzedaży, zatem w dacie otrzymania zadatków nie było wiadome, czy przedmiot sprzedaży w ogóle powstanie i mogło się okazać, że przedmiot przyszłej sprzedaży jednak nie powstanie.

W odpowiedzi na skargę Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wniósł o jej oddalenie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, oddalając skargę powołanym na początku wyrokiem z dnia 28 stycznia 2020 r., uznał, że nie była ona zasadna.

Według Sądu pierwszej instancji, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej prawidłowo uznał, że na podstawie art. 19a ust. 8 u.p.t.u., w momencie otrzymania zaliczek na poczet przyszłej skonkretyzowanej dostawy Nieruchomości Wydzielonych I – III, po stronie Sprzedawców I - III, w odniesieniu do otrzymanej kwoty, powstanie obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług. Skoro bowiem sprzedaż Nieruchomości Wydzielonej I - III, na podstawie art. 41 ust. 1 w zw. z art. 146aa ust. 1 pkt 1 u.p.t.u., będzie opodatkowana podatkiem od towarów i usług z zastosowaniem podstawowej stawki podatku VAT w wysokości 23%, to również zaliczki otrzymane przez Sprzedającego I - III będą podlegały opodatkowaniu w stawce 23% w myśl art. 41 ust. 1 w zw. z art. 146aa ust. 1 pkt 1 u.p.t.u.

Sąd podkreślił, że w przedstawionych we wniosku o wydanie interpretacji okolicznościach zapłacone na rzecz Sprzedających I - III przed zawarciem umowy ostatecznej zaliczki na poczet sprzedaży nieruchomości wydzielonych stanowią należność dotyczącą planowanej sprzedaży Nieruchomości Wydzielonych I - III. Umowa przedwstępna, na którą powoływała się skarżąca we wniosku, precyzowała przyszły przedmiot sprzedaży, tj. Nieruchomości Wydzielone I - III i nie pozostawiała żadnych wątpliwości co do ich rozmiaru i zakresu wydzielania w ramach podziału nieruchomości Sprzedających I - III.

Zdaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, na ocenę momentu powstania obowiązku podatkowego przy otrzymaniu zaliczki nie ma wpływu fakt, że w momencie zawierania umowy przedwstępnej sprzedaży, a także wypłaty spornych zadatków, nie było jeszcze pewności co do wydzielania działek z nieruchomości Sprzedających I - III, ani też co do wydania satysfakcjonującej Kupującego decyzji o pozwoleniu na budowę, skoro w

umowie strony precyzyjnie i jednoznacznie określiły przedmiot dostawy. Wbrew twierdzeniom strony, nie ma znaczenia, czy towary mające być przedmiotem dostawy istnieją w chwili dokonania zaliczki, czy też zostaną dopiero wytworzone. Z orzecznictwa TSUE wynika bowiem, że otrzymanie zaliczki będzie tworzyło obowiązek podatkowy tylko wówczas, gdy wpłaty dokonywane są na poczet przyszłych dostaw konkretnych towarów, natomiast w braku konkretyzacji należy przyjąć, iż płatność spełnia inne funkcje, np. pożyczki (tak w wyroku TSUE z dnia 21 lutego 2006 r., w sprawie C-419/02). Niewątpliwie w stanie faktycznym wynikającym z wniosku o wydanie interpretacji, w chwili otrzymania zaliczki przez Sprzedających I - III stronom umowy przedwstępnej znane były wszystkie istotne dane dotyczące przyszłej transakcji, której zaliczka dotyczyła.

Sąd pierwszej instancji nie podzielił także argumentacji skarżącej odnoszącej się do faktu, iż na dzień otrzymania zadatku Sprzedający nie mieliby statusu podatników podatku. W tym kontekście Sąd zauważył, że strona sama wskazywała - uzasadniając swoje stanowisko we wniosku o wydanie interpretacji - że w analizowanej sprawie wystąpił ciąg zdarzeń, które wskazują na aktywność Sprzedających I, II, III w zakresie obrotu nieruchomościami. Strona wskazywała na szereg działań podejmowany przez Sprzedających (w tym: doprowadzenie mediów do Nieruchomości, aktywne działania związane ze zmianą miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego, współpraca z Kupującym w celu podziału Nieruchomości, wydzierżawienie Kupującemu części Nieruchomości, dokonanie podziału nieruchomości w 2005 r., sprzedaż części nieruchomości na cele deweloperskie, wydzierżawienie Nieruchomości II na korty tenisowe od kilkunastu lat, dążenie do wynajęcia Nieruchomości I na cele kortów tenisowych) i mając je na względzie uznała, że w związku ze sprzedażą Nieruchomości Wydzielonych Sprzedający będą działali jako podatnicy VAT i czynności sprzedaży tych Nieruchomości będą podlegały opodatkowaniu tym podatkiem. W ocenie Sądu całokształt okoliczności dotyczących działań podejmowanych przez Sprzedających I - III wskazuje, że wykazali oni aktywność w przedmiocie sprzedaży nieruchomości porównywalną do działań podmiotów zajmujących się profesjonalnie tego rodzaju obrotem.

Odnosząc się do podniesionego w skardze zarzutu błędnej wykładni art. 2 pkt 33 oraz art. 43 ust. 1 pkt 10a u.p.t.u. poprzez twierdzenie, że zadatki otrzymane przez Sprzedających, w okolicznościach opisanych w skarżonej interpretacji, podlegają opodatkowaniu 23% VAT już w momencie ich otrzymania, Wojewódzki Sąd Administracyjny przypominał, że skarżąca sama we wniosku o wydanie interpretacji wskazała, że Nieruchomość III jest niezabudowana, a Nieruchomość I i II są częściowo zabudowane budynkami, jednak budynki nie znajdą się na tych częściach nieruchomości, które będą sprzedane Kupującemu. Strona wskazywała w odniesieniu do każdej z Nieruchomości Wydzielonych, że będą one w momencie sprzedaży niezabudowane, ale objęte miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego, czyli będą terenami budowlanym w rozumieniu art. 2 pkt 33 u.p.t.u. Wobec powyższego trafnie w wydanej interpretacji organ stwierdził, że sprzedaż Nieruchomości Wydzielonej I - III stanowić będzie dostawę terenów budowlanych w rozumieniu art. 2 pkt 33 u.p.t.u. W konsekwencji, sprzedaż ww. działek gruntu, które nie są zabudowane, nie będzie objęta zwolnieniem od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10a u.p.t.u.

W skardze kasacyjnej od powyższego wyroku D. S.A. wyrok ów zaskarżyła w całości i wniosła o jego uchylenie w całości i o potwierdzenie prawidłowości stanowiska przedstawionego we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie momentu powstania obowiązku podatkowego z tytułu zadatków otrzymanych przez Sprzedających, a także o zasądzenie kosztów postępowania.

Skarżąca, powołując art. 174 pkt 1 p.p.s.a., zarzuciła naruszenie przepisów prawa materialnego poprzez błędną wykładnię art. 15 ust. 1 i 2, art. 19a ust. 8, art. 2 pkt 33, art. 43 ust. 1 pkt 10a u.p.t.u. poprzez twierdzenie, że zadatki otrzymane przez Sprzedających, w okolicznościach opisanych w interpretacji, podlegają opodatkowaniu 23% VAT już w momencie ich otrzymania, a nie dopiero w momencie zawarcia ostatecznej umowy sprzedaży nieruchomości na rzecz D. S.A.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wniósł o jej oddalenie w całości oraz o zasądzenie zwrotu kosztów postępowania.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje.

Skarga kasacyjna nie była zasadna.

Wstępnie trzeba przypomnieć, że zgodnie z art. 183 § 1 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, z urzędu biorąc pod rozwagę tylko nieważność postępowania. W niniejszej sprawie nie stwierdzono żadnej z przesłanek nieważności wymienionych w § 2 art. 183 p.p.s.a. Podobnie w trybie tym nie ujawniono podstaw do odrzucenia skargi ani umorzenia postępowania przed sądem pierwszej instancji, które obligowałyby Naczelny Sąd Administracyjny do wydania postanowienia przewidzianego w art. 189 p.p.s.a. (por. uchwała NSA

z 8 grudnia 2009 r., sygn. akt II GPS 5/09).

Zaistniała w niniejszej sprawie kwestia sporna dotyczyła tego, czy w sytuacji opisanej we wniosku o wydanie interpretacji indywidulanej zaliczki (zadatki) wypłacone przez Kupującego Sprzedającym I, II i III na poczet ceny sprzedaży Nieruchomości Wydzielonych I, II i III podlegały opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w dacie ich wypłaty, czy też dopiero w momencie zawarcia ostatecznej umowy sprzedaży nieruchomości.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie uznał za prawidłowe stanowisko organu podatkowego, zgodnie z którym zaliczki (zadatki) otrzymane przez Sprzedających, w okolicznościach opisanych we wniosku, podlegają opodatkowaniu już w momencie ich otrzymania przez Sprzedających, na mocy art. 19a ust. 8 u.p.t.u.

W skardze kasacyjnej stanowisko Sądu pierwszej instancji oraz organu kwestionuje spółka, zarzucając naruszenie art. 15 ust. 1 i 2, art. 19a ust. 8, art. 2 pkt 33 i art. 43 ust. 1 pkt 10a u.p.t.u. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, zarzut ten nie jest usprawiedliwiony.

Co do zasady obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi (art. 19a ust. 1 u.p.t.u.). Stosownie

jednak do treści art. 19a ust. 8 u.p.t.u., w brzmieniu obowiązującym przed 1 lipca 2021 r., jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, wkład budowlany lub mieszkaniowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty, z zastrzeżeniem ust. 5 pkt 4.

Jeżeli więc określona wpłata stanowi zaliczkę podlegającą opodatkowaniu, moment dokonania dostawy lub świadczenia usługi nie ma znaczenia dla ustalenia momentu powstania obowiązku podatkowego z tytułu tej zaliczki - istotny jest moment zapłaty zaliczki i to z tym momentem w odniesieniu do jej kwoty powstaje obowiązek podatkowy. Zaliczka z istoty swej uiszczana jest zanim dokonana zostanie dostawa lub wykonana usługa, z którą jest związana.

Przepis art. 19a ust. 8 u.p.t.u. stanowi implementację art. 65 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE. L. z 2006 r. Nr 347, str. 1 z późn. zm., dalej - "dyrektywa 2006/112/WE"), zgodnie z którym w przypadku wpłaty zaliczek przed dostawą towarów lub świadczeniem usług, VAT staje się wymagalny w momencie otrzymania wpłaty i naliczany jest od wysokości otrzymanej wpłaty. Wykładnia tego przepisu musi zatem uwzględniać stanowisko, jakie w odniesieniu do opodatkowania zaliczek, stanowiących "część należności", zajmuje w swoim orzecznictwie Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

W tym zakresie warto odwołać się w szczególności do wyroku Trybunału z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-419/02 B. Ltd, G. Ltd przeciwko C., wydanego na tle art. 10 ust. 2 akapit drugi obowiązującej dawniej szóstej dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz. U. UE. L. z 1977 r. Nr 145, str. 1 z późn. zm., dalej - "VI Dyrektywa VAT"), który stanowił, że w przypadku, gdy zapłata następuje, przed wykonaniem dostawy towarów lub świadczenia usług, podatek staje się wymagalny w momencie otrzymania płatności i od jej wysokości. W wyroku tym Trybunał orzekł, że: "W zakresie art. 10 ust. 2 akapit drugi szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r., nie mieści się przedpłata, taka jak będąca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, dokonana w kwocie ryczałtowej na towary wskazane w sposób ogólny w wykazie, który może zostać w każdej chwili zmieniony za porozumieniem nabywcy i sprzedawcy, z którego nabywca może ewentualnie wybrać towary, na podstawie umowy, którą może on w każdej chwili rozwiązać, odzyskując w całości niewykorzystaną przedpłatę". W uzasadnieniu wyroku Trybunał przypominał, że art. 10 ust. 1 lit. a) VI Dyrektywy VAT określa "zdarzenie podatkowe" w podatku VAT jako fakt, przez którego zaistnienie spełnione zostają przesłanki powstania obowiązku podatkowego. Z powyższego wynika, że obowiązek

podatkowy może powstać z chwilą lub po zajściu zdarzenia podatkowego, jednak, o ile przepis nie stanowi inaczej, nie przed jego wystąpieniem (pkt 46 wyroku). Zatem art. 10 ust. 2 akapit trzeci VI Dyrektywy VAT umożliwia państwom członkowskim wprowadzenie zasady, że obowiązek podatkowy w podatku VAT powstanie w czasie późniejszym od zaistnienia zdarzenia podatkowego w trzech przypadkach: nie później niż w chwili wystawienia faktury lub dokumentu uznawanego za fakturę, nie później niż w momencie pobrania ceny, bądź w przypadku, kiedy faktura lub dokument uznawany za fakturę nie jest wystawiony lub jest wystawiony z opóźnieniem, w określonym terminie od daty zdarzenia podatkowego (pkt 47 wyroku). Ustęp 2 akapit drugi odchodzi od tego porządku chronologicznego przewidując, że w przypadku dokonania płatności zaliczkowej obowiązek podatkowy w podatku VAT powstaje zanim dostawa towarów lub świadczenie usług zostaną wykonane. Aby obowiązek podatkowy powstał w takiej sytuacji, wszelkie okoliczności mające znaczenie dla zaistnienia zdarzenia podatkowego, tzn. przyszła dostawa lub świadczenie usług muszą już być znane, a zatem w szczególności, podobnie jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 100 opinii, w momencie dokonania takiej zapłaty, towary i usługi powinny być szczegółowo określone (pkt 48 wyroku). Opodatkowaniu podatkiem VAT podlegają dostawy towarów i świadczenie usług, a nie płatności dokonane z tytułu tych transakcji (zob. wyrok z dnia 9 października 2001 r. w sprawie C-108/99 Cantor Fitzgerald International, Rec. 2001 r. str. 1-07257, pkt 17). Tym samym opodatkowaniu podatkiem VAT nie powinny zatem podlegać zapłaty za dostawy towarów i świadczenie usług, które nie zostały dotychczas określone w sposób wyraźny (pkt 50 wyroku).

Dokonując prowspólnotowej wykładni przepisów u.p.t.u. i uwzględniając ww. wyrok Trybunału Sprawiedliwości przy interpretacji art. 19a ust. 8 u.p.t.u. stwierdzić należy, że obowiązek podatkowy na podstawie tego przepisu powstaje tylko wówczas, gdy płatność jest dokonywana na poczet konkretnego świadczenia. Dla uznania wpłaconej kwoty, jako zaliczki na poczet przyszłego świadczenia, w rozumieniu art. 19a ust. 8 u.p.t.u., istotnym jest, aby owo przyszłe świadczenie było określone w sposób jednoznaczny co do rodzaju towaru bądź usługi, tzn. w sposób umożliwiający ich identyfikację. Powyższe stanowisko znajduje odzwierciedlenie w orzecznictwie sądów administracyjnych, m.in. w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego: z dnia 28 lipca 2009 r., sygn. akt I FSK 932/08, z dnia 25 sierpnia 2010 r., sygn. akt I FSK 1100/09, z dnia 23 października 2013 r., sygn. akt I FSK 2121/11, z dnia 7 marca 2014 r., sygn. akt I FSK 503/13, z dnia 5 marca 2015 r., sygn. akt I FSK 231/14. Co prawda niektóre z tych wyroków zapadły na tle art. 19 ust. 11 u.p.t.u., który obowiązywał do dnia 31 grudnia 2013 r., ale istota tego unormowania jest taka sama jak wynikająca z art. 19a ust. 8 u.p.t.u.

W ocenie Sądu kasacyjnego, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie dokonał prawidłowej wykładni art. 19a ust. 8 u.p.t.u., z uwzględnieniem stanowiska wyrażonego w przytoczonych powyżej wyrokach Trybunału Sprawiedliwości i Naczelnego Sądu Administracyjnego, jak również prawidłowo zastosował powyższy przepis w niniejszej sprawie.

Z informacji przedstawionych przez wnioskodawcę wynikało, że zaliczki wypłacone przez Kupującego na rzecz Sprzedających przy umowie przedwstępnej zostały uiszczone na poczet konkretnego świadczenia. Przedmiot sprzedaży - Nieruchomości Wydzielone I - III - był w umowie przedwstępnej określony jednoznacznie. Części nieruchomości, które miały być przedmiotem nabycia, zidentyfikowano co do powierzchni i położenia.

W uzasadnieniu skargi kasacyjnej strona zarzuciła, że Wojewódzki Sąd Administracyjny w swym rozstrzygnięciu nie wziął pod uwagę specyfiki towaru, jakim są nieruchomości, ani tego, że ich status w momencie ewentualnej sprzedaży może być inny, niż zakładały strony, co ma - jej zdaniem - wpływ na opodatkowanie podatkiem VAT. Skarżąca podniosła, że we wniosku o wydanie interpretacji strony opisały sytuację, w której wyraziły wolę zawarcia w przyszłości określonych transakcji, które dojdą do skutku, jeśli m.in. z nieruchomości m.in. zabudowanych uda się wyodrębnić nieruchomości niezabudowane, które w momencie sprzedaży będą terenami budowlanymi w rozumieniu art. 2 pkt 33 u.p.t.u. Co więcej, w momencie otrzymania zadatków przez sprzedających, dwie z trzech nieruchomości były zabudowane budynkami, w stosunku do których nie jest możliwa rezygnacja ze zwolnienia z VAT (art. 43 ust. 10a u.p.t.u.). Zatem gdyby nie został przeprowadzony podział nieruchomości w sposób opisany we wniosku, to strony musiałyby albo zrezygnować z transakcji albo zmienić jej przedmiot, tj. z zakładanych trzech nieruchomości niezabudowanych dwie na nieruchomości zabudowane - czyniące transakcję zwolnioną z VAT (str. 8 skargi kasacyjnej).

Odnosząc się do powyższego Naczelny Sąd Administracyjny wskazuje, że wbrew stanowisku kasatora, okoliczność, że ostatecznie może nie dojść do spełnienia świadczenia, na poczet którego uiszczona została zaliczka, nie wyklucza zastosowania art. 19a ust. 8 u.p.t.u. Przypomnieć bowiem należy, że przesłanką opodatkowania zaliczki jest jej związek ze świadczeniem wypełniającym pojęcie dostawy towarów bądź świadczenia usług. Istotne jest zatem to, aby w chwili zapłaty zaliczkowej znane były wszystkie istotne elementy przyszłego świadczenia, a innymi słowy, aby dostawy bądź usługi, jakie mają być wykonane, zostały precyzyjnie określone. Chodzi zatem o precyzyjne określenie przyszłej dostawy towarów lub świadczenia usługi, nie zaś gwarancję, że świadczenie bez względu na mogące się pojawić okoliczności, zostanie spełnione. Ponieważ zaliczka co do zasady uiszczana jest na poczet świadczenia przyszłego (niezaistniałego w dacie wypłaty zaliczki), to z natury rzeczy może wytworzyć się sytuacja, w której nie dojdzie do wykonania planowanego świadczenia, jak np. w razie zniszczenia przedmiotu dostawy, trudności w jego wyprodukowania, śmierci strony umowy. W istocie zatem możliwość powstania przeszkód w spełnieniu świadczenia, zgodnie z przekonaniem strony skarżącej, wykluczałaby opodatkowanie zaliczki. Tymczasem zarówno z przepisów u.p.t.u. i prawa unijnego, jak i orzecznictwa TSUE oraz polskich sądów administracyjnych wyraźnie wynika, że opodatkowanie zaliczek na poczet takich przyszłych świadczeń jest możliwe, a jednym tego warunkiem jest ich konkretyzacja. Przez konkretyzację należy przy tym rozumieć określenie w sposób jednoznaczny wszystkich istotnych elementów tego świadczenia. W żadnym wypadku nie można sprowadzać tej konkretyzacji do pewności co do tego, że

świadczenie bezwzględnie zostanie spełnione. W niniejszej sprawie wskazany warunek został spełniony.

Podsumowując, Sąd pierwszej instancji słusznie uznał, że na ocenę momentu powstania obowiązku podatkowego przy otrzymaniu zaliczki nie ma wpływu fakt, że w momencie zawierania umowy przedwstępnej sprzedaży i wypłaty zaliczek nie było jeszcze pewności co do wydzielania działek z nieruchomości Sprzedających, ani co do wydania satysfakcjonującej Kupującego decyzji o pozwoleniu na budowę. W stanie faktycznym, jaki wynikał z wniosku o wydanie interpretacji indywidulanej, w chwili otrzymania przez Sprzedających zaliczki, stronom umowy przedwstępnej znane były istotne dane dotyczące przyszłej transakcji.

Ponadto zgodzić się należy z Wojewódzkim Sądem Administracyjnym, że całokształt okoliczności dotyczących działań podejmowanych przez Sprzeczających I, II, III uzasadniał przyjęcie, że wykazywali oni aktywność w przedmiocie sprzedaży nieruchomości, porównywalną do zaangażowania podmiotów zajmujących się profesjonalnie tego rodzaju obrotem.

W świetle powyższego Sąd pierwszej instancji zasadnie zaaprobował ocenę organu w interpretacji indywidualnej, że otrzymane przez Sprzedających zaliczki podlegają opodatkowaniu, na podstawie art. 19a ust. 8 u.p.t.u.

Mając na uwadze wszystkie przedstawione wyżej okoliczności Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 184 p.p.s.a. oddalił skargę kasacyjną, uznając ją za bezzasadną. O zwrocie kosztów postępowania kasacyjnego na rzecz organu orzeczono na podstawie art. 204 pkt 1 w związku z art. 205 § 2 p.p.s.a.

Dominik Mączyński Zbigniew Łoboda Ryszard Pęk

Sędzia WSA del. Sędzia NSA Sędzia NSA

3.3. 0111-KDIB3-3.4012.58.2021.2.PJ

Typ	Interpretacja indywidualna
Sygnatura	0111-KDIB3-3.4012.58.2021.2.PJ
Autor	Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
Status	Aktualna
Data wydania	2021-05-06
Link	https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/442140

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r., poz. 1325, z późn. zm.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z 28 stycznia 2021 r. (data wpływu: 2 lutego 2021 r.) uzupełnionego pismem z 12 kwietnia 2021 r. (data wpływu: 13 kwietnia 2021 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie określenia okresu rozliczeniowego w którym należy rozpoznać wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów w związku z którym otrzymano faktury zaliczkowe – **jest nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

2 lutego 2021 r. wpłynął do Organu wniosek o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie w zakresie określenia okresu rozliczeniowego w którym należy rozpoznać wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów w związku z którym otrzymano faktury zaliczkowe. Wniosek został uzupełniony pismem z 12 kwietnia 2021 r. stanowiącym odpowiedź na wezwanie Organu z 8 kwietnia 2021 r.

Wnioskodawca przedstawił następujący opis stanu faktycznego:

W dniu (...).2019 r. Spółka podpisała umowę nr (...) z Firmą X., z siedzibą w A. na wykonanie jednego turbozespołu jak również usługi nadzoru nad montażem oraz szkolenie, dla realizowanej inwestycji tj. budowy kotła dla Y.

Na podstawie harmonogramu płatności (ANEKS NR 1 do umowy) spółka przekazała zaliczkę w kwocie (...) PLN po podpisaniu umowy. Pozostałe płatności były realizowane przelewem bankowym na podstawie otrzymanych faktur za częściowe wykonanie podzespołów wchodzących w skład części turbiny. Płatności były realizowane według następującego zestawienia: --

- Faktura nr (...) z dnia 06.12.2019 r. - projekt turbiny o wartości (...) zł, -
- faktura nr (...) z dnia 09.03.2020 r. - odkuwki i wirnik do turbiny o wartości (...) zł, -
- faktura nr (...) z dnia 23.03.2020 r. - odlew kadłuba do turbiny o wartości (...) zł, -
- faktura nr (...) z dnia 15.06.2020 r. - próba ciśnieniowa kadłuba turbiny o wartości (...) zł, -
- faktura nr (...) z dnia 31.07.2020 r - turbina z przekładnią zainstalowana na ramie fundamentowej o wartości (...) zł w ramach tej faktury nastąpiła dostawa dnia 29.07.2020 r. (CMR - list przewozowy), -
- faktura nr (...) z dnia 31.07.2020 r. - dostawa elementów turbiny i generatora o wartości (...) zł w ramach tej faktury nastąpiła dostawa dnia 06.08.2020 r. (CMR - list przewozowy) oraz został rozliczony przez Wnioskodawcę przedmiot umowy (deklaracja WNT), -
- faktura nr (...) z dnia 20.10.2020 r. - elementy turbiny tj. szafy zabezpieczeń generatora oraz rozdzielni o wartości (...) zł, -
- faktura nr (...) z dnia 20.10.2020 r. - napełnienie turbogeneratora olejem o wartości (...) zł, -
- faktura nr (...) z dnia 14.11.2020 r. - elementy turbiny tj. szafy zabezpieczeń generatora oraz rozdzielni o wartości (...) zł, -
- faktura nr (...) z dnia 18.12.2020 r. - rozliczenie nadgodzin ruchu próbnego - przekazanie turbozespołu do eksploatacji o wartości (...) zł.

-

-

-

-

Faktury na poszczególne części turbozespołu wykonywane na terytorium Czech były wystawione na kilka miesięcy przed faktycznym dostarczeniem towaru przez zagranicznego dostawcę. Nie było faktycznego nabycia towaru czyli dostarczenia, transportu na teren naszego kraju. Dostawa turbiny nastąpiła w dniu 29.07.2020 r. na podstawie dokumentu przewozowego wystawionego przez firmę transportową V. Ponadto w dniu 06.08.2020 r. dostawca czeski dostarczył elementy turbiny i generatora przez firmę transportową Z. Po dostarczeniu części turbozespołu firma X. sprawowała nadzór i szkolenie nad montażem turbiny dla Y. Otrzymane faktury przed faktycznym dostarczeniem przedmiotu umowy nie dokumentowały czynności przeniesienia prawa do dysponowania towarem jako właściciel. Faktury dotyczą przyszłego przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jako właściciel. W związku z powyższym otrzymane faktury nie stanowiły powstania obowiązku podatkowego, dotyczącego podatku od towarów i usług wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, gdyż były wystawione na kilka miesięcy przed faktycznym dostarczeniem towaru (turbozespołu). Zgodnie z załącznikiem nr 2 do umowy okres realizacji przedmiotu umowy kończy się 72-godzinnym ruchem próbnym, po którym nastąpiło podpisanie protokołu przekazania turbozespołu do eksploatacji i było to możliwe po otrzymaniu turbiny jak też generatora czyli turbozespołu. Ostatnia dostawa odbyła się dnia 06.08.2020 r. i w tym miesiącu spółka uznała transakcję jako wewnątrzwspólnotowe

nabycie towaru w myśl art. 9 ust. 1 Ustawy z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z dnia 2020 poz. 106) dalej WNT.

Ocena Spółki nastąpiła w oparciu o pismo z dnia 3 lutego 2020 r. Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej 0114-KDIP1-2.4012.610.2019.2.MC interpretacja indywidualna.

W uzupełnieniu z 12 kwietnia 2021 r. odpowiadając na pytania zawarte w wezwaniu Wnioskodawca udzielił następujących odpowiedzi:

1.Czy Spółka jest zarejestrowanym czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług?

- Spółka jest zarejestrowanym czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług NIP (...);

2.Czy Firma X. jest podatnikiem, o którym mowa w art. 15 ustawy o VAT, lub podatnikiem podatku od wartości dodanej?

- Firma X. jest czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług zarejestrowana na terytorium Czech nr CZ (...);

3.Kiedy nastąpiło przeniesienie na Spółkę prawa do rozporządzania jak właściciel w odniesieniu do poszczególnych części turbozespołu?

- Przeniesienie prawa do rozporządzania jako właściciel przedmiotu umowy tj. turbozespołu na Spółkę nastąpiło w momencie dostarczenia przedmiotu transakcji zgodnie z warunkami ogólnymi firmy X.;

4.Czy przedmiotem umowy jest dostawa elementów turbozespołu wraz z ich montażem?

- Przedmiotem transakcji nie były poszczególne elementy turbozespołu oraz wskazane usługi (sporządzenie projektu, próba ciśnieniowa, napełnienie turbogeneratora olejem i próbny rozruch).

Przedmiotem transakcji była dostawa turbozespołu (...);

5.Kto będzie dokonywał montażu turbozespołu, napełnienia turbogeneratora olejem, montażu elementy turbiny tj. szafy zabezpieczeń generatora oraz rozdzielni, ruchu próbnego?

- Spółka potwierdza, że zgodnie z umową nr (...) z dnia (...)-2019 r. przedmiotem transakcji było świadczenie kompleksowe w postaci turbozespołu na co składało się dostarczenie wraz z montażem (instalacją) poszczególnych jego elementów i świadczenie usług: sporządzenie projektu, próba ciśnieniowa, napełnienie turbozespołu olejem, próbny rozruch - gdzie za prawidłowość wykonania ww. czynności (w tym montażu) odpowiadała Firma X. (nawet jeśli fizycznie zostały one wykonane przez Spółkę).

W związku z powyższym opisem Wnioskodawca zadał następujące pytanie:

Czy Spółka prawidłowo rozpoznała wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów dotyczące nabycia turbozespołu w miesiącu sierpniu 2020 r.?

Wnioskodawca przedstawił następujące stanowisko w sprawie oceny prawnej zaistniałego stanu faktycznego:

Na podstawie art. 20 ust. 5 wyżej wymienionej ustawy o VAT wystawiona faktura zaliczkowa jak też pozostałe faktury stanowiące podstawę do wpłaty zaliczki za każdy wykonany element dla sprzedającego nie są fakturami dokumentującymi wewnątrzwspólnotowe nabycie towaru. Co za tym idzie z ich wystawieniem, a także z dokonaniem na ich podstawie częściowej zapłaty przed wewnątrzwspólnotowym nabyciem towaru nie wiąże się powstanie obowiązku podatkowego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towaru. W powyższej interpretacji przedstawiliśmy nasze stanowisko w przedmiotowej sprawie, które pozwoliło nam na uznanie prawidłowo przeprowadzonej transakcji na podstawie przepisów wynikających z ustawy o podatku od towarów i usług. Zaznaczamy, że w tej sprawie nie toczy się postępowanie skarbowe, kontrola skarbowa i kontrola celna.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego jest nieprawidłowe.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2021 r., poz. 685) zwanej dalej ustawą lub ustawą o VAT, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają:

- odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju;
- eksport towarów;
- import towarów na terytorium kraju;
- wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju;
- wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

W myśl art. 2 pkt 6 ustawy, przez towary rozumie się rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

Z art. 7 ust. 1 ustawy wynika, że przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...).

Natomiast zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7, (...).

Jak stanowi art. 9 ust. 1 ustawy przez wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 4, rozumie się nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego

rozpoczęcia wysyłki lub transportu przez dokonującego dostawy, nabywcę towarów lub na ich rzecz.

Na podstawie art. 10 ust. 1 pkt 3 lit b ustawy wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, o którym mowa w art. 9, nie występuje w przypadku, gdy stanowiłaby dostawę towarów, o której mowa w art. 22 ust. 1 pkt 2.

Według art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy, miejscem dostawy towarów jest w przypadku towarów, które są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, przez dokonującego ich dostawy lub przez podmiot działający na jego rzecz - miejsce, w którym towary są instalowane lub montowane; nie uznaje się za instalację lub montaż prostych czynności umożliwiających funkcjonowanie montowanego lub instalowanego towaru zgodnie z jego przeznaczeniem.

Z przywołanej wyżej definicji ustawowej wynika, że wewnątrzwspólnotowe nabycie towaru (WNT) ma miejsce wówczas, gdy towar będący przedmiotem dostawy jest wysłany bądź przetransportowany z jednego państwa członkowskiego do drugiego państwa członkowskiego, po spełnieniu warunków odnośnie podmiotów biorących udział w danej transakcji. Przy cym za WNT nie uznaje się takiej dostawy towarów, gdzie po przemieszczeniu towaru do kraju jest on montowany lub instalowany.

Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie definiują pojęć „montaż" oraz „instalacja". Zgodnie ze „Słownikiem języka polskiego PWN", „montaż" to składanie maszyn, aparatów, urządzeń, itp. z gotowych części, zakładanie, instalowanie urządzeń technicznych. Z kolei „instalacja" to montowanie gdzieś urządzeń technicznych.

Należy zwrócić uwagę, że w świetle cyt. art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy, do instalacji lub montażu nie zalicza się prostych czynności umożliwiających funkcjonowanie montowanego lub instalowanego towaru zgodnie z jego przeznaczeniem. Przy czym, przez „proste czynności" należy rozumieć działania umożliwiające funkcjonowanie danego towaru, które potencjalny nabywca mógłby wykonać we własnym zakresie, np. korzystając z dołączonej instrukcji. Dlatego też za montaż lub instalację w rozumieniu ww. przepisu należy uznać takie czynności, które wymagają specjalistycznej wiedzy i umiejętności znanych przede wszystkim dostawcy montowanego lub instalowanego towaru.

Jak wskazano w opisie stanu faktycznego przedmiotem transakcji nie były poszczególne elementy turbozespołu oraz wskazane usługi (sporządzenie projektu, próba ciśnieniowa, napełnienie turbogeneratora olejem i próbny rozruch) ale świadczenie kompleksowe w postaci dostawy turbozespołu (...) na co składało się dostarczenie wraz z montażem (instalacją) poszczególnych jego elementów i świadczenie usług: sporządzenie projektu, próba ciśnieniowa, napełnienie turbozespołu olejem, próbny rozruch - gdzie za prawidłowość wykonania ww. czynności (w tym montażu) odpowiadała Firma X. (nawet jeśli fizycznie zostały one wykonane przez Spółkę).

Głównym celem umowy jest więc dostarczenie towaru w określonym stanie, tj. gotowego do użytku. Dopiero bowiem w momencie zakończenia czynności montażowych (oraz

dokonaniu próby ciśnieniowej, napełnienia turbozespołu olejem, próbnego rozruchu) dostawca spełnia wszystkie zobowiązania objęte zakresem świadczenia na rzecz nabywcy.

Nie można uznać że towary w takim stanie (zamontowane) są wysyłane lub transportowane. Nie można zatem uznać, że ma miejsce ich wewnątrzwspólnotowe nabycie, o którym mowa w art. 9 ust. 1 ustawy. Dlatego też dla opisanego nabycia towarów nie można rozpoznać obowiązku podatkowego jak dla WNT.

W przedstawionym opisie stanu faktycznego firma X., będąca czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług zarejestrowana na terytorium Czech dokona dostawy z montażem turbozespołu na rzecz Wnioskodawcy. Stosownie do wskazanego przepisu art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy miejscem tej dostawy będzie terytorium kraju.

Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne nabywające towary, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

- dokonującym ich dostawy na terytorium kraju jest podatnik nieposiadający siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, a w przypadku dostawy towarów:
    - innych niż gaz w systemie gazowym, energia elektryczna w systemie elektroenergetycznym, energia cieplna lub chłodnicza przez sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej,
    - innej niż transfer bonów jednego przeznaczenia –podatnik ten nie jest zarejestrowany zgodnie z art. 96 ust. 4,
- nabywcą jest:
    - w przypadku nabycia gazu w systemie gazowym, energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym, energii cieplnej lub chłodniczej przez sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej - podmiot zarejestrowany zgodnie z art. 96 ust. 4 lub art. 97 ust. 4,
    - w przypadku transferu bonów jednego przeznaczenia, w przypadku których miejscem dostawy towarów, których te bony dotyczą, jest terytorium kraju - podatnik, o którym mowa w art. 15, lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15,
    - w pozostałych przypadkach - podatnik, o którym mowa w art. 15, posiadający siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15, posiadająca siedzibę na terytorium kraju i zarejestrowana zgodnie z art. 97 ust. 4,
- dostawa towarów nie jest dokonywana w ramach sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju;

-

-

-W przedstawionym stanie faktycznym Wnioskodawca będzie zatem, jako zarejestrowany czynny podatnik podatku od towarów i usług podatnikiem zobowiązanym do rozliczenia dostawy wraz z montażem turbozespołu.

Nie można zatem uznać że Spółka prawidłowo rozpoznała wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów dotyczące nabycia turbozespołu. W przedstawionym stanie faktycznym nie dochodzi bowiem do wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów i odpowiadającej mu wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów w ramach umowy między Wnioskodawcą a firma X., a do świadczenia kompleksowego, na które składa się dostaw elementów turbozespołu oraz ich montaż i którego dominującym elementem jest dostawa turbozespołu.

Przedmiotem wątpliwości Wnioskodawcy jest ustalenie, w jakim okresie Wnioskodawca powinien rozpoznać obowiązek podatkowy z tytułu opisanych we wniosku dostaw (nie stanowiących jednak wewnątrzwspólnotowego nabycia towaru ale dostawę wraz z montażem).

Mając na uwadze powyższe należy wskazać, że zgodnie z ogólną zasadą, wyrażoną w art. 19a ust. 1 ustawy, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem ust. 1a, 5 i 7-11, art. 14 ust. 6, art. 20 i art. 21 ust. 1.

Na podstawie ust. 8 ww. artykułu, jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, wkład budowlany lub mieszkaniowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty, z zastrzeżeniem ust. 5 pkt 4.

Powołany przepis art. 19a ust. 1 ustawy formułuje zasadę ogólną, zgodnie z którą obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towaru bądź wykonania usługi, co oznacza, że podatek staje się wymagalny w rozliczeniu za okres, w którym dokonana została dostawa towarów bądź wykonana usługa, i co do zasady powinien być rozliczony za ten okres. Przy czym, generalnie brak jest powiązania momentu powstania obowiązku podatkowego z datą wystawienia faktury. Ponadto na podstawie art. 19a ust. 8 ustawy, w przypadku gdy przed dokonaniem dostawy towarów lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania tej zapłaty w odniesieniu do otrzymanej kwoty.

Przepisy ustawy nie przewidują szczególnego momentu powstania obowiązku podatkowego w przypadku dostawy towarów z montażem, mimo że w skład tego świadczenia wchodzą usługi montażowe, instalacyjne. Determinującym elementem takiej transakcji jest towar, zatem moment dokonania dostawy tego towaru jest momentem powstania obowiązku podatkowego, który zgodnie z zapisem art. 19a ust. 1 ustawy - powstanie, z chwilą dokonania dostawy, tj. przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel.

Należy jednak zauważyć, że realizacja kontraktu, który ma charakter dostawy towaru z montażem, różni się od klasycznego wydania towaru, gdyż wiąże się ona, obok fizycznego przekazania towaru, z wykonaniem prac montażowych czy instalacyjnych. O dokonaniu dostawy towaru z montażem zawsze decyduje jej faktyczne wykonanie (dokonanie wszystkich czynności wchodzących w skład świadczenia).

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 18 lutego 2015 r. sygn. akt III SA/Wa 2200/14 podkreślił, że oceniając moment dokonania dostawy, do czego niezbędne jest ustalenie, kiedy dochodzi do przeniesienia na nabywcę prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, nie można abstrahować od specyfiki danej sprawy i jej okoliczności faktycznych, które w sprawie z zakresu interpretacji indywidualnych opisywane są przez wnioskodawcę. Wyrok ten zapadł na tle sprawy, w której montaż i instalacja sprzętu telekomunikacyjnego były wykonane wcześniej niż to wynika z daty podpisania protokołu odbioru, sporządzanego po wykonaniu całości prac oraz przeprowadzeniu testów. Przejęcie ryzyk związanych z towarem następowało - odmiennie niż w sytuacji przedstawionej przez Spółkę we wniosku - z chwilą podpisania tego protokołu.

Sąd nadmienił, że specyfika dostawy z montażem polega na tym, że dostarczany jest towar, który bez odpowiedniego zamontowania nie może być przez nabywcę wykorzystywany - w gruncie rzeczy nie nadaje się do użytku. Dla kontrahenta (nabywcy) sens ekonomiczny przedmiotowej dostawy sprowadza się do możliwości użytkowania prawidłowo funkcjonującej infrastruktury telekomunikacyjnej, a nie poszczególnych jej elementów lub samej usługi montażu. W konsekwencji Sąd uznał, że skoro dostawa towarów łączyła się koniecznością odpowiedniego ich zainstalowania i przetestowania instalacji, to przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą przez nabywcę oraz przejście na nabywcę ryzyk związanych z przedmiotem dostawy nastąpi z chwilą podpisania protokołu akceptującego dostarczenie kompletnego i zdatnego do użytku towaru. Zatem jako moment powstania obowiązku podatkowego należało przyjąć datę podpisania protokołu akceptującego dostawę towaru zdatnego do użytku, do jakiego jest przeznaczony.

W sytuacji, gdy dostawa jest poprzedzona zapłatą zaliczki/zadatku/przedpłaty/raty obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania tej zaliczki w odniesieniu do otrzymanej kwoty.

Podkreślić należy, że zaliczka nie jest dodatkową czynnością podlegającą opodatkowaniu, lecz jest integralnie związana z daną usługą lub sprzedażą konkretnego towaru, na poczet których została uiszczona. W przypadku zaliczek ustawodawca określił jedynie inny moment powstania obowiązku podatkowego niż w przypadku sprzedaży świadczonej bez pobrania zaliczki. Zatem, zaliczka powinna podlegać opodatkowaniu na takich samych zasadach jak świadczenie, którego dotyczy.

Jak już nadmieniono, specyfika dostawy towarów wraz z montażem polega na tym, że w celu wykonania dostawy w sposób umożliwiający nabywcy korzystanie z towaru, konieczne jest przeprowadzenie czynności montażowych i ewentualnie uruchomienie dostarczonego

towaru (urządzenia). Istotą dostawy jest dostarczenie towaru w określonym stanie, tj. towaru funkcjonującego w sposób pożądany przez nabywcę (gotowego do użytku). Stąd moment dokonania dostawy, rozumianej jako moment przeniesienia ekonomicznego władztwa nad przedmiotem dostawy, należy identyfikować nie wcześniej niż po zakończeniu czynności montażowych (oraz dokonaniu ewentualnego testowania i uruchomienia, jeżeli czynności te objęte są przedmiotem dostawy). Dopiero bowiem w momencie zakończenia tych prac dostawca spełnia wszystkie zobowiązania objęte zakresem świadczenia na rzecz nabywcy.

Należy zaznaczyć, że data podpisania protokołu końcowego nie powinna być, co do zasady, traktowana jako data wykonania dostawy. Protokół taki może potwierdzać fakt wykonania prac, ich zakres, zgodność zrealizowanych prac z umową czy akceptację wystawienia faktury, jednak nie przesądzać o przeniesieniu prawa do dysponowania towarem jak właściciel.

Jednakże w sytuacji, gdy dostawa z uwagi na długi proces montażu jest poprzedzona płatnościami w ratach, które odzwierciedlają proces zaawansowania wykonanego świadczenia, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania tej raty w odniesieniu do otrzymanej kwoty (raty, zaliczki na poczet przyszłej dostawy).

Mając na uwadze fakt, że na podstawie harmonogramu płatności spółka przekazała zaliczkę w kwocie (...) PLN po podpisaniu umowy, a pozostałe płatności były realizowane przelewem bankowym na podstawie otrzymanych faktur za częściowe wykonanie podzespołów wchodzących w skład części turbiny i faktury na poszczególne części turbozespołu wykonywane na terytorium Czech były wystawione na kilka miesięcy przed faktycznym dostarczeniem towaru przez zagranicznego dostawcę, stwierdzić należy, że Spółka winna rozpoznać obowiązek podatkowy dla każdej płatności dokonanej przed dokonaniem dostawy turbozespołu.

W ocenie Organu, do przeniesienia prawa do rozporządzania turbozespołem (...), będącym przedmiotem transakcji doszło wraz z 72-godzinnym ruchem próbnym, którym zakończył się okres realizacji przedmiotu umowy, i po którym nastąpiło podpisanie protokołu przekazania turbozespołu do eksploatacji. W konsekwencji, obowiązek podatkowy dla opisanej dostawy powstanie właśnie w tym momencie.

Zatem w analizowanej sprawie obowiązek podatkowy powstanie w momencie zakończenia montażu przedmiotu Umowy w zakresie kwoty pozostającej do zapłaty po uwzględnieniu wpłaconych zaliczek

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy należało uznać za nieprawidłowe.

Odnosząc się do interpretacji indywidualnej sygn. 0114-KDIP1-2.4012.610.2019.2.MC powołanej przez Wnioskodawcę należy wskazać, że interpretacje są wydawane w indywidualnych sprawach i nie wiążą innych organów w sprawach innych podatników. Ponadto interpretacja powołana przez Wnioskodawcę na poparcie własnego stanowiska rozstrzyga w stanie faktycznym i zdarzeniu przyszłym odmiennych od sytuacji

przedstawionej we wniosku. Przede wszystkim z opisu wymienionej sprawy wynika, że zakres świadczeń obejmuje w szczególności dostawę komponentów do turbin wiatrowych, ale bez ich montażu, co ma miejsce w sprawie będącej przedmiotem niniejszego rozstrzygnięcia.

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego we wniosku i stanu prawnego obowiązującego w dniu zaistnienia zdarzenia.

Interpretacja traci ważność w przypadku zmiany któregokolwiek z elementów przedstawionego zdarzenia przyszłego lub zmiany stanu prawnego.

Zgodnie z art. 14na Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k–14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

- z zastosowaniem art. 119a;
- w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
- z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych.

Powyższe unormowania należy odczytywać łącznie z przepisami art. 33 ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2193 z późn. zm.), wprowadzającymi regulacje intertemporalne.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w (...), za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2019 r., poz. 2325).

Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach (art. 47 § 1 ww. ustawy) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała lub drogą elektroniczną na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 54 § 1a ww. ustawy), w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy). W przypadku pism i załączników wnoszonych w formie dokumentu elektronicznego odpisów nie dołącza się (art. 47 § 3 ww. ustawy). W przypadku wnoszenia skargi w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii jako najwłaściwszy proponuje się kontakt z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego ePUAP.

Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

3.4. 0114-KDIP1-2.4012.198.2023.2.RM

Typ	Interpretacja indywidualna
Sygnatura	0114-KDIP1-2.4012.198.2023.2.RM
Autor	Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
Status	Aktualna
Data wydania	2023-07-21
Link	https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/554360

Interpretacja indywidualna – stanowisko prawidłowe

Szanowni Państwo,

stwierdzam, że Państwa stanowisko w sprawie oceny skutków podatkowych opisanego stanu faktycznego oraz zdarzenia przyszłego w podatku od towarów i usług w zakresie pytań 1-5 jest prawidłowe.

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

12 maja 2023 r. wpłynął Państwa wniosek z 4 maja 2023 r. o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy rozpoznania i opodatkowania dostawy z montażem, importu towarów oraz prawa do odliczenia podatku naliczonego wykazanego w dokumencie celnym. Uzupełnili go Państwo – w odpowiedzi na wezwanie – pismem z 10 lipca 2023 r. (wpływ za pośrednictwem ePUAP 10 lipca 2023 r.). Treść wniosku jest następująca:

Opis stanu faktycznego oraz zdarzenia przyszłego

Jesteście Państwo producentem i dystrybutorem optycznych soczewek okularowych będących wyrobami medycznym. Mają Państwo siedzibę i miejsce zarządu na terytorium Polski. Państwa klientami są salony optyczne, sieci salonów optycznych i hurtownie optyczne. Soczewki okularowe stanowią dla Państwa towary handlowe (soczewki nabywane od innych producentów/dystrybutorów w celu ich dalszej odsprzedaży) bądź produkty (soczewki wytwarzane samodzielnie przez Państwa). Spółka prowadzi więc oprócz działalności handlowej również działalność produkcyjną, wytwarzając samodzielnie soczewki okularowe.

Do działalności produkcyjnej wykorzystują Państwo wyspecjalizowane urządzenia/maszyny („Urządzenia”), które nabywają Państwo w kraju i za granicą. W

przypadku urządzeń nabywanych za granicą, są one nabywane od dostawców z krajów Unii Europejskiej albo z krajów trzecich.

Niektóre z Urządzeń wymagają wsparcia dostawcy w zakresie ich montażu. Montaż taki obejmuje skomplikowane czynności techniczne, które wykonywane są - po dostawie Urządzeń do Spółki - przez wysoko wykwalifikowanych specjalistów (inżynierów) delegowanych przez dostawcę. Czynności wykonywane przez inżynierów przysłanych przez dostawcę obejmują podłączenie Urządzenia do zasilania, podłączenie go do innych instalacji (wodnej, sprężonego powietrza, kanalizacji etc.), kalibrację fizyczną, aktualizację oprogramowania i ustawienie odpowiednich parametrów w oprogramowaniu, uczestnictwo w testach, implementację niezbędnych poprawek. Czynności te wymagają specjalistycznej wiedzy i w żadnym przypadku czynności tych nie można uznać za możliwe do wykonania samodzielnie przez pracowników Spółki, nie mogą one zostać uznane za proste czynności umożliwiające funkcjonowanie montowanych/instalowanych Urządzeń zgodnie z ich przeznaczeniem.

Realizacja świadczeń dostawcy objętych umową stanowi z gospodarczego punktu widzenia jedną całość. Dostawca w ramach umowy zobowiązuje się względem Państwa do uzyskania założonego przez Państwa celu w postaci nabycia Urządzenia, gotowego do działania. Ponieważ dostawca bierze odpowiedzialność za końcowy efekt prac (zobowiązany jest zapewnić prawidłowe działanie Urządzenia), wydzielanie z tego kompleksowego świadczenia dostawy Urządzenia lub samej usługi montażu/instalacji czy szkolenia pracowników Spółki z jego obsługi nie miałoby gospodarczego uzasadnienia i byłoby wydzieleniem o charakterze sztucznym. Dostawa Urządzenia oraz jego montaż i przeszkolenie pracowników Spółki z jego obsługi są ze sobą nierozerwalnie związane, żadne z tych świadczeń nie ma dla Spółki osobno od innych pełnej wartości.

Umowy z dostawcami Urządzeń zazwyczaj przewidują płatności zaliczkowe przed dokonaniem dostawy, często wyodrębniają też z całości kwoty należnej dostawcy wartość prac montażowych i instalacyjnych, wykonywanych przez inżynierów delegowanych przez dostawcę. Obsługa Urządzeń jest zazwyczaj na tyle skomplikowana, że wymagane jest również przeszkolenie pracowników Spółki w tym zakresie, koszt takiego szkolenia również jest zazwyczaj wyodrębniany w umowie.

Między zapłatą zaliczki/zaliczek a faktyczną dostawą Urządzenia może upłynąć pewien okres czasu, zazwyczaj kilka miesięcy. Po zapłacie zaliczki/zaliczek Spółka będzie występować jako importer, a w konsekwencji będzie zobowiązana do przedstawienia Urządzeń do odprawy celnej i do rozliczenia podatku VAT z tytułu dokonanego importu towaru. Własność Urządzeń przechodzi na Spółkę z chwilą dokonania zapłaty całości ceny, a więc zazwyczaj po uruchomieniu Urządzeń. Zakończenie instalacji/montażu potwierdzane jest zawsze protokołem zdawczo-odbiorczym.

Jesteście Państwo czynnym i zarejestrowanym podatnikiem podatku od towarów i usług. Dostawcy Urządzeń nie są zarejestrowani dla celów VAT w Polsce i nie posiadają tu stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.

Elementy transgraniczne stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego

Elementy transgraniczne stanu faktycznego obejmują dostawę Urządzeń z krajów spoza Unii Europejskiej, w tym ze Szwajcarii oraz przyjazd specjalistów (inżynierów) delegowanych przez dostawców Urządzeń, w celu wykonania ich instalacji w zakładzie produkcyjnym Spółki i przeszkolenia jej personelu.

Przywóz Urządzeń z krajów trzecich wiąże się z ich odprawą celną i koniecznością rozliczenia przez Spółkę należności celnych, w szczególności podatku należnego VAT od importu towarów oraz z otrzymaniem przez nią komunikatu celnego PZC, z wykazanym w nim ww. podatkiem.

W uzupełnieniu wniosku w zakresie stanu faktycznego wskazali Państwo, że faktura zaliczkowa (...) nr (...) została wystawiona w dniu (...) 2022 r. i obejmowała część wartości urządzenia, zaliczka na poczet dostawy Urządzenia została zapłacona w dniu (...) 2022 r., przedmiot transakcji ujęty na tej fakturze zaliczkowej został określony przez sprzedawcę jako „zaliczka na poczet zamówienia".

Druga faktura zaliczkowa (...) nr (...) została wystawiona w dniu (...) 2023 r. i obejmowała część wartości urządzenia, faktura ta została zapłacona w dniu (...) 2023 r., przedmiot transakcji ujęty na tej fakturze zaliczkowej został określony przez sprzedawcę jako „zaliczka na poczet zamówienia".

Trzecia faktura, określona jako „faktura końcowa" (...) nr (...) została wystawiona w dniu (...) 2023 r. i obejmowała pozostałą część wartości urządzenia, kwota wynikająca z tej faktury została zapłacona w dniu (...) 2023 r., a przedmiot transakcji ujęty na tej fakturze końcowej został określony przez sprzedawcę jako wyliczenie wszystkich dostarczanych elementów urządzenia (faktura ma wiele szczegółowych pozycji), wykazano na niej też łączną wartość urządzenia i - jako kwoty ujemne - kwoty wynikające z dwóch poprzednio wystawionych faktur zaliczkowych.

Urządzenie dostarczone zostało do Polski ze Szwajcarii, odprawa celna miała miejsce w dniu (...) 2023 r., w tym też dniu powstał dług celny.

Urządzenie dostarczono do zakładu Spółki w (...) w dniu (...) 2023 r. (data otrzymania na dokumencie przewozowym CMR), dostawa odbywała się na warunkach Incoterms EXW (wynajęty polski przewoźnik - (...)).

Na Spółce ciążył obowiązek uiszczenia należności celnych wykazanych na dokumencie (...) z dnia (...) 2023 r. nr (...), nr własny-(...), tj. cła oraz podatku od towarów i usług z tytułu importu towaru, odprawy celnej dokonywał przedstawiciel celny Spółki - firma (...) S.A., Spółka uiściła należne cło i podatek od towarów i usług w dniu (...) 2023 r.

W treści ww. dokumentu celnego importowego wykazano:

a) Sprzedawcę ze Szwajcarii jako nadawcę (czyli eksportera);

b) Spółkę jako odbiorcę (czyli importera);

c) agencję celną (...) S.A. jako przedstawiciela.

Do wartości celnej urządzenia wliczono całą wartość urządzenia, wynikała ona z faktury zaliczkowej, bez kosztów jego montażu i szkolenia, objętych fakturą końcową.

Montaż urządzenia prowadzony był przez specjalistów przysłanych przez sprzedawcę i miał miejsce w Polsce, testy zamontowanego przez sprzedawcę urządzenia miały miejsce w dniach (…) 2023 r. w zakładzie produkcyjnym Spółki znajdującym się w (...) (Polska).

Protokół końcowy („…") został przez przedstawicieli Spółki i sprzedawcy podpisany w dniu (…) 2023 r. w (...), po zakończeniu montażu, szkolenia i testów urządzenia, w tym dniu nastąpiło wykonanie przedmiotu umowy przez sprzedawcę.

Przeniesienie na Spółkę prawa do dysponowania/rozporządzania Urządzeniem nastąpiło w dniu podpisania protokołu końcowego, w tym dniu Urządzenie znajdowało się na terytorium Polski.

W dniu (…) 2023 r. wystawiona została jeszcze przez sprzedawcę dodatkowa faktura („…") nr (…), która obejmowała wyłącznie koszty montażu urządzenia i przeszkolenia z jego obsługi, faktura ta została zapłacona w dniu (…) 2023 r.

Przedmiot transakcji ujęty na fakturze końcowej nr (…) został określony przez sprzedawcę jako „Instalacja i szkolenie" (cena obejmowała wynagrodzenie za czas podróży, czas pracy, jak również koszty przelotu, zakwaterowania i diet).

Nie wystąpiły okoliczności, o których mowa w art. 19a ust. 10a i 11 ustawy o podatku od towarów i usług.

Urządzenie będące przedmiotem importu jest wykorzystywane przez Spółkę do wykonywania czynności opodatkowanych (produkcja).

Urządzenie będące przedmiotem importu jest dla Spółki środkiem trwałym, w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Dodatkowo, odnośnie zdarzenia przyszłego wskazali Państwo, że ponieważ faktury takie nie zostały jeszcze wystawione (zdarzenie przyszłe), nie wiadomo, jaka będzie dokładnie treść faktur wystawianych przez sprzedawców urządzeń, zwłaszcza, że mogą być to różne podmioty z różnych krajów trzecich, jednak mając na uwadze istotną wartość tego typu urządzeń za pewne należy uznać dokonywanie dostaw dopiero po uiszczeniu przez Spółkę przedpłaty/zaliczki, a co za tym idzie prawdopodobnie wystawiane będą faktury zaliczkowe na wartość urządzenia i końcowe na koszty montażu i szkolenia, ewentualnie na pozostałą wartość urządzenia nie objętą fakturą zaliczkową.

Spółka spodziewa się podobnych dostaw w przyszłości ze Szwajcarii, jednak mogą być to też dostawy z innych państw trzecich, nie należących do Unii Europejskiej, na chwilę obecną

trudno jest jednoznacznie wskazać zamkniętą listę państw, z których dostawy takie mogą nastąpić.

Dostawy takich urządzeń będą miały miejsce wyłącznie do Polski, Spółka nie prowadzi działalności w innych krajach.

Montaż urządzeń prowadzony będzie przez specjalistów przysłanych przez sprzedawcę i będzie miał miejsce w Polsce, po dostawie tu urządzenia.

Na Spółce będzie ciążył obowiązek zapłaty cła i będzie ona widniała na dokumencie celnym importowym jako odbiorca (importer).

Ponieważ montaż i szkolenie odbywać się będą już po dostawie urządzeń do Polski, ich wartość nie będzie wliczana do wartości celnej urządzeń.

Nie wystąpią okoliczności, o których mowa w art. 19a ust. 10a i 11 ustawy o podatku od towarów i usług.

Przeniesienie na Spółkę prawa do dysponowania/rozporządzania urządzeniami następować będzie w dniu zapłaty faktury końcowej za każde z nich, w tym dniu urządzenia znajdować się będą na terytorium Polski.

Urządzenia będące przedmiotem importu będą wykorzystywane przez Spółkę do wykonywania czynności opodatkowanych (produkcja).

Urządzenia będące przedmiotem importu będą dla Spółki środkami trwałymi, w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Ponadto doprecyzowali Państwo, że zadając pytanie nr 2, Spółka wnosi o potwierdzenie, że ma prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony wykazany w dokumencie importowym PZC (...) w pliku JPK-V7M składanym za miesiąc otrzymania tego dokumentu celnego albo za jeden z trzech kolejnych okresów rozliczeniowych, w oparciu o art. 86 ustawy o podatku od towarów i usług.

Natomiast w pytaniu nr 4, Spółka wnosi o potwierdzenie, że koszty instalacji/montażu urządzeń ponoszone po dostarczeniu tych urządzeń na terytorium Polski, które to koszty nie zostały ujęte w podstawie opodatkowania z tytułu importu towarów, należy opodatkować jako dostawę towarów z montażem i rozpoznać obowiązek podatkowy z tego tytułu w dacie zakończenia instalacji/montażu, nie później niż w dacie zapłaty kwot z tego tytułu należnych.

Pytania

1) Czy uiszczane przed dostawą Urządzeń zaliczki powinny być wykazywane dla celów podatku od towarów i usług jako dostawy towaru z montażem, w rozumieniu art. 22 ust. 1 pkt 2 uptu i opodatkowane na zasadzie odwrotnego obciążenia na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 5 uptu, z obowiązkiem podatkowym w dacie zapłaty tych zaliczek, czyli ujmowane w

JPK_V7M w polach P_31 (wartość netto) i P_32 (podatek należny) i w polach P_40 (kwota netto) i P_41 (podatek naliczony)?

2) Jak Spółka powinna ująć dla celów podatku od towarów i usług otrzymany komunikat celny obejmujący import towaru, tj. cenę za Urządzenie, gdy podstawa opodatkowania wykazywana dla celów importu obejmuje całą wartość Urządzenia, łącznie z uiszczonymi już zaliczkami, nie obejmuje natomiast kosztów jego instalacji/montażu ani kosztów szkolenia pracowników Spółki z jego obsługi, tj. czy Spółka ma prawo do odliczenia podatku naliczonego wykazanego w tym dokumencie?

3) Czy Spółka po dokonaniu ww. importu towaru powinna dokonać korekty in minus rozliczenia uiszczonych zaliczek, jeśli tak, to czy powinna dokonać tej korekty w JPK_V7M składanym za miesiąc, w którym rozliczyła podatek należny z tytułu importu Urządzeń?

4) Jak Spółka powinna zakwalifikować dla celów podatku od towarów i usług koszty instalacji/montażu Urządzeń, nie ujęte w podstawie podatkowania importu towaru (dokumencie PZC), ponoszone już po dostawie Urządzenia do Polski i w jakim momencie powinna rozpoznać z tego tytułu obowiązek podatkowy?

5) Jak Spółka powinna zakwalifikować dla celów podatku od towarów i usług koszty przeprowadzonego szkolenia jej pracowników z obsługi Urządzeń i w jakim momencie powinna rozpoznać z tego tytułu obowiązek podatkowy?

Państwa stanowisko w sprawie

Państwa zdaniem:

1)Uiszczane przed dostawą Urządzeń zaliczki powinny być wykazywane dla celów podatku od towarów i usług jako dostawy towaru z montażem w rozumieniu art. 22 ust. 1 pkt 2 uptu w związku z art. 17 ust. 1 pkt 5 uptu z obowiązkiem podatkowym w dacie zapłaty tych zaliczek, czyli ujmowane w JPK_V7M w polach P_31 (wartość netto) i P_32 (podatek należny) i w polach P_40 (kwota netto) i P_41 (podatek naliczony).

2)Spółka ma prawo do rozliczenia podatku naliczonego wykazanego w dokumencie importowym PZC w JPK_V7M składanym za miesiąc jego otrzymania lub za jeden z trzech kolejnych okresów rozliczeniowych.

3)Spółka w miesiącu rozliczenia podatku należnego z tytułu ww. importu towaru powinna dokonać korekty in minus rozliczenia uiszczonych zaliczek, w oparciu o art. 30c ust. 2 uptu.

4)Spółka powinna zakwalifikować dla celów podatku od towarów i usług koszty instalacji/montażu Urządzeń nie ujęte w podstawie opodatkowania importu towaru (dokumencie PZC), ponoszone już po dostawie Urządzenia do Polski, jako dostawę towaru z montażem i rozpoznać z tego tytułu obowiązek podatkowy w dacie zakończenia montażu, nie później niż w dacie zapłaty kwot z tego tytułu należnych.

5)Spółka powinna zakwalifikować dla celów podatku od towarów i usług koszty przeprowadzonego szkolenia jej pracowników z obsługi Urządzeń jako dostawę towaru z montażem i rozpoznać z tego tytułu obowiązek podatkowy w dacie zakończenia montażu, nie później niż w dacie zapłaty kwot z tego tytułu należnych, gdyż nie jest to odrębne świadczenie otrzymane od dostawcy, lecz element świadczenia kompleksowego i samodzielnie szkolenie nie miałoby dla Spółki wartości, więc uznawanie go za osobną usługę byłoby działaniem sztucznym.

Uzasadnienie stanowiska

Regulacje prawne

Zgodnie z art. 22 ust. 1 pkt 2 uptu, miejscem dostawy towarów, które są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, przez dokonującego ich dostawy lub przez podmiot działający na jego rzecz jest miejsce, w którym towary są instalowane lub montowane, przy czym nie uznaje się za instalację lub montaż prostych czynności umożliwiających funkcjonowanie montowanego lub instalowanego towaru zgodnie z jego przeznaczeniem.

Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4 i 5 ustawy o podatku od towarów i usług, podatnikami są m.in. osoby prawne:

1)nabywające towary, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

- dokonującym ich dostawy na terytorium kraju jest podatnik nieposiadający siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju,
- nabywcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15, posiadający siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju,
- dostawa towarów nie jest dokonywana w ramach wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość lub sprzedaży na odległość towarów importowanych rozliczanej w procedurze szczególnej.

2)nabywające usługi, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

- usługodawcą jest podatnik nieposiadający siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, a w przypadku usług, do których stosuje się art. 28e, podatnik ten nie jest zarejestrowany zgodnie z art. 96 ust. 4,
- usługobiorcą jest w przypadku usług, do których stosuje się art. 28b - podatnik, o którym mowa w art. 15.

Zgodnie z art. 30c uptu:

1)Podstawy opodatkowania z tytułu importu usług nie ustala się, w przypadku gdy wartość usługi została wliczona do podstawy opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia

towarów lub wartość usługi, na podstawie odrębnych przepisów, zwiększa wartość celną importowanego towaru.

2)Podstawy opodatkowania przy dostawie towarów, dla których zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 podatnikiem jest nabywca tych towarów, nie ustala się, w przypadku gdy podatek od towarów, które są na terytorium kraju instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, został w całości z tytułu ich importu pobrany od podatnika dokonującego nabycia tych towarów. Jeżeli jednak kwota podatku z tytułu importu towarów jest niższa od kwoty podatku, jaka byłaby należna z tytułu dostawy tych towarów na terytorium kraju, podatnik dokonujący ich nabycia jest obowiązany do rozliczenia tej różnicy.

Definicja instalacji/montażu

Zastosowanie zasady ogólnej, czyli opodatkowania całości transakcji w miejscu, w którym znajdują się towary w momencie rozpoczęcia wysyłki, prowadziłby do opodatkowania kosztów instalacji lub montażu na preferencyjnych zasadach w państwie, z którego dokonywana jest wysyłka. Koszt montażu i instalacji często stanowi znaczną część ceny towaru, stąd przyjęcie w art. 22 ust. 1 pkt 2 uptu zasady opodatkowania takiej transakcji w całości w miejscu, w którym towary są instalowane lub montowane.

Przepisy ustawy nie definiują pojęć „montaż" ani „instalacja". Zgodnie ze słownikiem języka polskiego PWN (wersja internetowa www.pwn.pl) „montaż" to składanie maszyn, aparatów, urządzeń itp. z gotowych części, zakładanie, instalowanie urządzeń technicznych, zaś „instalacja" to montowanie gdzieś urządzeń technicznych.

Takie rozumienie powyższych terminów podzielają również organy podatkowe i sądy administracyjne.

Zgodnie z opinią wyrażoną przez organ podatkowy w postępowaniu toczonym przed WSA w Krakowie w sprawie rozstrzygniętej wyrokiem z dnia 6 maja 2011 r. (I SA/Kr 1973/10, LEX nr 990970)„«montaż» to składanie maszyn czy urządzeń z gotowych części w jedną całość, czyli jest to proces łączenia elementów składowych w gotowy wyrób. Przywołany przepis wskazuje jedynie, że nie uznaje się za instalację lub montaż prostych czynności umożliwiających funkcjonowanie montowanego lub instalowanego towaru zgodnie z jego przeznaczeniem, nie stanowi natomiast montażu czynność prosta, która nie wymaga specjalistycznej wiedzy. Co do zasady zatem za montaż należy uznawać takie czynności, które wymagają pewnych wiadomości (umiejętności) specjalnych."

Tak więc w przypadkach będących przedmiotem niniejszego wniosku, zdaniem Spółki, mamy do czynienia z dostawą towaru z montażem, w rozumieniu art. 22 ust. 1 pkt 2 uptu.

Rozliczanie zaliczek

W przypadku dostawy towaru wraz z montażem, w rozumieniu art. 22 ust. 1 pkt 2 uptu, Spółka obowiązana jest w odniesieniu do uiszczanych na rzecz dostawcy zaliczek rozliczyć podatek należny samodzielnie, w oparciu o art. 17 ust. 1 pkt 5 uptu.

Przepisy nie przewidują w tym zakresie szczególnego momentu powstania obowiązku podatkowego, zastosowanie więc znajdzie zdaniem Spółki, przepis art. 19a ust. 8 uptu, zgodnie z którym jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania, w odniesieniu do otrzymanej kwoty.

Stosownie do art. 86 ust. 2 pkt 4 lit. b uptu, kwotę podatku naliczonego stanowi kwota podatku należnego z tytułu dostawy towarów, dla której zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 lub 7 podatnikiem jest ich nabywca, Spółka będzie więc uprawniona do rozliczenia tego podatku jako podatku naliczonego.

Odprawa celna Urządzeń i rozpoznanie importu towarów

W związku z przemieszczaniem nabywanych Urządzeń z terytorium kraju dostawcy (państwa trzeciego) na terytorium Polski wystąpi import towarów, o którym mowa w art. 2 pkt 7 uptu (wskazany przez Spółkę art. 2 pkt 9 uznano za oczywistą omyłkę).

Zgodnie z art. 26a ust. 1 uptu, miejscem importu towarów jest terytorium państwa członkowskiego, na którym towary znajdują się w momencie ich wprowadzenia na terytorium Unii Europejskiej.

W myśl art. 17 ust. 1 pkt 1 ustawy - podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne na których ciąży obowiązek uiszczenia cła, również w przypadku, gdy na podstawie przepisów celnych importowany towar jest zwolniony od cła albo cło na towar zostało zawieszone, w części lub w całości, albo zastosowano preferencyjną, obniżoną lub zerową stawkę celną.

Obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów powstaje z chwilą powstania długu celnego, z zastrzeżeniem ust. 10a i 11 (art. 19a ust. 9 uptu).

Stosownie do art. 33 ust. 1 ustawy - podatnicy, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 1 i 2 oraz ust. 1b, są obowiązani do obliczenia i wykazania w zgłoszeniu celnym kwoty podatku, z uwzględnieniem obowiązujących stawek, z zastrzeżeniem art. 33b, a zgodnie z art. 33 ust. 4 uptu podatnik jest obowiązany, w terminie 10 dni, licząc od dnia jego powiadomienia przez organ celny o wysokości należności podatkowych, do wpłacenia kwoty obliczonego podatku, z zastrzeżeniem art. 33a-33c.

Tak więc, ponieważ będą Państwo występować jako importer, będą Państwo zobowiązani do rozliczenia podatku VAT z tytułu dokonanego importu.

Odnosząc się natomiast do kwestii opodatkowania zaliczek na poczet importowanych towarów należy wskazać, że zgodnie z art. 19a ust. 9 uptu, obowiązek podatkowy z tytułu

importu towarów powstaje z chwilą powstania długu celnego, który to powstaje z chwilą przyjęcia zgłoszenia celnego. Wpłata zaliczki/zaliczek na poczet importu towarów z kraju trzeciego nie powoduje więc powstania obowiązku podatkowego w imporcie towarów. Dopiero w momencie, gdy nastąpi faktyczne sprowadzenie towarów na obszar celny Unii Europejskiej, dopuszczenie ich do obrotu i powstanie długu celnego, możemy mówić o zrealizowaniu importu i obowiązku zapłaty podatku z tego tytułu. Do tego momentu na podatniku nie ciążą żadne obowiązki w zakresie rozliczenia VAT w związku z importem towarów.

Podatek należny z tytułu importu Urządzeń stanie się dla Spółki podatkiem naliczonym - na podstawie art. 86 ust. 1 i 2 uptu, zgodnie z treścią którego w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, przy czym kwotę podatku naliczonego w przypadku importu towarów stanowi kwota wynikająca z otrzymanego dokumentu celnego (PZC).

Korekta podstawy opodatkowania w celu uniknięcia zdublowania wartości

Zdaniem Spółki:

a)będzie ona miała prawo do skorygowania podatku należnego,

b)będzie ona miała obowiązek skorygowania podatku naliczonego

–rozliczonego w oparciu o art. 17 ust. 1 pkt 5 uptu i art. 86 uptu od uiszczonych na rzecz dostawców zaliczek, a podstawą prawną do tego będzie wyżej zacytowany art. 30c ust. 2 uptu.

Po zapłacie zaliczek na poczet nabycia Urządzenia z montażem i rozliczeniu podatku z tego tytułu zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 uptu, Spółka jako importer, dokona importu tych Urządzeń i będzie zobowiązana do zapłaty podatku z tytułu dokonanego importu towaru. Podstawa opodatkowania będzie obejmować całą wartość Urządzeń, a więc ponownie do podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług zaliczona zostanie wartość zaliczek na Urządzenia.

W konsekwencji, w braku dokonania korekty nastąpiłoby dwukrotne opodatkowanie części ceny za nabywane Urządzenia, tj. raz w związku z wystąpieniem dostawy, dla której podatnikiem jest nabywca, w odniesieniu do wartości zapłaconych zaliczek, a drugi raz w związku z dokonaniem importu towarów - obejmującego całą wartość nabytych Urządzeń, łącznie z zaliczkami.

Aby temu zapobiec ustawodawca wprowadził art. 30c ust. 2 uptu, na mocy którego Spółka będzie miała prawo do korekty in minus podatku od zapłaconych zaliczek, rozliczonego uprzednio na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 5 uptu - a zatem w stosunku do zaliczek wpłaconych na poczet nabycia maszyny z montażem należy dokonać korekty podstawy opodatkowania, a w konsekwencji korekty podatku należnego i naliczonego.

Zgodnie z treścią art. 81 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja Podatkowa, jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, podatnicy, płatnicy i inkasenci mogą skorygować uprzednio złożoną deklarację. Skorygowanie deklaracji następuje przez złożenie korygującej deklaracji.

Zgodnie z art. 29a ust. 15a uptu, w przypadku importu usług oraz dostawy towarów, dla której zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 podatnikiem jest ich nabywca, gdy podstawa opodatkowania uległa obniżeniu, korekty tej podstawy dokonuje się w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym zaistniała przyczyna obniżenia podstawy opodatkowania.

W analizowanym stanie faktycznym przyczyna dokonania korekty powstanie dopiero w chwili rozliczenia importu Urządzeń, kiedy to na podstawie art. 30c ust. 2 uptu dojdzie do wyłączenia wcześniej zapłaconej zaliczki z podstawy opodatkowania, a zatem korektę należy wykazać w rozliczeniu za okres, w którym Spółka rozliczy podatek należny z tytułu dokonania importu towarów.

Powyższe znajduje potwierdzenie w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 27 lutego 2018 r. sygn. 0112-KDIL1-3.4012.602.2017.1.KB.

Wartość celna Urządzeń

Definicję wartości celnej można znaleźć w przepisach Rozporządzenia Rady (EWG) nr 2973/92 z 12 października 1992 r., ustanawiających Wspólnotowy Kodeks Celny. Zgodnie z art. 29 tego rozporządzenia przez wartość celną rozumie się wartość transakcyjną - czyli cenę faktycznie zapłaconą lub należną za towary, które zostały sprzedane w celu wwiezienia ich na obszar celny Wspólnoty.

Dodatkowo w wartości celnej, zgodnie z art. 32 rozporządzenia, mogą być zawarte poniesione przez kupującego koszty:

- prowizji (poza prowizją od zakupu) i pośrednictwa,
- pojemników, jeśli na potrzeby celne traktowane są łącznie z towarem,
- pakowania (robocizna, materiały),
- transportu, ubezpieczenia, opłat załadunkowych i manipulacyjnych związanych z transportem, do miejsca ich wprowadzenia na obszar celny Wspólnoty,
- wartość (w odpowiedniej proporcji) materiałów, komponentów, części i podobnych elementów, które stanowią część składową lub przynależność przywiezionych towarów narzędzi, matryc, form i podobnych elementów, użytych przy produkcji przywiezionych towarów,
- materiałów zużytych przy produkcji przywiezionych towarów,
- prac inżynieryjnych, badawczych, artystycznych i projektowych oraz planów i szkiców wykonanych poza Wspólnotą i niezbędnych do produkcji przywiezionych towarów, dostarczonych bezpośrednio lub pośrednio przez kupującego, bezpłatnie lub po obniżonej cenie, do użytku związanego z produkcją i sprzedażą przywożonych towarów na wywóz,

- honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne dotyczące towarów, dla których ustalana jest wartość celna, które musi opłacić nabywca, zarówno bezpośrednio, jak i pośrednio, jako warunek sprzedaży wycenianych towarów,
- wartość jakiejkolwiek części dochodu z tytułu dalszej odsprzedaży, dyspozycji lub wykorzystania przywiezionych towarów, która przypada bezpośrednio lub pośrednio sprzedającemu.

Powyższe elementy zwiększą zatem wartość celną towaru wyłącznie wtedy, jeśli uprzednio nie zostały one wliczone do ceny rzeczywiście zapłaconej lub należnej.

Z powyższego wynika, że do wartości celnej Urządzeń nie zalicza się wartości prac inżynieryjnych (instalacji/montażu) oraz kosztów szkolenia z obsługi Urządzeń, wykonanych już po ich przywiezieniu na terytorium Polski, czyli po odprawie celnej. Kwoty przypadające na te usługi pomocnicze muszą więc zostać samodzielnie rozliczone dla celów podatku od towarów i usług przez Spółkę.

Dostawa Urządzeń jako świadczenie kompleksowe

Koncepcję opodatkowania świadczeń kompleksowych wypracował Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, w orzeczeniach wydanych na podstawie pierwotnie obowiązującej Szóstej Dyrektywy Rady (77/388/EWG) oraz obecnie obowiązującej dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. W szczególności w wyroku w sprawie C-349/96 Card Protection Plan Ltd. Trybunał uznał, że każde świadczenie powinno być, co do zasady, traktowane jako świadczenie odrębne i niezależne. Jeżeli jednak dwa lub więcej niż dwa świadczenia (czynności) dokonane przez podatnika są tak ściśle powiązane, że obiektywnie tworzą w aspekcie gospodarczym jedną całość, to wszystkie te świadczenia lub czynności stanowią jednolite świadczenie dla celów podatku od wartości dodanej.

Stanowisko zgodne z powyższym zajmują też polskie organy podatkowe, przykładowo w interpretacji indywidualnej z 11 września 2017 r. Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej sygn. 0112.KDIL1-3.4012.248.2017.2.AP wskazano, że „zgodnie z ukształtowaną już obecnie praktyką orzeczniczą, jedna transakcja występuje wówczas, gdy dwa lub więcej elementów albo dwie lub więcej czynności, dokonane przez podatnika są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny. Aby można było mówić o świadczeniu kompleksowym, musi istnieć możliwość wyróżnienia kilku ściśle ze sobą powiązanych elementów składowych, obiektywnie tworzących jedną całość, z których jeden stanowi świadczenie główne, a pozostałe mają wobec niego charakter pomocniczy. Tym samym, aby móc wskazać, że dane świadczenie jest świadczeniem złożonym (kompleksowym), powinno składać się ono z różnych świadczeń, których realizacja prowadzi jednak do jednego celu. Na świadczenie złożone składa się bowiem kombinacja różnych czynności, prowadzących do realizacji określonego celu - do wykonania świadczenia głównego, na które składają się różne świadczenia pomocnicze. Natomiast usługę należy uznać za pomocniczą, jeśli nie stanowi ona celu samego w sobie, lecz jest środkiem do pełnego zrealizowania lub wykorzystania świadczenia zasadniczego. Pojedyncza usługa traktowana jest jako element

świadczenia kompleksowego wówczas, jeżeli cel świadczenia usługi pomocniczej jest zdeterminowany przez świadczenie główne oraz nie można wykonać lub wykorzystać świadczenia głównego bez świadczenia pomocniczego".

W ocenie Spółki, przedmiotowe transakcje obejmują świadczenie złożone, kompleksowe, którego przedmiotem są dostawy Urządzeń wraz z ich montażem/instalacją, a celem tych transakcji jest umożliwienie Spółce prowadzenia procesów produkcyjnych za pomocą w pełni sprawnych i należycie skonfigurowanych Urządzeń i personelu potrafiącego je obsługiwać. Elementy składowe takiego świadczenia kompleksowego, takie jak pakowanie, transport, montaż/instalacja szkolenie czy programowanie nie mają charakteru samodzielnego, nie zostałyby zakupione bez zakupu samego Urządzenia i nie miałyby dla Spółki żadnej wartości i sensu ekonomicznego, gdyby nie świadczenie główne, a wyszczególniona w umowach odrębna wycena niektórych z tych świadczeń jest wyłącznie elementem cenotwórczym dostarczanego towaru, jego składnikiem kalkulacyjnym i wskazywana jest jedynie po to, aby klient miał świadomość elementów, które wchodzą w skład ceny za całość świadczenia dostawcy.

Mając powyższe na uwadze, mającą miejsce po dostawie Urządzeń i po odprawie celnej dopłatę do pełnej ceny wynikającej z umowy z dostawcą, nie wliczoną do wartości celnej Urządzeń, a obejmującą wynagrodzenie dostawcy za montaż/instalację i ewentualne przeszkolenie pracowników Spółki z obsługi Urządzeń, należy również rozliczyć na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 5 uptu jako dostawę towaru z montażem, gdyż nie są to odrębne usługi, mające samodzielny byt podatkowoprawny. Z ww. przyczyn kwoty te nie mogą być rozliczane jako import usług.

Ocena stanowiska

Stanowisko, które przedstawili Państwo we wniosku w zakresie pytań 1-5 jest prawidłowe.

Uzasadnienie interpretacji indywidualnej

Zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.), zwanej dalej ustawą,

Opodatkowaniu tym podatkiem podlegają:

1) odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju;

2) eksport towarów;

3) import towarów na terytorium kraju;

4) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju;

5) wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

Z powyższego przepisu wynika tzw. zasada terytorialności, zgodnie z którą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają określone czynności, ale tylko w sytuacji, gdy

miejscem ich świadczenia (określanym na podstawie przepisów ustawy) jest terytorium kraju.

Przy czym, stosownie do art. 2 pkt 1 i 5 ustawy:

Przez terytorium kraju rozumie się terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (z zastrzeżeniem art. 2a).

Przez terytorium państwa trzeciego rozumie się terytorium państwa niewchodzące w skład terytorium Unii Europejskiej, z zastrzeżeniem art. 2a ust. 1 i 3.

W myśl art. 7 ust. 1 ustawy:

Przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...).

Natomiast w świetle art. 2 pkt 6 ustawy:

Towarami są rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

Na podstawie art. 8 ust. 1 ustawy:

Przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 (...).

Na podstawie art. 2 pkt 22 ustawy:

Przez sprzedaż rozumie się odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów.

Zgodnie z art. 2 pkt 7 ustawy:

Przez import towarów należy rozumieć przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium Unii Europejskiej.

Na podstawie art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy:

Miejscem dostawy towarów jest w przypadku towarów, które są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, przez dokonującego ich dostawy lub przez podmiot działający na jego rzecz - miejsce, w którym towary są instalowane lub montowane; nie uznaje się za instalację lub montaż prostych czynności umożliwiających funkcjonowanie montowanego lub instalowanego towaru zgodnie z jego przeznaczeniem.

Przy czym wskazać należy, że przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie definiują pojęć „montaż lub instalacja", niemniej jednak stosownie do cytowanego art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy, do instalacji lub montażu nie zalicza się prostych czynności umożliwiających funkcjonowanie montowanego lub instalowanego towaru zgodnie z jego przeznaczeniem.

Jako „proste czynności” należy rozumieć działania, umożliwiające funkcjonowanie danego towaru/sprzętu, które potencjalny nabywca mógłby wykonać we własnym zakresie. Zatem, za montaż lub instalację należy uznać takie czynności, które wymagają specjalistycznej wiedzy i umiejętności znanych przede wszystkim dostawcy montowanego lub instalowanego towaru/sprzętu.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy:

Podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Jednocześnie w myśl art. 17 ust. 1 pkt 1 ustawy:

Podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne na których ciąży obowiązek uiszczenia cła, również w przypadku, gdy na podstawie przepisów celnych importowany towar jest zwolniony od cła albo cło na towar zostało zawieszone, w części lub w całości, albo zastosowano preferencyjną, obniżoną lub zerową stawkę celną.

Natomiast, zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy:

Podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne nabywające towary, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

a) dokonującym ich dostawy na terytorium kraju jest podatnik nieposiadający siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, a w przypadku dostawy towarów:

- innych niż gaz w systemie gazowym, energia elektryczna w systemie elektroenergetycznym, energia cieplna lub chłodnicza przez sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej,
- innej niż transfer bonów jednego przeznaczenia
- podatnik ten nie jest zarejestrowany zgodnie z art. 96 ust. 4,

b) nabywcą jest:

- w przypadku nabycia gazu w systemie gazowym, energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym, energii cieplnej lub chłodniczej przez sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej - podmiot zarejestrowany zgodnie z art. 96 ust. 4 lub art. 97 ust. 4,
- w przypadku transferu bonów jednego przeznaczenia, w przypadku których miejscem dostawy towarów, których te bony dotyczą, jest terytorium kraju - podatnik, o którym mowa w art. 15, lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15,
- w pozostałych przypadkach - podatnik, o którym mowa w art. 15, posiadający siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności

gospodarczej na terytorium kraju lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15, posiadająca siedzibę na terytorium kraju i zarejestrowana zgodnie z art. 97 ust. 4,

c) dostawa towarów nie jest dokonywana w ramach wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość lub sprzedaży na odległość towarów importowanych rozliczanej w procedurze szczególnej, o której mowa w dziel XII w rozdziale 9, lub na zasadach odpowiadających tym regulacjom.

Stosownie do art. 17 ust. 2 ww. ustawy:

W przypadkach wymienionych w ust. 1 pkt 4 i 5, usługodawca lub dokonujący dostawy towarów nie rozlicza podatku należnego.

W myśl art. 17 ust. 1a ustawy:

Przepisy ust. 1 pkt 4 i 5 oraz ust. 2 stosuje się również, w przypadku gdy usługodawca lub dokonujący dostawy towarów posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, przy czym to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej lub inne miejsce prowadzenia działalności gospodarczej usługodawcy lub dokonującego dostawy towarów, jeżeli usługodawca lub dokonujący dostawy towarów posiada takie inne miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, nie uczestniczy w tych transakcjach.

W myśl art. 5 pkt 15, 18 i 19 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z 9 października 2013 r. ustanawiającego Unijny Kodeks Celny (Dz. Urz. UE L 269 z 10 października 2013 r. str. 1 ze zm.) – zwanym dalej UKC:

- „zgłaszający" oznacza osobę, która składa zgłoszenie celne, deklarację do czasowego składowania, przywozową deklarację skróconą, wywozową deklarację skróconą, zgłoszenie do powrotnego wywozu lub powiadomienie o powrotnym wywozie we własnym imieniu, albo osobę, w której imieniu takie zgłoszenie, deklaracja lub powiadomienie są składane;
- „dług celny" oznacza nałożony na określoną osobę obowiązek zapłaty stosownej kwoty należności celnych przywozowych lub wywozowych, określonej dla danych towarów na mocy obowiązujących przepisów prawa celnego;
- „dłużnik" oznacza każdą osobę odpowiedzialną za dług celny.

Stosownie do art. 77 UKC:

1) Dług celny w przywozie powstaje w wyniku objęcia towarów nieunijnych podlegających należnościom celnym przywozowym jedną z następujących procedur celnych:

a) dopuszczenia do obrotu, w tym na mocy przepisów o końcowym przeznaczeniu;

b) odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem z należności celnych przywozowych.

2) Dług celny powstaje w chwili przyjęcia zgłoszenia celnego.

3) Dłużnikiem jest zgłaszający. W przypadku przedstawicielstwa pośredniego dłużnikiem jest również osoba, na której rzecz dokonuje się zgłoszenia celnego. (...)

Stosownie natomiast do art. 33 ust. 1 ustawy:

Podatnicy, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 1 i 2 oraz ust. 1b, są obowiązani do obliczenia i wykazania w:

1) zgłoszeniu celnym albo

2)rozliczeniu zamknięcia, o którym mowa w art. 175 rozporządzenia 2015/2446, w przypadkach, o których mowa w art. 324 lub art. 325 rozporządzenia 2015/2447

- kwoty podatku, z uwzględnieniem obowiązujących stawek, z zastrzeżeniem art. 33b.

Przy tym, jak stanowi art. 33a ust. 1 ustawy:

Podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT czynny może rozliczyć kwotę podatku należnego z tytułu importu towarów w deklaracji podatkowej składanej za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu importu tych towarów.

Zgodnie z art. 26a ust. 1 ustawy:

Miejscem importu towarów jest terytorium państwa członkowskiego, na którym towary znajdują się w momencie ich wprowadzenia na terytorium Unii Europejskiej.

W myśl art. 26a ust. 2 ustawy:

W przypadku gdy towary zostaną objęte z momentem ich wprowadzenia na terytorium Unii Europejskiej jedną z następujących procedur:

1) uszlachetniania czynnego,

2) odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem od należności celnych przywozowych,

3) składowania celnego,

4) tranzytu, w tym także składowaniem czasowym przed objęciem towarów jedną z procedur celnych,

5) wolnego obszaru celnego

- miejscem importu takich towarów jest terytorium państwa członkowskiego, na którym towary te przestaną podlegać tym procedurom.

W myśl art. 19a ust. 1 ustawy:

Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem ust. 1a, 1b, 5 i 7-11, art. 14 ust. 6, art. 20, art. 21 ust. 1 i art. 138f.

Przy czym, na podstawie art. 19a ust. 8 ustawy:

Jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, wkład budowlany lub mieszkaniowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty (…).

Z cytowanych powyżej przepisów wynika, że co do zasady obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi. Natomiast w sytuacji, gdy przed dokonaniem dostawy towarów lub wykonaniem usługi podatnik otrzyma całość lub część zapłaty, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty.

Z konstrukcji podatku od towarów i usług wynika, że podatnik, który wykonuje czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT, zobowiązany jest opodatkować daną czynność w momencie powstania obowiązku podatkowego.

Powołany art. 19a ust. 1 ustawy formułuje zasadę ogólną, zgodnie z którą obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towaru, co oznacza, że podatek staje się wymagalny w rozliczeniu za okres, w którym dokonana została dostawa towarów i powinien być rozliczony za ten okres. Natomiast, w przypadku gdy przed dokonaniem dostawy towarów otrzymano całość lub część zapłaty, wówczas - stosownie do art. 19a ust. 8 ustawy - obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania tej zapłaty.

Przy tym, należy zaznaczyć, że zaliczka nie jest dodatkową czynnością podlegającą opodatkowaniu lecz jest integralnie związana z daną sprzedażą konkretnej usługi bądź konkretnego towaru, na poczet której została uiszczona. Tym samym, zaliczka powinna podlegać opodatkowaniu na takich samych zasadach jak świadczenie, którego dotyczy. Sposób rozliczenia podatku od zaliczki uiszczonej na poczet dostawy przed dokonaniem tej dostawy powinien być taki sam jak sposób rozliczenia podatku od tej dostawy.

Należy również zauważyć, że przepisy ustawy nie przewidują szczególnego momentu powstania obowiązku podatkowego dla dostawy z montażem, o której mowa w art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy. Wobec tego, obowiązek podatkowy z tytułu dostawy towarów z montażem, powstaje z chwilą dokonania dostawy, tj. z chwilą przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel. Przy czym należy zwrócić uwagę, że realizacja dostawy z montażem, różni się od klasycznego wydania towaru, gdyż wiąże się, obok fizycznego przekazania poszczególnych elementów towarów, z wykonaniem prac montażowych czy instalacyjnych. Tym samym, wykonanie dostawy z montażem następuje w momencie faktycznego zakończenia wszystkich czynności, do których wykonania zobowiązany jest dostawca. Oznacza to, że dostawa może zostać uznana za wykonaną dopiero z chwilą zakończenia montażu, tj. po zrealizowaniu przez dostawcę wszystkich czynności, do jakich jest on zobowiązany w ramach świadczenia wykonywanego na rzecz nabywcy.

Natomiast, zgodnie z art. 19a ust. 9 ustawy:

Obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów powstaje z chwilą powstania długu celnego, z zastrzeżeniem ust. 10a i 11.

Oznacza to, że w przypadku gdy na podstawie przepisów celnych powstaje dług celny w związku z dopuszczeniem towarów do obrotu wówczas także, co do zasady, powstanie obowiązek podatkowy w podatku VAT z tytułu importu tych towarów.

Jak stanowi art. 29a ust. 1 ustawy:

Podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2, 3 i 5, art. 30a-30c, art. 32, art. 119oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

Na mocy art. 29a ust. 6 ustawy:

Podstawa opodatkowania obejmuje:

1) podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku;

2) koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

Zatem podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub świadczący usługę otrzymał lub ma otrzymać z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług od nabywcy lub osoby trzeciej, oraz podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze.

Jednocześnie, zgodnie z art. 29a ust. 15a ustawy:

W przypadku importu usług oraz dostawy towarów, dla której zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 podatnikiem jest ich nabywca, gdy podstawa opodatkowania uległa obniżeniu, korekty tej podstawy dokonuje się w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym zaistniała przyczyna obniżenia podstawy opodatkowania.

Z kolei art. 30b ust. 1 ustawy stanowi, że:

Podstawą opodatkowania z tytułu importu towarów jest wartość celna powiększona o należne cło. Jeżeli przedmiotem importu są towary opodatkowane podatkiem akcyzowym, podstawą opodatkowania jest wartość celna powiększona o należne cło i podatek akcyzowy.

Stosownie do art. 30b ust. 4 ustawy:

Podstawa opodatkowania, o której mowa w ust. 1-3a, obejmuje koszty dodatkowe, takie jak koszty prowizji, opakowania, transportu i ubezpieczenia - o ile nie zostały włączone do wartości celnej - ponoszone do pierwszego miejsca przeznaczenia na terytorium kraju, jak również wynikające z transportu do innego miejsca przeznaczenia znajdującego się na terytorium Unii Europejskiej, jeżeli miejsce to jest znane w momencie dokonania importu.

Na podstawie art. 30b ust. 6 ustawy:

Do podstawy opodatkowania, o której mowa w ust. 1-3a, dolicza się opłaty oraz inne należności, jeżeli organy celne mają obowiązek pobierać te należności z tytułu importu towarów.

Zatem, co zasady podstawą opodatkowania z tytułu importu towarów jest wartość celna towarów powiększona o należne cło. Podstawa opodatkowania, obejmuje również koszty dodatkowe, takie jak koszty prowizji, opakowania, transportu i ubezpieczenia, pod warunkiem jednak, że nie zostały one włączone do wartości celnej.

Przy czym, w myśl art. 30c ust. 2 ustawy:

Podstawy opodatkowania przy dostawie towarów, dla których zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 podatnikiem jest nabywca tych towarów, nie ustala się, w przypadku gdy podatek od towarów, które są na terytorium kraju instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, został w całości z tytułu ich importu pobrany od podatnika dokonującego nabycia tych towarów. Jeżeli jednak kwota podatku z tytułu importu towarów jest niższa od kwoty podatku, jaka byłaby należna z tytułu dostawy tych towarów na terytorium kraju, podatnik dokonujący ich nabycia jest obowiązany do rozliczenia tej różnicy.

Zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy:

W zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124.

Jak stanowi art. 86 ust. 2 pkt 2 lit. a) ustawy:

W przypadku importu towarów kwotę podatku naliczonego stanowi kwota podatku wynikająca z otrzymanego dokumentu celnego.

Na podstawie art. 86 ust. 2 pkt 4 lit. b) ustawy:

Kwotę podatku naliczonego stanowi kwota podatku należnego z tytułu dostawy towarów, dla której zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 podatnikiem jest ich nabywca.

W myśl art. 86 ust. 10 ustawy:

Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy.

Przy czym, jak stanowi art. 86 ust. 10b ust. 1 ustawy:

Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w przypadkach, o których mowa w ust. 2 pkt 1 oraz pkt 2 lit. a - powstaje nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę lub dokument celny.

Jednocześnie, w myśl art. 86 ust. 13 ustawy:

Jeżeli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w terminach, o których mowa w ust. 10, 10d, 10e i 11, może on obniżyć kwotę podatku należnego przez dokonanie korekty deklaracji podatkowej:

1) za okres, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, albo

2) za jeden z trzech następnych okresów rozliczeniowych, a w przypadku podatnika, o którym mowa w art. 99 ust. 2 i 3, za jeden z dwóch następnych okresów rozliczeniowych, po okresie rozliczeniowym, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego

- nie później jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od początku roku, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.

Z powyższych przepisów wynika, że prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przysługuje wówczas, gdy zostaną spełnione określone warunki, tzn. odliczenia tego dokonuje podatnik podatku od towarów i usług oraz gdy towary i usługi, z których nabyciem podatek został naliczony, są wykorzystywane do czynności opodatkowanych. Przy czym, ustawodawca zapewnił podatnikowi prawo do odliczenia podatku naliczonego pod warunkiem spełnienia przez niego zarówno tzw. przesłanek pozytywnych, to jest m.in. tego, że zakupy są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych oraz niezaistnienia przesłanek negatywnych, określonych w art. 88 ustawy.

Zgodnie z art. 81 Ordynacji Podatkowej:

Jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, podatnicy, płatnicy i inkasenci mogą skorygować uprzednio złożoną deklarację. Skorygowanie deklaracji następuje przez złożenie korygującej deklaracji.

Z treści wniosku wynika, że jesteście Państwo czynnym podatnikiem VAT.

Zajmujecie się Państwo produkcją i dystrybucją optycznych soczewek okularowych.

Do produkcji soczewek wykorzystują Państwo wyspecjalizowane urządzenia/maszyny (Urządzenia), które nabywają Państwo m.in. od dostawców z krajów trzecich (Szwajcaria). Dostawca zapewnia montaż Urządzenia oraz przeszkolenie pracowników z jego obsługi.

Montaż wykonują specjaliści przysłani przez sprzedawcę i miał miejsce w zakładzie produkcyjnym Spółki w Polsce.

Umowy z dostawcami przewidują płatności zaliczkowe przed dokonaniem dostawy. W związku z tym sprzedawca wystawił Państwu dwie faktury zaliczkowe, fakturę końcową i dodatkową.

Spółka była zobowiązana do przedstawienia Urządzeń do odprawy celnej i rozliczenia podatku VAT z tytułu importu towaru (import wystąpił po zapłacie zaliczki/zaliczek).

(...) 2023 r., po zakończeniu montażu, przeprowadzeniu szkolenia pracowników i testów Urządzenia nastąpiło wykonanie przedmiotu umowy przez sprzedawcę i przeniesienie na Spółkę prawa do rozporządzania towarem (Urządzeniem) jak właściciel.

Ad 1

Państwa wątpliwości dotyczą m.in. ustalenia czy dostawa Urządzenia, jego montaż oraz przeszkolenie pracowników stanowi świadczenie kompleksowe, tj. dostawę z montażem, w rozumieniu art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy, opodatkowania zaliczek uiszczanych przed dostawą Urządzeń zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy, potwierdzenia, czy obowiązek podatkowy powstanie w dacie zapłaty zaliczek oraz wykazywania ww. zaliczek w pliku JPK_V7M.

Odnosząc się do przedstawionych wątpliwości w pierwszej kolejności należy wskazać, że co do zasady każde świadczenie dla celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług powinno być traktowane jako odrębne i niezależne, jednak w sytuacji, gdy jedno świadczenie obejmuje z ekonomicznego punktu widzenia kilka świadczeń, wówczas nie powinno być ono sztucznie dzielone dla celów podatkowych. Jeżeli dwa lub więcej niż dwa świadczenia (czynności) dokonane przez podatnika na rzecz konsumenta są tak ściśle związane, że obiektywnie tworzą w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter, to wszystkie te świadczenia lub czynności stanowią jednolite świadczenie do celów stosowania przepisów ustawy. Na świadczenie złożone składa się więc kombinacja różnych czynności, prowadzących do realizacji określonego celu, tj. do wykonania świadczenia głównego, na które składają się różne świadczenia pomocnicze. Natomiast świadczenie należy uznać za pomocnicze, jeśli nie stanowi ono celu samego w sobie, lecz jest środkiem do pełnego zrealizowania lub wykorzystania świadczenia zasadniczego. Pojedyncze świadczenie traktowane jest zatem jak element świadczenia kompleksowego wówczas, jeżeli cel świadczenia pomocniczego jest zdeterminowany przez świadczenie główne oraz nie można wykonać lub wykorzystać świadczenia głównego bez świadczenia pomocniczego. Jeżeli jednak w skład realizowanego świadczenia wchodzą czynności, które nie służą wyłącznie wykonaniu czynności głównej, zasadniczej, lecz mogą mieć również charakter samoistny, to wówczas nie ma podstaw dla traktowania ich jako elementu świadczenia kompleksowego.

Natomiast o tym, czy mamy do czynienia z kompleksową dostawą towarów, czy też kompleksowym świadczeniem usług, powinien przesądzić element, który w ramach danego świadczenia ma charakter dominujący (zob. np. wyroki TSUE: z dnia 2 maja 1996 r. w

sprawie C-231/94, Faaborg - Gelting Linien; z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 Card Protection Plan Ltd p-ko Commissioners of Custom and Excise; z dnia 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04, Levob Verzekeringen BV i OV Bank NV v Staatssecretaris van Financien, z glosą P. Selera, opubl. Lex/el. 2010). Jeżeli elementem dominującym w ramach danej transakcji jest wydanie towaru w celu przeniesienia prawa do rozporządzania nim jak właściciel, zaś pozostałe czynności mają charakter pomocniczy lub uboczny, wówczas transakcja powinna być traktowana jako dostawa towarów. Natomiast w przypadku, gdy istotą transakcji są inne czynności, to mimo, że w ramach takiej transakcji może także wystąpić wydanie towaru, powinna być ona traktowana jako świadczenie usług.

W konsekwencji, w przypadku świadczeń o charakterze złożonym o sposobie opodatkowania, decyduje to, czy w danych okolicznościach mamy do czynienia z jednym świadczeniem kompleksowym czy też z szeregiem jednostkowych świadczeń. Świadczenie o charakterze złożonym podlega opodatkowaniu według jednolitych zasad właściwych dla świadczenia głównego.

W analizowanej sprawie, Spółka nabywa wyspecjalizowane Urządzenia do produkcji soczewek okularowych od dostawców spoza UE (obecnie Szwajcaria, w przyszłości mogą to być inne kraje). Po dostawie Urządzeń do położonego w Polsce zakładu produkcyjnego Spółki, konieczna jest pomoc dostawcy w zakresie montażu Urządzenia. Czynności montażowe obejmują podłączenie Urządzenia do zasilania i innych instalacji (wodnej, sprężonego powietrza, kanalizacji etc.), kalibrację fizyczną, aktualizację oprogramowania i ustawienie odpowiednich parametrów w oprogramowaniu, a także uczestnictwo w testach i implementację niezbędnych poprawek. Montaż Urządzenia polega na wykonaniu skomplikowanych czynności technicznych i wymaga specjalistycznej wiedzy. W związku z tym montaż wykonywany jest przez wysoko wykwalifikowanych specjalistów (inżynierów) oddelegowanych przez dostawcę. Ponadto, z uwagi na to, że obsługa Urządzeń jest skomplikowana, konieczne jest przeszkolenie pracowników Spółki w tym zakresie.

Z przedstawionych okoliczności sprawy wynika, że celem transakcji dla Państwa, jako nabywcy Urządzenia jest uzyskanie gotowego, prawidłowo skonfigurowanego i działającego Urządzenia, które mogą Państwo wykorzystywać do produkcji soczewek okularowych oraz personelu, który będzie posiadał umiejętności niezbędne do jego obsługi. Dostawca ponosi odpowiedzialność za końcowy efekt prac, tj. ma zapewnić prawidłowe działanie Urządzenia i zobowiązany jest do podjęcia działań, które zapewnią realizację tego celu. W związku z powyższym, rozdzielenie dostawy Urządzenia, usług montażu Urządzenia i szkolenia pracowników Spółki z jego obsługi nie ma gospodarczego uzasadnienia i byłoby działaniem sztucznym. Dostawa Urządzenia bez usług montażu oraz przeszkolenia pracowników z jego obsługi świadczone odrębnie nie mają dla Państwa (nabywcy) pełnej wartości. Dostawa Urządzenia, jego montaż oraz przeszkolenie pracowników Spółki z jego obsługi są ze sobą nierozerwalnie związane i z gospodarczego punktu widzenia stanowią jedną całość.

Mając na uwadze charakter opisanej transakcji należy zgodzić się z Państwem, że w przypadku dostawy Urządzenia, wykonania usług montażowych oraz przeszkolenia

pracowników w zakresie obsługi Urządzenia mamy do czynienia ze świadczeniem kompleksowym (złożonym). Co więcej, okoliczności przedstawione we wniosku świadczą o tym, że transakcja dokonana przez dostawcę z kraju trzeciego na Państwa rzecz stanowi dostawę z montażem, o której mowa w art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy.

Jak Państwo wskazali, czynności montażowe nie stanowią prostych czynności umożliwiających funkcjonowanie montowanych/instalowanych Urządzeń zgodnie z ich przeznaczeniem i nie mogą być wykonane samodzielnie przez pracowników Spółki. Montaż Urządzenia wymaga specjalistycznej wiedzy i umiejętności dlatego wykonywany jest przez oddelegowanych przez dostawcę wysoko wykwalifikowanych specjalistów (inżynierów). Zatem prawidłowo Państwo rozpoznali, że transakcja dokonana przez dostawcę z kraju trzeciego na Państwa rzecz stanowi dostawę z montażem, o której mowa w art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy. Przy tym wskazali Państwo, że montaż Urządzenia odbywa się w Polsce, w związku z tym opisana we wniosku dostawa z montażem podlega opodatkowaniu na terytorium Polski. Jednocześnie, podatnikiem z tytułu dostawy z montażem - stosownie do art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy - jest Państwa Spółka.

Powołany art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy przewiduje tzw. instytucję odwrotnego obciążenia, polegającą na przerzuceniu ze sprzedawcy towarów na ich nabywcę obowiązku opodatkowania transakcji. Dla uznania nabywcy za podatnika z tytułu rozliczenia danej transakcji, zagraniczny dostawca towarów nie może być zarejestrowany w Polsce dla celów VAT (przy dostawie towarów innych niż gaz w systemie gazowym, energia elektryczna w systemie elektroenergetycznym, energia cieplna lub chłodnicza przez sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej) jak również nie powinien posiadać siedziby oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce. Z kolei nabywca towarów powinien być podatnikiem, o którym mowa w art. 15 ustawy posiadającym siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce lub osobą prawną niebędącą podatnikiem, o którym mowa w art. 15 ustawy posiadającą siedzibę na terytorium kraju i zarejestrowanym zgodnie z art. 97 ust. 4 ustawy.

Z wniosku wynika, że jesteście Państwo czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług. Natomiast dostawcy Urządzeń nie są zarejestrowani dla celów VAT w Polsce i nie posiadają w Polsce stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Zatem jest spełniony warunek dotyczący dostawcy towarów wskazany w art. 17 ust. 1 pkt 5 lit. a) ustawy oraz nabywcy towarów określony w art. 17 ust. 1 pkt 5 lit. b) ustawy. W konsekwencji, jesteście/będziecie Państwo podatnikiem zobowiązanym do opodatkowania opisanej transakcji w Polsce, zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy. Powyższe dotyczy również zaliczek uiszczanych przez Państwa na rzecz dostawcy spoza UE.

Zgodnie z umową łączącą Państwa z dostawcą spoza UE, uiszczali Państwo zaliczki na poczet dostawy Urządzenia. Pierwsza faktura zaliczkowa nr (...) została wystawiona (...) 2022 r. i zapłacona (...) 2022 r., natomiast druga faktura zaliczkowa nr (...) została wystawiona (...) 2023 r. i zapłacona (...) 2023 r. Obie ww. faktury zaliczkowe obejmowały część wartości Urządzenia.

Odnosząc się do wątpliwości dotyczących ustalenia momentu powstania obowiązku podatkowego należy zauważyć, że przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie zawierają szczególnych regulacji dotyczących określenia momentu powstania obowiązku podatkowego dla świadczeń kompleksowych (w analizowanej sprawie dostawa z montażem). Obowiązek podatkowy powstaje zatem w momencie przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel, chyba że dostawa poprzedzona jest otrzymaniem zaliczki. Wówczas obowiązek podatkowy powstanie w odniesieniu do tej płatności z chwilą jej otrzymania.

Przenosząc powyższe ustalenia na grunt badanej sprawy należy zatem uznać, że zapłata poszczególnych zaliczek przed dostawą Urządzenia wiąże się/będzie się wiązała z powstaniem u Państwa obowiązku podatkowego, i opodatkowaniem tych zaliczek na zasadzie odwrotnego obciążenia.

Tym samym, mając na uwadze obowiązujące przepisy prawa należy zgodzić się z Państwem, że obowiązek podatkowy z tytułu zaliczek uiszczonych na rzecz dostawcy spoza UE, powstaje/powstanie – stosownie do art. 19a ust. 8 ustawy - z chwilą ich zapłaty w odniesieniu do zapłaconej kwoty.

Jednocześnie mając na uwadze treść art. 86 ust. 2 pkt 4 lit. b) ustawy, należy wskazać, że kwota podatku należnego z tytułu dostawy towarów, dla której zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 podatnikiem jest ich nabywca (Państwa Spółka) stanowi kwotę podatku naliczonego.

> Odnosząc się do wątpliwości dotyczących wykazywania w pliku JPK_VAT7M zaliczek uiszczonych na poczet dostawy Urządzenia należy wskazać, że zgodnie z art. 99 ust. 1 ustawy:

Podatnicy, o których mowa w art. 15, są obowiązani składać w urzędzie skarbowym deklaracje podatkowe za okresy miesięczne w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu, z zastrzeżeniem ust. 2-10, art. 130c i art. 133 i art. 138g ust. 2.

> Jak stanowi art. 99 ust. 7c ustawy:

Deklaracje podatkowe, o których mowa w ust. 1-3, zawierają dane niezbędne do rozliczenia podatku, obliczenia jego wysokości, w tym wysokości podstawy opodatkowania, podatku należnego i podatku naliczonego, a także dane dotyczące podatnika.

> Na podstawie art. 99 ust. 11b ustawy:

Deklaracje, o których mowa w ust. 1-3, 3c-6, 8-9 i 11a, składa się wyłącznie za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

> Zgodnie z art. 99 ust. 11c ustawy:

Deklaracje podatkowe, o których mowa w ust. 1-3, są składane zgodnie z wzorem dokumentu elektronicznego w rozumieniu ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji

działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz.U. z 2020 r. poz. 346, 568, 695, 1517 i 2320), który obejmuje deklarację i ewidencję, o której mowa w art. 109 ust. 3. Dokument elektroniczny, o którym mowa w zdaniu pierwszym, jest przesyłany w sposób określony w przepisach wydanych na podstawie art. 193a § 3 Ordynacji podatkowej i zgodnie z wymaganiami określonymi w tych przepisach.

Stosownie do art. 99 ust. 13a i 13b ustawy:

13a. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi i udostępni na elektronicznej platformie usług administracji publicznej wzór dokumentu, o którym mowa w ust. 11c.

13b. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, szczegółowy zakres danych, o których mowa w ust. 7c, wraz z objaśnieniami co do sposobu wypełniania i miejsca składania deklaracji podatkowych, o których mowa w ust. 1-3, oraz niezbędnymi pouczeniami, uwzględniając konieczność prawidłowego rozliczenia podatku oraz kontroli tego obowiązku przez organ podatkowy.

Zatem od 1 października 2020 r. dotychczasowe deklaracje VAT-7 i VAT-7K i informacja o ewidencji zostały zastąpione przez przesyłany łącznie jeden dokument elektroniczny JPK_VAT, w formie JPK_V7M lub JPK_V7K. Elementy nowego JPK_VAT określa rozporządzenie Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z 15 października 2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz. U. 2019 poz. 1988 ze zm.).

> Zgodnie z pkt 4.1 Objaśnień co do sposobu wypełniania i miejsca składania deklaracji oraz sposobu wykazywania danych w ewidencji przesyłanej zgodnie z art. 109 ust. 3b i 3c ustawy, zwanych dalej: „Objaśnieniami", które stanowią załącznik do ww. rozporządzenia:

W części deklaracji dotyczącej obliczenia wysokości podatku należnego wykazuje się wszystkie czynności podlegające opodatkowaniu (wysokość podstawy opodatkowania oraz wysokość podatku należnego), dla których obowiązek podatkowy powstał w okresie rozliczeniowym, za który jest składana deklaracja, po uwzględnieniu korekt wynikających z przepisów o podatku, jeżeli mają wpływ na rozliczenie w tym okresie (…).

Przy tym, w JPK_V7M i JPK_V7K przewidziano pola, w których wykazuje się dostawy towarów opodatkowane przez nabywcę, na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy.

I tak, w polu P_31 wykazuje się zbiorczą wysokość podstawy opodatkowania z tytułu dostawy towarów, dla których podatnikiem jest nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy – wykazaną w K_31. Natomiast w polu P_32 wykazuje się zbiorczą wysokość podatku należnego z tytułu dostawy towarów, dla których podatnikiem jest nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy wykazaną w polu K_32.

Ponadto, w polu P_42 wykazuje się zbiorczą wartość netto z tytułu nabycia towarów i usług zaliczanych u podatnika do środków trwałych wykazaną w polu K_40. Z kolei w polu P_41 wykazuje się zbiorczą wysokość podatku naliczonego z tytułu nabycia towarów i usług zaliczanych u podatnika do środków trwałych wykazaną w polu K_41.

Jak wskazano, jesteście Państwo zobowiązani do opodatkowania zaliczek uiszczanych na poczet dostawy Urządzenia, zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy. Zatem zaliczki te, powinni Państwo wykazać w pliku JPK_VAT7M w polu P_31 i P_32.

Jednocześnie wskazali Państwo, że Urządzenia stanowią dla Państwa środki trwałe w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Tym samym, zgodnie z powołanymi Objaśnieniami, zaliczki związane z dostawą Urządzeń powinni Państwo ująć w pliku JPK_VAT7M w polu _40 i P_41.

Tym samym, Państwa stanowisko w zakresie pytania nr 1, zgodnie z którym zaliczki uiszczane przed dostawą Urządzeń powinny być wykazywane jako dostawa z montażem, o której mowa w art. 22 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy z obowiązkiem podatkowym w dacie zapłaty tych zaliczek i ujmowane w pliku JPK_V7M w polach P_31 (wartość netto) i P_32 (podatek należny) i w polach P_40 (kwota netto) i P_41 (podatek naliczony) jest **prawidłowe**.

Ad 2

Państwa wątpliwości dotyczą również ustalenia, czy Spółka ma prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony wykazany w dokumencie importowym PZC (...) w pliku JPK-V7M składanym za miesiąc otrzymania tego dokumentu celnego albo za jeden z trzech kolejnych okresów rozliczeniowych, na podstawie art. 86 ustawy.

Z przedstawionych okoliczności sprawy wynika, że Urządzenie zostało dostarczone ze Szwajcarii do zakładu Spółki w Polsce (...) 2023 r. W tym dniu przedstawiciel celny Spółki dokonał odprawy celnej i w tym dniu powstał dług celny. Na Spółce ciążył obowiązek uiszczenia należności celnych wykazanych na dokumencie celnym (...) z (...) 2023 r., tj. cła oraz podatku od towarów i usług z tytułu importu towaru. Spółka uiściła należne cło i podatek VAT (...) 2023 r. W treści ww. dokumentu celnego importowego wskazano sprzedawcę ze Szwajcarii jako eksportera (nadawca), Państwa jako importera (odbiorcę), a agencję celną jako przedstawiciela.

Mając na uwadze obowiązujące przepisy prawa oraz przedstawione okoliczności sprawy należy uznać, że w opisanej sytuacji, są/będą spełnione przesłanki pozwalające uznać nabycie towaru (Urządzenia) przywiezionego z kraju trzeciego (Szwajcaria, a w przyszłości innego kraju spoza UE) na terytorium Polski, za import towaru opodatkowany na terytorium kraju, o którym mowa w art. 2 pkt 7 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 3 ustawy.

Jednocześnie w związku z dokonaną transakcją, Państwa Spółka jest/będzie podatnikiem, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 1 ustawy. Jak bowiem wskazano, na Spółce ciążył/będzie ciążył obowiązek uiszczenia należności celnych wykazanych na dokumencie celnym.

Należy również wyjaśnić, że definicja importu towarów zawarta w art. 2 pkt 7 ustawy stanowi implementację art. 30 dyrektywy 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE L 347 z 11.12.2006 str. 1 ze zm.), w myśl którego „import towarów" oznacza wprowadzenie na terytorium Wspólnoty towarów, które nie znajdują się w swobodnym obrocie w rozumieniu art. 24 Traktatu. Oznacza to, że importem jest przywiezienie towarów z kraju trzeciego na terytorium państwa UE, natomiast tylko import na terytorium kraju stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w Polsce, na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 3 ustawy.

Z kolei powstanie obowiązku podatkowego z tytułu importu towarów jest powiązane z powstaniem obowiązku zapłaty cła lub faktem zaistnienia określonych procedur celnych. W przypadku, gdy importowany towar nie jest objęty procedurą dopuszczenia do obrotu w rozumieniu przepisów celnych i jego przywóz nie spowoduje powstania długu celnego, ani też nie wystąpią żadne inne należności przywozowe, obowiązek podatkowy dla przedmiotowego importu towarów nie powstanie. Zatem, wpłata zaliczek dokonana przez Państwa na poczet dostawy Urządzenia nie spowodowała powstania obowiązku podatkowego z tytułu importu towarów. Jednocześnie jak Państwo wskazali, w analizowanej sprawie nie wystąpiły okoliczności, o których mowa w art. 19a ust. 10a i 11 ustawy. Tym samym należy zgodzić się z Państwem, że obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów w analizowanym przypadku powstaje/będzie powstawał z chwilą powstania długu celnego, zgodnie z art. 19a ust. 9 ustawy.

Odnosząc się do wątpliwości dotyczących prawa do odliczenia podatku naliczonego z tytułu importu towarów należy wskazać, że w przypadku importu towarów – stosownie do art. 86 ust. 2 pkt 2 lit. a) ustawy - kwotę podatku naliczonego stanowi kwota podatku wynikająca z otrzymanego dokumentu celnego. Aby podatnik miał prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony z tytułu importu towarów, warunkiem koniecznym jest wykorzystanie importowanego towaru do działalności opodatkowanej tego podatnika. Jak wskazał TSUE w wyroku z 25 czerwca 2015 r. w sprawie C-187/14 DSV Road, koszt świadczeń powodujących naliczenie podatku powinien być włączony w cenę poszczególnych transakcji objętych podatkiem należnym lub w cenę towarów lub usług świadczonych przez podatnika w ramach jego działalności gospodarczej. Jednocześnie, co do zasady, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w przypadku importu towarów powstaje – zgodnie z art. 86 ust. 10 ustawy – w rozliczeniu za okres w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy, tj. z chwilą powstania długu celnego (art. 19a ust. 9 ustawy).

W analizowanej sprawie, dokonują Państwo importu towarów, w rozumieniu art. 2 pkt 7 ustawy (import Urządzenia). Jesteście Państwo/będziecie podmiotem zgłaszającym towar do odprawy celnej i na Państwu jako na importerze ciążył/będzie ciążył obowiązek zapłaty cła. Przy tym, jak Państwo wskazują importowane Urządzenia są/będą wykorzystywane przez Spółkę do wykonywania czynności opodatkowanych (produkcja). Zatem w

analizowanym przypadku istnieje związek pomiędzy importem towarów (Urządzenia) a wykonywanymi przez Państwa czynnościami opodatkowanymi. Skoro importowane towary (Urządzenia) są/będą przez Państwa - zarejestrowanego podatnika VAT czynnego wykorzystywane do czynności opodatkowanych, należy uznać, że mają Państwo/będą Państwo mieli prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o podatek naliczony z tytułu importu towarów (Urządzenia) wynikającego z otrzymanego dokumentu celnego, na podstawie art. 86 ust. 1 ustawy w zw. z art. 86 ust. 2 pkt 2 lit. a) ustawy, w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do importowanych towarów powstał obowiązek podatkowy (art. 86 ust. 10 ustawy) lub - stosownie do art. 86 ust. 13 ustawy - za jeden z trzech następnych okresów rozliczeniowych.

Tym samym Państwa stanowisko w zakresie pytania 2, z którego wynika, że Spółka ma prawo do odliczenia podatku naliczonego wykazanego w dokumencie importowym PZC w JPK_V7M składanym za miesiąc jego otrzymania lub za jeden z trzech kolejnych okresów rozliczeniowych jest **prawidłowe**.

Ad 3

W pytaniu nr 3 wyrazili Państwo wątpliwość, czy po dokonaniu importu towaru powinni Państwo dokonać korekty in minus rozliczenia uiszczonych zaliczek, a jeśli tak, to czy korekta ta powinna zostać dokonana w JPK_V7M składanym za miesiąc, w którym w rozliczyli Państwo podatek należny z tytułu importu Urządzeń.

W analizowanej sprawie, uiszczali Państwo zaliczki, które obejmowały część wartości Urządzenia. Pierwszą zaliczkę wpłacono (...) 2022 r. (faktura zaliczkowa nr (...) z (...) 2022 r.) natomiast drugą zaliczkę wpłacono (...) 2023 r. (faktura zaliczkowa nr (...) z (...) 2023 r.).

Urządzenie zostało przywiezione do Polski (...) 2023 r. i tego dnia, przy udziale agencji celnej zgłosili Państwo Urządzenie do odprawy celnej. Jako podatnik, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 1 ustawy, byliście Państwo zobowiązani do zapłaty należności celnych z tytułu dokonanego importu towaru. Spółka uiściła należne cło i podatek VAT 14 lutego 2023 r. Wskazali Państwo, że do wartości celnej Urządzenia wliczono całą wartość urządzenia - wynikała ona z faktury zaliczkowej, bez kosztów montażu i szkolenia, objętych fakturą końcową. Oznacza to, że wartość zaliczek wpłaconych z tytułu nabycia Urządzenia została ponownie ujęta do podstawy opodatkowania z tytułu importu towarów.

Mając na uwadze treść powołanego art. 30c ust. 2 ustawy należy zgodzić się z Państwem, że mają Państwo prawo do korekty (in minus) podstawy opodatkowania, a w konsekwencji korekty podatku należnego i naliczonego z tytułu zaliczek zapłaconych na poczet dostawy Urządzenia, opodatkowanych na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy.

Przy czym, jak stanowi powołany art. 29a ust. 15a ustawy, w przypadku dostawy towarów, dla której zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 podatnikiem jest ich nabywca, gdy podstawa opodatkowania uległa obniżeniu, korekty tej podstawy dokonuje się w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym zaistniała przyczyna obniżenia podstawy opodatkowania. W analizowanej sprawie, przyczyna ta powstała/powstanie w chwili rozliczenia podatku z

tytułu importu Urządzeń, w momencie gdy podstawa opodatkowania zostanie pomniejszona o zapłacone zaliczki, na podstawie art. 30c ust. 2 ustawy. Zatem, mając na uwadze obowiązujące przepisy prawa oraz przedstawione okoliczności sprawy należy uznać, że po dokonaniu importu Urządzenia powinni Państwo dokonać korekty in minus rozliczenia zapłaconych zaliczek w pliku JPK_V7M składanym za miesiąc, w którym w rozliczyli Państwo podatek należny z tytułu importu Urządzenia.

Tym samym stanowisko w zakresie pytania nr 3 jest **prawidłowe**.

Ad 4 i 5

Państwa wątpliwości dotyczą ustalenia, czy koszty instalacji/montażu Urządzeń poniesionych po dostawie Urządzenia do Polski, które nie zostały ujęte w podstawie opodatkowania z tytułu importu towaru (pytanie 4) oraz koszty szkolenia pracowników z obsługi Urządzeń (pytanie 5) należy opodatkować jako dostawę z montażem i rozpoznać obowiązek podatkowy z tego tytułu w dacie zakończenia montażu, nie później niż w dacie zapłaty kwot z tego tytułu należnych.

Jak wynika z przyjętego rozstrzygnięcia, dostawa Urządzenia wraz z jego montażem i przeszkoleniem pracowników w zakresie obsługi tego Urządzenia jest świadczeniem kompleksowym, które podlega opodatkowaniu w Polsce na podstawie art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy.

Na poczet dostawy Urządzenia uiścili Państwo dwie zaliczki ((…) 2022 r., (…) 2023 r.), które obejmowały część wartości Urządzenia. Z kolei (…) 2023 r. została wystawiona faktura końcowa (zapłacona (…) 2023 r.), która obejmowała pozostałą część wartości urządzenia (wyliczenie wszystkich dostarczanych elementów urządzenia pozycji), w której wykazano łączną wartość urządzenia i - jako kwoty ujemne - kwoty wynikające z dwóch poprzednio wystawionych faktur zaliczkowych. Po wykonaniu montażu Urządzenia, (…) 2023 r. strony podpisały Protokół końcowy. W tym dniu nastąpiło przeniesienie na Spółkę prawa do rozporządzania towarem (Urządzeniem) jak właściciel. (…) 2023 r. dostawca wystawił dodatkową fakturę nr (…) (faktura została zapłacona (…) 2023 r.), która obejmowała wyłącznie koszty montażu Urządzenia i przeszkolenia z jego obsługi. Przedmiot transakcji ujęty na fakturze końcowej nr (…) został określony przez sprzedawcę jako „Instalacja i szkolenie" (cena obejmowała wynagrodzenie za czas podróży, czas pracy, jak również koszty przelotu, zakwaterowania i diet). Przy tym, zarówno montaż Urządzenia jak i szkolenie pracowników z jego obsługi zostały wykonane po imporcie towarów, a koszty związane z ww. usługami objęte fakturą końcową nie zostały wliczone do wartości celnej urządzenia (odprawa celna miała miejsce (…) 2023 r.).

Zatem skoro, kwota wynagrodzenia należnego z tytułu usług montażowych oraz przeszkolenia pracowników z obsługi Urządzenia zrealizowanych po odprawie celnej, nie została wliczona do wartości celnej Urządzenia, podatek związany z realizacją ww. usług musi być przez Państwa rozliczony.

Przy tym, należy zgodzić się z Państwem, że zarówno koszty montażu Urządzenia poniesione po dostawie Urządzenia do Polski, nie ujęte w podstawie opodatkowania z tytułu importu towaru jak i koszty przeprowadzonego szkolenia pracowników z obsługi Urządzenia należy opodatkować jak dostawę z montażem. Jak bowiem wskazano w niniejszej interpretacji, dostawa Urządzenia, jego montaż oraz przeszkolenie pracowników z obsługi Urządzenia stanowi świadczenie kompleksowe (dostawę z montażem).

Ustawodawca nie określił szczególnego momentu powstania obowiązku podatkowego dla dostawy z montażem, o której mowa w art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy. W związku z tym należy przyjąć, że obowiązek podatkowy z tytułu dostawy towarów z montażem, powstaje w momencie przeniesienia na nabywcę prawa do rozporządzania towarem jak właściciel. Z uwagi na fakt, że wykonanie dostawy z montażem wiąże się z wykonaniem prac montażowych czy instalacyjnych, dostawa może zostać uznana za wykonaną po zrealizowaniu przez dostawcę wszystkich czynności, do jakich był on zobowiązany. Zatem, obowiązek podatkowy z tytułu kosztów instalacji/montażu Urządzeń oraz kosztów szkolenia pracowników z obsługi Urządzeń które zostały poniesione po dostawie Urządzenia do Polski i nie zostały ujęte w podstawie opodatkowania z tytułu importu towaru należy rozpoznać w momencie zakończenia montażu.

Tym samym stanowisko w zakresie pytania 4 i 5 również jest **prawidłowe**.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego, który Państwo przedstawili i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym oraz zdarzenia przyszłego i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania pierwotnej interpretacji.

Pouczenie o funkcji ochronnej interpretacji

- Funkcję ochronną interpretacji indywidualnych określają przepisy art. 14k-14nb ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.). Interpretacja będzie mogła pełnić funkcję ochronną, jeśli: Państwa sytuacja będzie zgodna (tożsama) z opisem stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego i zastosują się Państwo do interpretacji.
- Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej:

Przepisów art. 14k-14n Ordynacji podatkowej nie stosuje się, jeśli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej jest elementem czynności, które są przedmiotem decyzji wydanej:

1) z zastosowaniem art. 119a;

2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;

3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

- Zgodnie z art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej:

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych.

Pouczenie o prawie do wniesienia skargi na interpretację

Mają Państwo prawo do zaskarżenia tej interpretacji indywidualnej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w (...). Zasady zaskarżania interpretacji indywidualnych reguluje ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 259 ze zm.; dalej jako „PPSA").

Skargę do Sądu wnosi się za pośrednictwem Dyrektora KIS (art. 54 § 1 PPSA). Skargę należy wnieść w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia interpretacji indywidualnej (art. 53 § 1 PPSA):

- w formie papierowej, w dwóch egzemplarzach (oryginał i odpis) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała (art. 47 § 1 PPSA), albo
- w formie dokumentu elektronicznego, w jednym egzemplarzu (bez odpisu), na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP: /KIS/SkrytkaESP (art. 47 § 3 i art. 54 § 1a PPSA).

Skarga na interpretację indywidualną może opierać się wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną (art. 57a PPSA).

Podstawa prawna dla wydania interpretacji

Podstawą prawną dla wydania tej interpretacji jest art. 13 § 2a oraz art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.).

3.5. 0112-KDIL1-3.4012.411.2018.2.PR

Typ	Interpretacja indywidualna
Sygnatura	0112-KDIL1-3.4012.411.2018.2.PR
Autor	Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
Status	Aktualna
Data wydania	2018-08-20
Link	https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/367202

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r., poz. 800, z późn. zm.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 18 czerwca 2018 r. (data wpływu 20 czerwca 2018 r.) uzupełnionym pismem z dnia 26 lipca 2018 r. (data wpływu 30 lipca 2018 r.) o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie:

- obowiązku podatkowego w związku z uiszczeniem zaliczki dla dostawcy „A";
- obowiązku podatkowego w związku z otrzymaniem faktury częściowej od dostawcy „B"

– **jest prawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 20 czerwca 2018 r. wpłynął do tutejszego organu ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie obowiązku podatkowego w związku z uiszczeniem zaliczki dla dostawcy „A" oraz w zakresie obowiązku podatkowego w związku z otrzymaniem faktury częściowej od dostawcy „B". Wniosek został uzupełniony pismem z dnia 26 lipca 2018 r. (data wpływu 30 lipca 2018 r.) o doprecyzowanie opisu sprawy.

We wniosku przedstawiono następujące stany faktyczne.

Spółka zajmuje się produkcją materiałów skóropodobnych, które są stosowane w branży samochodowej i w branży meblarskiej. Spółka dokonuje sprzedaży na terytorium kraju, terytorium Unii Europejskiej oraz sprzedaje poza terytorium Unii Europejskiej. Spółka jest zarejestrowanym podatnikiem VAT i VAT-UE. Składa deklaracje VAT za okresy miesięczne. Spółka dokonuje wyłącznie sprzedaży opodatkowanej. Spółka podpisała dwie umowy na zakup specjalistycznej linii produkcyjnej wraz ze specjalistycznym montażem na terenie

zakładu w Polsce. Linia produkcyjna zostanie wykonana przez dwa różne podmioty, z których każdy jest zarejestrowany jako podatnik VAT-UE w dwóch różnych krajach Unii Europejskiej.

Do wykonawcy „A" została wysłana w dniu 8 marca 2018 r. zaliczka (przedpłata) w walucie obcej (euro) na poczet przyszłej dostawy. W związku z dokonaną zaliczką Spółka otrzymała fakturę zaliczkową wystawioną z datą 26 marca 2018 r. Na dzień składania wniosku o interpretację żadna dostawa nie została fizycznie wykonana.

Wykonawca „B" wystawił Spółce fakturę cząstkową w walucie z datą 16 kwietnia 2018 r. Faktura została wystawiona bez żadnej wpłaty. W dniu 7 czerwca 2018 r. Spółka dokonała przedpłaty w walucie (euro) na przyszłe dostawy. Na dzień składania wniosku o interpretację nie została wykonana żadna dostawa przez wykonawcę „B".

Spółka w piśmie z dnia 26 lipca 2018 r. wyjaśniła, co następuje.

Od dostawcy „A" Spółka kupuje linię produkcyjną (maszynę wytłaczającą). Kontrakt obejmuje dostarczenie maszyny w częściach (w kontenerach) do siedziby Spółki, zmontowanie, uruchomienie oraz przeszkolenie jej operatorów.

Miejsce montowania – siedziba Spółki w obecnej hali produkcyjnej, na wzmocnionej posadzce. Hala oraz grunt, na której jest ona posadowiona są własnością Spółki.

Do montażu niezbędni są wykwalifikowani i doświadczeni pracownicy dostawcy maszyny. Warunkiem zachowania gwarancji jest montaż i uruchomienie maszyny przez dostawcę.

Przedmiotem kontraktu jest zakup linii produkcyjnej (maszyny wytłaczającej), będzie ona transportowana w częściach (w kilkunastu kontenerach) z terytorium innego państwa Unii Europejskiej, prawo do rozporządzania nią jak właściciel zostaje przeniesione po dokonaniu montażu.

Ponieważ maszyna przyjedzie w częściach, montaż polegać będzie na złożeniu i ustawieniu jej w naszej hali produkcyjnej, a także na jej uruchomieniu.

Do jej montażu potrzebni są wykwalifikowani i doświadczeni pracownicy dostawcy. Po uruchomieniu maszyny zostanie sporządzony protokół odbioru, z tym momentem dostawa linii wraz z montażem zostaje dokonana i zostają przeniesione na Spółkę prawa do rozporządzania nią jak właściciel.

Od dostawcy „B" Spółka kupuje panel grzewczy do maszyny wytłaczającej, zakupionej od dostawcy „A". Kontrakt obejmuje wykonanie, dostarczenie do siedziby Spółki oraz zainstalowanie panelu grzewczego w maszynie wytłaczającej zakupionej od dostawcy „A" jak również uruchomienie tego urządzenia. Kontrakt obejmuje również przeszkolenie załogi w zakresie użytkowania urządzenia, serwisów-przeglądów i napraw. Panel ten jest nieodzowną częścią maszyny wytłaczającej – bez tego panelu maszyna wytłaczająca od dostawcy „A" jest bezużyteczna.

Towar będzie transportowany z terytorium innego państwa Unii Europejskiej. Po jego zamontowaniu i uruchomieniu będzie sporządzony protokół odbioru, z tym momentem zostanie przeniesione na Spółkę prawo do rozporządzania nim jak właściciel.

Montaż polega na zainstalowaniu urządzenia w maszynie wytłaczającej zakupionej od dostawcy „A", uruchomieniu i przeszkoleniu pracowników w zakresie obsługi. Do wykonania tej usługi są potrzebni wysoko wykwalifikowani i doświadczeni specjaliści dostawcy „B".

Po dokonaniu montażu prawo do rozporządzania towarem jak właściciel przechodzi na Spółkę.

Zarówno dostawca „A" jak również „B" nie posiadają siedziby oraz stałego miejsca prowadzenie działalności gospodarczej na terytorium Polski i nie są zarejestrowani zgodnie z art. 96 ust. 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania.

- Czy w związku z dokonaniem częściowej zapłaty (uiszczeniem zaliczki) dla dostawcy „A", obowiązek podatkowy powstaje z chwilą uiszczenia należności, czy też z chwilą wystawienia faktury zaliczkowej przez dostawcę?
- Czy otrzymanie faktury częściowej od wykonawcy „B" (bez jakiejkolwiek zapłaty i bez wykonania dostawy), powoduje powstanie obowiązku podatkowego?

Ad. 1

Zdaniem Wnioskodawcy, w sytuacji nabycia kompleksowej usługi polegającej na dostawie towarów wraz z montażem należy przyjąć, że mamy do czynienia z jedną transakcją. Obowiązek podatkowy w takim przypadku powstanie z chwilą dokonania dostawy towarów, a jeśli przed tym terminem uiszczona zostanie całość lub część zapłaty, wówczas obowiązek ten powstanie z chwilą uiszczenia należności (art. 19a ust. 1 i 8 ustawy o VAT). Zatem w przypadku Spółki obowiązek podatkowy powstanie w odniesieniu do uiszczonej przez nią części należności, która nastąpiła 8 marca 2018 r., czyli rozliczenie podatku VAT od kwoty przekazanej zaliczki powinno nastąpić w deklaracji za marzec 2018 r. Zgodnie z art. 31a ustawy o VAT przeliczenia na złote dokonuje się według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez NBP na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego.

Ad. 2

Zdaniem Wnioskodawcy, w opisanej sytuacji samo otrzymanie faktury cząstkowej przy wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów wraz z montażem nie powoduje powstania obowiązku podatkowego (żadnych skutków podatkowych w opisanym przez Spółkę przypadku), ponieważ nie było, ani dostawy ani Spółka nie dokonała żadnej płatności. Dopiero dokonanie płatności w walucie, w dniu 7 czerwca 2018 r. spowoduje powstanie obowiązku podatkowego od dokonanej kwoty zapłaty, co powinno być rozliczone w deklaracji za czerwiec 2018 r. Przeliczenie waluty na złote należy dokonać zgodnie z art.

31a ustawy o VAT, czyli według kursu średniego waluty obcej ogłoszonego przez NBP na ostatni dzień roboczy poprzedzający uiszczenie należności na poczet przyszłych dostaw.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionych stanów faktycznych jest prawidłowe.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r., poz. 1221, z późn. zm.) – zwanej dalej ustawą – opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają:

- odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju;
- eksport towarów;
- import towarów na terytorium kraju;
- wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju;
- wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

W myśl art. 2 pkt 6 ustawy - przez towary rozumie się rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

Na mocy art. 2 pkt 7 ustawy – przez import towarów rozumie się przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium Unii Europejskiej.

Art. 7 ust. 1 ustawy stanowi, że przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...).

Stosownie do art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy – miejscem dostawy towarów jest w przypadku towarów, które są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, przez dokonującego ich dostawy lub przez podmiot działający na jego rzecz – miejsce, w którym towary są instalowane lub montowane; nie uznaje się za instalację lub montaż prostych czynności umożliwiających funkcjonowanie montowanego lub instalowanego towaru zgodnie z jego przeznaczeniem.

Ustawodawca uznał, że mogą zaistnieć sytuacje, w których poza dokonaniem dostawy towarów, dostawca zobowiązuje się również zainstalować/zamontować dostarczany towar, przy użyciu środków własnych, lub przy wykorzystaniu zasobów innego podmiotu. Ponadto, ustawodawca uznał, że w takich sytuacjach świadczeniem nadającym charakter wszystkim podjętym przez dostawcę czynnościom jest właśnie dostawa towarów.

Przepisy ustawy nie definiują ww. pojęć, które skutkują przesunięciem miejsca świadczenia do państwa, na terytorium którego wykonywany jest montaż lub instalacja towarów. Zgodnie ze słownikiem języka polskiego PWN (wersja internetowa www.pwn.pl), „montaż" to składanie maszyn, aparatów, urządzeń itp. z gotowych części, zakładanie, instalowanie urządzeń technicznych. Z kolei instalacja to montowanie gdzieś urządzeń technicznych. Należy zwrócić uwagę, że stosownie do cytowanego powyżej art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy, do instalacji lub montażu nie zalicza się prostych czynności umożliwiających funkcjonowanie montowanego lub instalowanego towaru zgodnie z jego przeznaczeniem. Zdaniem tutejszego organu, jako „proste czynności" należy rozumieć działania umożliwiające

funkcjonowanie danego towaru i sprzętu, które potencjalny nabywca mógłby wykonać we własnym zakresie, np. korzystając z dołączonej instrukcji. Dlatego też biorąc powyższe pod uwagę za montaż lub instalację należy uznać takie czynności, które wymagają specjalistycznej wiedzy i umiejętności znanych przede wszystkim dostawcy montowanego lub instalowanego towaru/sprzętu.

Z opisu sprawy wynika, że Spółka jest zarejestrowanym podatnikiem VAT i VAT-UE i podpisała dwie umowy na zakup specjalistycznej linii produkcyjnej wraz ze specjalistycznym montażem na terenie zakładu w Polsce. Linia produkcyjna zostanie wykonana przez dwa różne podmioty, z których każdy jest zarejestrowany jako podatnik VAT-UE w dwóch różnych krajach Unii Europejskiej. Zarówno dostawca „A" jak również „B" nie posiadają siedziby ani stałego miejsca prowadzenie działalności gospodarczej na terytorium Polski i nie są zarejestrowani zgodnie z art. 96 ust. 4 ustawy.

Przedmiotem kontraktu jest zakup linii produkcyjnej (maszyny wytłaczającej) od dostawcy „A". Kontrakt obejmuje dostarczenie maszyny w częściach (w kontenerach) do siedziby Spółki, zmontowanie, uruchomienie oraz przeszkolenie jej operatorów. Ponieważ maszyna przyjedzie w częściach, montaż polegać będzie na złożeniu i ustawieniu jej w hali produkcyjnej Spółki, a także na jej uruchomieniu. Linia produkcyjna będzie transportowana w częściach (w kilkunastu kontenerach) z terytorium innego państwa Unii Europejskiej, a prawo do rozporządzania nią jak właściciel zostaje przeniesione po dokonaniu montażu.

Od dostawcy „B" Spółka kupuje panel grzewczy do maszyny wytłaczającej, zakupionej od dostawcy „A". Panel ten jest nieodzowną częścią maszyny wytłaczającej – bez tego panelu maszyna wytłaczająca od dostawcy „A" jest bezużyteczna. Kontrakt obejmuje wykonanie, dostarczenie do siedziby Spółki oraz zainstalowanie panelu grzewczego w maszynie wytłaczającej zakupionej od dostawcy „A", jak również uruchomienie tego urządzenia. Kontrakt obejmuje również przeszkolenie załogi w zakresie użytkowania urządzenia, serwisów -przeglądów i napraw. Montaż polega na zainstalowaniu urządzenia w maszynie wytłaczającej zakupionej od dostawcy „A", uruchomieniu i przeszkoleniu pracowników w zakresie obsługi. Do wykonania tej usługi są potrzebni wysoko wykwalifikowani i doświadczeni specjaliści dostawcy „B". Towar będzie transportowany z terytorium innego państwa Unii Europejskiej. Po dokonaniu montażu prawo rozporządzania towarem jak właściciel przechodzi na Spółkę.

Mając na względzie opis sprawy oraz przedstawione powyżej przepisy należy stwierdzić, że czynności wykonywane na rzecz Wnioskodawcy przez dostawcę „A" jak i dostawcę „B" stanowią transakcje dostaw towarów z montażem, o których mowa w art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy, opodatkowane w miejscu dokonywania montażu tych towarów, czyli na terytorium Polski.

Według art. 15 ust. 1 ustawy – podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych – art. 15 ust. 2 ustawy.

Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy – podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne nabywające towary, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

- dokonującym ich dostawy na terytorium kraju jest podatnik nieposiadający siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, a w przypadku dostawy towarów innych niż gaz w systemie gazowym, energia elektryczna w systemie elektroenergetycznym, energia cieplna lub chłodnicza przez sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej, podatnik ten nie jest zarejestrowany zgodnie z art. 96 ust. 4,
- nabywcą jest:
    - w przypadku nabycia gazu w systemie gazowym, energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym, energii cieplnej lub chłodniczej przez sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej – podmiot zarejestrowany zgodnie z art. 96 ust. 4 lub art. 97 ust. 4,
    - w pozostałych przypadkach – podatnik, o którym mowa w art. 15, posiadający siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15, posiadająca siedzibę na terytorium kraju i zarejestrowana zgodnie z art. 97 ust. 4,
- dostawa towarów nie jest dokonywana w ramach sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju.

Stosownie do art. 17 ust. 2 ustawy – w przypadkach wymienionych w ust. 1 pkt 4, 5, 7 i 8, usługodawca lub dokonujący dostawy towarów nie rozlicza podatku należnego.

Powołane przepisy przewidują sytuację, w której podatnikiem staje się nabywca towaru, jeśli dokonał on nabycia od dostawcy spoza terytorium kraju. Wynika z nich, że dla uznania nabywcy za podatnika, zagraniczny dostawca towarów, który posiada siedzibę działalności gospodarczej poza Polską i nie posiada na terytorium kraju stałego miejsca prowadzenia działalności, nie może być zarejestrowany w Polsce dla celów VAT (przy dostawie towarów innych niż gaz w systemie gazowym, energia elektryczna w systemie elektroenergetycznym, energia cieplna lub chłodnicza przez sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej). Jeśli zatem towary, z miejscem świadczenia (dostawy) w Polsce, dostarczane są przez podmiot niemający siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności w Polsce, i podmiot ten nie jest zarejestrowany w Polsce, to nabywca tych towarów będzie podatnikiem zobowiązanym do rozliczenia podatku należnego z tytułu tych transakcji. Oznacza to przesunięcie obowiązków w zakresie rozliczenia (odprowadzenia podatku) z dostawcy na nabywcę, na zasadzie tzw. odwrotnego obciążenia.

Jak wynika z okoliczności sprawy, dostawca „A" ani dostawca „B" nie posiadają siedziby lub stałego miejsca prowadzenie działalności gospodarczej na terytorium Polski i nie są zarejestrowani zgodnie z art. 96 ust. 4 ustawy. Montaż maszyny wytłaczającej przez dostawcę „A", jak i panelu grzewczego przez dostawcę „B" jest dokonywany na terytorium Polski, a zatem miejscem opodatkowania przedmiotowych transakcji jest Polska, zgodnie z art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy.

Biorąc pod uwagę powyższe należy stwierdzić, że podatnikiem z tytułu transakcji: dostawy maszyny wytłaczającej z montażem dokonywanej przez dostawcę „A", jak i dostawy panelu grzewczego z montażem przez dostawcę „B" na rzecz Wnioskodawcy jest Wnioskodawca, jako nabywca tych towarów, zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy.

Przepisy ustawy nie zawierają definicji zaliczki, zadatku, przedpłaty, raty.

Według Słownika Języka Polskiego PWN, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2005 r.:

- zaliczka oznacza część należności wpłacaną lub wypłacaną z góry na poczet tej należności (str. 1221);
- zadatek oznacza sumę pieniędzy wręczaną przy zawieraniu umowy w celu zapewnienia jej wykonania (str. 1210);
- przedpłata oznacza część ceny towaru wypłacaną w celu uzyskania gwarancji jego zakupu w określonym terminie (str. 774);
- rata oznacza część należności pieniężnej, płatną w oznaczonym terminie (str. 831).

Mając na uwadze powyższe należy stwierdzić, że aby daną wpłatę pieniężną móc uznać za przedpłatę, zaliczkę, zadatek lub ratę, musi ona zostać dokonana na poczet przyszłej konkretnej transakcji. Zatem w momencie wpłaty musi być znany towar czy usługa, na które zostaną one przeznaczone.

Podkreślić należy, że zaliczka nie jest dodatkową czynnością podlegającą opodatkowaniu lecz jest integralnie związana z daną usługą lub sprzedażą konkretnego towaru, na poczet których została uiszczona. W przypadku zaliczek ustawodawca określił jedynie inny moment powstania obowiązku podatkowego niż w przypadku sprzedaży świadczonej bez pobrania zaliczki. Zatem, zaliczka powinna podlegać opodatkowaniu na takich samych zasadach jak świadczenie którego dotyczy.

Stosownie do art. 19a ust. 1 ustawy – obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem ust. 5 i 7-11, art. 14 ust. 6, art. 20 i art. 21 ust. 1.

W myśl art. 19a ust. 8 ustawy – jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, wkład budowlany lub mieszkaniowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty, z zastrzeżeniem ust. 5 pkt 4.

Generalna zasada wynikająca z brzmienia powołanego powyżej art. 19a ust. 1 ustawy wskazuje, że obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi. Zgodnie z tą regulacją, podatek stanie się wymagalny w miesiącu dokonania dostawy towaru lub wykonania usługi i co do zasady zostanie rozliczony za ten okres rozliczeniowy. Jednakże w sytuacji, gdy przed dokonaniem dostawy lub wykonaniem usługi podatnik otrzyma całość lub część zapłaty, obowiązek podatkowy powstanie z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty.

Przepisy ustawy nie przewidują szczególnego momentu powstania obowiązku podatkowego w przypadku dostawy towarów z montażem. Wobec tego, obowiązek podatkowy z tytułu dostawy towarów z montażem na rzecz nabywcy, jako podmiotu zobowiązanego do rozliczenia tej transakcji, powstaje z chwilą dokonania dostawy, tj. przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel. Należy jednak zauważyć, że realizacja kontraktu, który ma charakter dostawy towaru z montażem, różni się od klasycznego wydania towaru, gdyż wiąże się ona, obok fizycznego przekazania towaru, z wykonaniem prac montażowych czy instalacyjnych. O dokonaniu dostawy towaru z montażem zawsze decyduje jej faktyczne wykonanie. Przy czym w sytuacji, gdy dostawa jest poprzedzona zapłatą zaliczki, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania tej zaliczki w odniesieniu do otrzymanej kwoty.

Jak wynika z opisu sprawy, w dniu 8 marca 2018 r. do dostawcy „A" została wysłana zaliczka (przedpłata) w walucie obcej (euro) na poczet przyszłej dostawy. W związku z dokonaną zaliczką Spółka otrzymała fakturę zaliczkową wystawioną z datą 26 marca 2018 r. Na dzień składania wniosku o interpretację żadna dostawa nie została fizycznie wykonana.

Natomiast dostawca „B" wystawił Spółce fakturę częściową w walucie z datą 16 kwietnia 2018 r. bez żadnej wpłaty od Spółki. W dniu 7 czerwca 2018 r. Spółka dokonała przedpłaty w walucie (euro) na poczet przyszłej dostawy. Na dzień składania wniosku o interpretację nie została wykonana żadna dostawa przez dostawcę „B".

Biorąc pod uwagę powyższe należy stwierdzić, że w związku z dokonaniem:

- w dniu 8 marca 2018 r. zapłaty zaliczki dostawcy „A" na poczet przyszłej dostawy maszyny wytłaczającej,
- w dniu 7 czerwca 2018 r. zapłaty przedpłaty dostawcy „B" na poczet przyszłej dostawy panelu grzewczego

dla Wnioskodawcy (będącego dla tych transakcji podatnikiem zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy) powstał obowiązek podatkowy, na podstawie art. 19a ust. 8 ustawy, tj. z chwilą ich zapłaty.

Natomiast zarówno wystawiona przez dostawcę „A" faktura zaliczkowa w dniu 26 marca 2018 r., jak i wystawiona przez dostawcę „B" faktura częściowa w dniu 16 kwietnia 2018 r. nie wpływa na moment powstania obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług w przedmiotowej sprawie.

Zatem odpowiadając na zadane we wniosku pytania, w związku z dokonaniem częściowej zapłaty (uiszczeniem zaliczki) dla dostawcy „A" obowiązek podatkowy powstał z chwilą uiszczenia tej należności. Natomiast otrzymanie faktury częściowej od dostawcy „B" (bez jakiejkolwiek zapłaty i bez wykonania dostawy) nie powoduje powstania obowiązku podatkowego.

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy jest prawidłowe.

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie z opisem stanów faktycznych podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swą aktualność.

Tutejszy organ informuje, że wydana interpretacja dotyczy tylko sprawy będącej przedmiotem wniosku (zapytań) Wnioskodawcy. Inne kwestie wynikające z własnego stanowiska, które nie zostały objęte pytaniem nie mogą być – zgodnie z art. 14b § 1 oraz art. 14f § 2 Ordynacji podatkowej – rozpatrzone. Dotyczy to kwestii wykazania w deklaracji zapłaconych zaliczek jak i ustalenia właściwego kursu do przeliczania waluty obcej na złote w celu określenia podstawy opodatkowania.

Zgodnie z art. 14na Ordynacji podatkowej, przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

- z zastosowaniem art. 119a;
- w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

Interpretacja dotyczy zaistniałych stanów faktycznych przedstawionych przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2018 r., poz. 1302) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy), na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała.

3.6. 0114-KDIP1-2.4012.240.2024.1.RST

Typ	Interpretacja indywidualna
Sygnatura	0114-KDIP1-2.4012.240.2024.1.RST
Autor	Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
Status	Aktualna
Data wydania	2024-07-11
Link	https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/595514

Interpretacja indywidualna

- stanowisko w części prawidłowe i w części nieprawidłowe

Szanowni Państwo,

stwierdzam, że Państwa stanowisko w sprawie oceny skutków podatkowych opisanego stanu faktycznego w podatku od towarów i usług jest prawidłowe w zakresie rozliczenia przez Spółkę zapłaconej Zaliczki w okresie przed rejestracją Kontrahenta jako czynnego podatnika VAT w Polsce oraz nieprawidłowe w zakresie rozliczenia zapłaconej Zaliczki oraz braku obowiązku korekty w okresie po dokonaniu rejestracji przez Kontrahenta.

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

14 maja 2024 r. wpłynął Państwa wniosek z 8 maja 2024 r. o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy obowiązku rozliczenia podatku VAT z tytułu Zaliczki otrzymanej w okresie przed i po rejestracji Kontrahenta do celów VAT w Polsce oraz braku obowiązku korekty rozliczenia podatku VAT. Treść wniosku jest następująca:

Opis stanu faktycznego

Wnioskodawca jest podmiotem z siedzibą w Polsce, działającym w branży rozwiązań energetycznych, oferując urządzenia typu: pompy ciepła, elektryczne kotły, ogrzewacze wody, wymienniki i zasobniki, bufory c.o. oraz usługi serwisowe związane z dostarczaniem wskazanych urządzeń. Wnioskodawca jest zarejestrowany jako czynny podatnik VAT w Polsce.

Spółka zawarła z podmiotem niemieckim - „Kontrahent” umowę o zaprojektowanie, wykonanie, dostawę, montaż i rozruch linii produkcyjnej do emaliowania zbiorników (dalej:

„Umowa"), której realizacja została przewidziana na okres półtora roku (dalej: „Transakcja"). Umowa została podpisana (...) 2023 r.

Wyprodukowana linia produkcyjna ma zostać zamontowana w miejscu wskazanym przez Wnioskodawcę w Polsce. W ramach Umowy, Kontrahent zobowiązał się, że wykonana przez niego linia produkcyjna będzie odpowiadała wymaganiom i potrzebom Wnioskodawcy oraz będzie współdziała z innymi komponentami oraz istniejącymi już częściami ciągu technologicznego, posiadanymi przez Wnioskodawcę.

Z uwagi na przewidziany czas realizacji, a także stopień skomplikowania przedmiotu Umowy, dla pełnej realizacji Umowy przewidziano szereg etapów, tj.:

1.przygotowanie i zatwierdzenie dokumentacji projektowej

W ramach tego etapu prac, Kontrahent przygotuje i przekaże Spółce do zatwierdzenia: (i) projekt linii produkcyjnej w 3D z dokładnym przedstawieniem komponentów, (ii) koncepcję bezpieczeństwa i obszary bezpieczeństwa, (iii) punkty wspólne urządzenia z innymi urządzeniami w projekcie oraz media w projekcie.

2.dostarczenie planów fundamentów

Wskazany etap obejmuje dostarczenie przez Wnioskodawcę planów fundamentów dla linii produkcyjnej, tak aby możliwe było zamontowanie linii produkcyjnej w wybranym miejscu montażu.

3.wykonanie linii produkcyjnej oraz jej odbiór FAT

Ten etap zakłada wykonanie przedmiotu Umowy przez Kontrahenta oraz jego odbiór fabryczny, mający na celu sprawdzenie zgodności linii produkcyjnej z warunkami Umowy przed jej transportem do Wnioskodawcy.

4.pełna dostawa linii produkcyjnej

W ramach tego etapu prac sprzęt ma zostać przetransportowany do miejsca wskazanego przez Wnioskodawcę w Polsce na warunkach DAP. Za transport odpowiada Kontrahent, z tym jednak zastrzeżeniem, że kosztami transportu linii produkcyjnej do Polski zostanie ostatecznie obciążony Wnioskodawca. Ponadto, strony Umowy ustaliły, że prawo własności sprzętu przechodzi na Spółkę z chwilą pozostawienia sprzętu do dyspozycji w miejscu montażu wskazanym przez Wnioskodawcę.

5.montaż linii produkcyjnej w miejscu wskazanym przez Wnioskodawcę

Ten etap prac zakłada montaż sprzętu w Polsce, w miejscu wskazanym przez Wnioskodawcę. Montaż zostanie wykonany przez ekipę Kontrahenta w miejscu przekazanym przez Spółkę, które Spółka zobowiązała się odpowiednio przygotować i dla którego ma ona zapewnić odpowiednie bezpieczeństwo i higienę pracy. Montaż będzie obejmował szereg skomplikowanych czynności mających zapewnić prawidłowe działanie

sprzętu, w tym takie działania jak: spawanie i cięcie (prace z otwartym ogniem), pozycjonowanie liniowe, czy podłączenie do wszystkich przewidzianych środków łączności. Po zakończeniu montażu Kontrahent ma wykonać także próbny przebieg sprzętu na własną odpowiedzialności i przy wykorzystaniu swojego personelu.

6.odbiór SAT

Wskazany etap zakłada ponowne przetestowanie sprzętu, w szczególności w celu potwierdzenia, że transport i montaż nie mają wpływu na jego funkcjonalność.

7.Szkolenia

W ramach ostatniego etapu prac personel Kontrahenta przeprowadzi szkolenia z korzystania z linii produkcyjnej dla pracowników Spółki.

Wynagrodzenie za wykonanie przedmiotu Umowy zostało określone ryczałtowo. Wynagrodzenie obejmuje wszystkie prace oraz czynności będące składowymi Umowy, w tym prace o których mowa powyżej, i jest płatne w 4 płatnościach częściowych, gdzie:

a.pierwsza płatność częściowa stanowi 30% wartości wynagrodzenia i ma charakter zaliczki - jest płatna po podpisaniu Umowy, ale jeszcze przed wykonaniem przedmiotu Umowy,

b.druga płatność częściowa również stanowi 30% wartości wynagrodzenia i ma charakter zaliczki - jest płatna po zatwierdzeniu projektu sprzętu, ale jeszcze przed wykonaniem przedmiotu Umowy,

c.trzecia część płatności również stanowi 30% wartości wynagrodzenia i jest płatna po dostawie sprzętu do miejsca dostawy,

d.czwarta część stanowi 10% wartości wynagrodzenia i jest płatna po dokonaniu odbioru SAT.

Jak już wskazano powyżej, strony ustaliły, że prawo własności do dostarczanego Wnioskodawcy sprzętu przechodzi na niego w chwili jego pozostawania do dyspozycji w miejscu dostawy, tj. w (...). Dla realizacji Transakcji zaprojektowania, wykonania, dostawy, montażu i rozruchu linii produkcyjnej do emaliowania zbiorników ustalono Incoterms DAP, niemniej Spółka ma zostać obciążona kosztami transportu linii produkcyjnej z Niemiec do Polski. Ponadto, jak już zostało to przedstawione w niniejszym wniosku, po dostarczeniu linii produkcyjnej do miejsca wskazanego przez Wnioskodawcę, Kontrahent dokona jej montażu, próbnego rozruchu oraz przeszkoli personel Spółki ze sposobu korzystania ze sprzętu.

Po podpisaniu Umowy, (...) 2023 r., Spółka uiściła zaliczkę stanowiącą pierwszą płatność częściową, w wysokości 30% wynagrodzenia ryczałtowego (dalej: „Zaliczka"). Zaliczka została udokumentowana fakturą wystawioną przez Kontrahenta 15 marca 2023 r. (dalej: „Faktura"). Faktura została wystawiona bez polskiego podatku. Na Fakturze wskazano

Incoterms EXW. Dla celów VAT, Zaliczka została rozliczona przez Wnioskodawcę jako podatnika VAT z tytułu jej uiszczenia.

Niemniej, tuż po uiszczeniu Zaliczki, Kontrahent dokonał rejestracji jako podatnik VAT czynny w Polsce z datą 5 kwietnia 2023 r. Rejestracja Kontrahenta jako podatnika VAT czynnego w Polsce wynika z realizacji przez niego innych transakcji, których rozliczenie wymaga rejestracji Kontrahenta w Polsce. W ocenie Kontrahenta, fakt jego rejestracji wpływa na sposób rozliczenia Transakcji, tzn. zdaniem Kontrahenta, po rejestracji, to on stał się podatnikiem z tytułu Transakcji w Polsce i z tego powodu powinien wystawiać Spółce faktury z polskim VAT.

Mając na względzie powyższe, Kontrahent skorygował „do zera" Fakturę. Ponadto, w 2024 r. Kontrahent wystawił dwie faktury zaliczkowe z polskim VAT: (i) 1 lutego 2024 r. na 30% kwoty wynagrodzenia oraz (ii) 5 lutego 2024 r. również na 30% kwoty wynagrodzenia. Na obu fakturach wskazano Incoterms EXW. Kontrahent stoi także na stanowisku, że będzie on podatnikiem z tytułu ostatecznej realizacji Transakcji - wykonania dostawy z montażem.

Biorąc pod uwagę całość zaprezentowanego stanu faktycznego, Wnioskodawca występując z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, chce upewnić się co do skutków VAT, wynikających z Transakcji dostarczenia linii produkcyjnej przez Kontrahenta.

Pytania

1.Kto jest podatnikiem VAT z tytułu realizacji Transakcji w opisanym stanie faktycznym, w tym zarówno przed, jak i po rejestracji Kontrahenta jako podatnika VAT czynnego w Polsce?

2.W przypadku uznania, że podatnikiem z tytułu realizacji Transakcji jest Kontrahent - czy podmiotem zobowiązanym do rozliczenia VAT z tytułu pierwszej Zaliczki jest Kontrahent, a co za tym idzie Wnioskodawca powinien skorygować swoje rozliczenia VAT w związku z uiszczeniem Zaliczki?

Państwa stanowisko w sprawie

1. Zdaniem Wnioskodawcy, w opisanym w stanie faktycznym, podatnikami VAT z tytułu realizacji Transakcji są: (i) Kontrahent - po jego rejestracji jako podatnik VAT czynny w Polsce, (ii) Wnioskodawca - przed rejestracją Kontrahenta jako podatnika VAT czynnego w Polsce.

2. Mając na względzie stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania 1, w ocenie Wnioskodawcy, podmiotem zobowiązanym do rozliczenia VAT z tytułu pierwszej Zaliczki jest Spółka, a co za tym idzie Wnioskodawca nie powinien korygować swoich rozliczeń VAT w związku z uiszczeniem Zaliczki.

Uzasadnienie stanowiska

W zakresie pyt. 1

Transakcja - miejsce opodatkowania dla celów VAT

Zgodnie z art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT miejsce dostawy towarów, które wymagają instalacji lub montażu, niezależnie od tego, czy są one wykonywane z próbnym uruchomieniem czy też nie, przez dostawcę lub osobę działającą w jego imieniu, jest miejscem, gdzie towary te są montowane lub instalowane. Ustawa o VAT nie zawiera definicji pojęć „montażu" i „instalacji" jak i nie określa, co należy przez nie rozumieć. We wspomnianym przepisie wskazano jedynie, że nie uznaje się za montaż lub instalację prostych czynności umożliwiających funkcjonowanie montowanego lub instalowanego towaru zgodnie z jego przeznaczeniem.

Brak precyzyjnych definicji tych terminów w ustawie o VAT wymaga odwołania się do ich znaczeń w języku polskim oraz ich interpretacji dokonywanych przez sądy administracyjne i organy podatkowe. Definicja słownikowa, jak podaje słownik PWN online, określa „montaż" jako proces składania gotowych części w całość, np. maszyn czy urządzeń, oraz instalowanie urządzeń technicznych, natomiast „instalację" jako proces umieszczania urządzeń technicznych w określonym miejscu. Taką interpretację potwierdza również np. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w wyroku z 6 maja 2011 r. (sygn. akt I SA/Kr 1973/10), stwierdzając, że montaż to połączenie gotowych elementów w jedną całość.

Z kolei tzw. „proste czynności", w kontekście art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT, oznaczają takie działania, które teoretycznie mógłby wykonać sam nabywca, bez potrzeby posiadania specjalistycznej wiedzy. W przeciwieństwie do nich, działania wymagające specjalnych umiejętności, które zazwyczaj posiada dostawca, kwalifikowane są jako montaż lub instalacja (tak np. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 18 listopada 2022 r. o sygn. 0114-KDIP1-2.4012.410.2022.2.RST oraz w interpretacji indywidualnej z 24 stycznia 2022 r. o sygn. 0112-KDIL1-3.4012.618.2021.1.MR). Takie rozróżnienie jest istotne dla określenia, czy dana dostawa towarów jest traktowana jako dostawa z montażem, co wpływa na miejsce opodatkowania VAT tej transakcji.

W analizowanym stanie faktycznym proces montażu oraz rozruchu linii produkcyjnej do emaliowania zbiorników wymaga szczegółowej i specjalistycznej wiedzy, która wykracza poza zakres prostych, intuicyjnych działań. Wskazują na to m.in. warunki umowne dotyczące linii produkcyjnej , zapewnienia funkcjonalności i bezpieczeństwa, przygotowania miejsca montażu, a także wymagane czynności, takie jak cięcie, spawanie, pozycjonowanie liniowe, czy też podłączenie do wszystkich przewidzianych środków łączności.

Wobec tego, w ocenie Wnioskodawcy, Transakcja ta powinna być traktowana jako dostawa towarów z montażem, o której mowa w art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT, podlegająca opodatkowaniu VAT w miejscu montażu, czyli w Polsce.

Transakcja - określenie podatnika

Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT podatnikami VAT w Polsce są nabywcy towarów, jeśli łącznie spełnione są następujące warunki:

a. dokonującym ich dostawy na terytorium kraju jest podatnik nieposiadający siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, a w przypadku dostawy towarów:

- innych niż gaz w systemie gazowym, energia elektryczna w systemie elektroenergetycznym, energia cieplna lub chłodnicza przez sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej,
- innej niż transfer bonów jednego przeznaczenia
- podatnik ten nie jest zarejestrowany zgodnie z art. 96 ust. 4 ustawy o VAT,

b. nabywcą jest:

- w przypadku nabycia gazu w systemie gazowym, energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym, energii cieplnej lub chłodniczej przez sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej - podmiot zarejestrowany zgodnie z art. 96 ust. 4 lub art. 97 ust. 4,
- w przypadku transferu bonów jednego przeznaczenia, w przypadku których miejscem dostawy towarów, których te bony dotyczą, jest terytorium kraju - podatnik, o którym mowa w art. 15, lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15,
- w pozostałych przypadkach - podatnik, o którym mowa w art. 15, posiadający siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15, posiadająca siedzibę na terytorium kraju i zarejestrowana zgodnie z art. 97 ust. 4

Z powyższego przepisu wynika, że w przypadku dostawy z montażem, dla której miejscem dostawy jest terytorium Polski, podatnikiem jest nabywca - polski podatnik VAT, jeśli dostawca nie posiada siedziby, ani stałego miejsca działalności w Polsce i nie jest zarejestrowany w Polsce jako podatnik VAT.

Do chwili zarejestrowania Kontrahenta jako podatnika VAT w Polsce, Wnioskodawca jako nabywca miał zatem obowiązek dokonania rozliczenia VAT należnego od dostawy towarów wraz z montażem przez Kontrahenta, stosując mechanizm odwrotnego obciążenia. Do tego momentu wymogi określone w art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT były bowiem spełnione, gdyż:

a. Kontrahent nie miał siedziby, ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Polski, oraz

b. Kontrahent nie był zarejestrowany jako czynny podatnik VAT w Polsce, oraz

c. Wnioskodawca był podatnikiem z siedzibą w Polsce i posiadał status czynnego podatnika VAT zarejestrowanego w Polsce.

Tak więc, w momencie powstania obowiązku podatkowego z tytułu uiszczenia pierwszej Zaliczki, spełnione były przesłanki uznania Wnioskodawcy za podatnika VAT zobowiązanego do rozliczenia VAT w związku z zapłatą zaliczki.

Jednakże, zdaniem Wnioskodawcy, z chwilą zarejestrowania Kontrahenta dla celów VAT w Polsce, nie jest już jednak spełniony wymóg z art. 17 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy o VAT, który zakłada brak rejestracji dostawcy dla celów VAT w Polsce, co powoduje, że od chwili rejestracji, to Kontrahent powinien być uznany za podatnika VAT z tytułu realizacji Transakcji. Oznacza to, że w odniesieniu do płatności wnoszonych po rejestracji Kontrahenta dla celów VAT w Polsce, a także w odniesieniu do realizacji samej Transakcji, to Kontrahent będzie występował jako podatnik VAT i to na nim będzie ciążył obowiązek rozliczenia VAT z tytułu zaliczek oraz z tytułu wykonania dostawy z montażem, które zrealizują się po jego rejestracji. W takiej sytuacji, Kontrahent powinien wystawiać faktury z wykazaną kwotą polskiego VAT.

W związku z powyższym, w ocenie Wnioskodawcy, w opisanym w stanie faktycznym podatnikami VAT z tytułu realizacji Transakcji są: (i) Kontrahent - po jego rejestracji jako podatnik VAT czynny w Polsce, (ii) Wnioskodawca - przed rejestracją Kontrahenta jako podatnika VAT czynnego w Polsce.

W zakresie pyt. 2

Mając na względzie stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania 1, zgodnie z którym to on był podatnikiem VAT z tytułu Transakcji przed rejestracją Kontrahenta dla celów VAT w Polsce, Wnioskodawca wskazuje, że w jego ocenie to on jest podmiotem zobowiązanym do rozliczenia VAT z tytułu uiszczenia Zaliczki i z tego powodu nie powinien korygować swoich rozliczeń VAT w tym zakresie.

Poniżej, Wnioskodawca przedstawia argumenty, które przemawiają za jego stanowiskiem.

Zgodnie z art. 106j ust. 1 ustawy o VAT, wystawienie faktury korygującej jest wymagane w sytuacjach, gdy:

a. po wystawieniu faktury dochodzi do zmian w podstawie opodatkowania lub kwocie podatku,

b. gdy zwrócono towar lub opakowania podatnikowi,

c. dokonano zwrotu całości lub części zapłaty (zaliczki/przedpłaty) nabywcy, lub

d. stwierdzono pomyłkę w jakiejkolwiek pozycji faktury.

W ocenie Wnioskodawcy, przepis ten nie daje uprawnienia do korekty Faktury w przedstawionym stanie faktycznym, czyli w związku z rejestracją Kontrahenta do celów VAT w Polsce po otrzymaniu Zaliczki na dostawę towarów z montażem, która to dostawa ma nastąpić już po dniu jego rejestracji. W opisanym stanie faktycznym nie została bowiem spełniona żadna z powyższych przesłanek, a na dzień jej wystawienia, Faktura została

przygotowana przez Kontrahenta w sposób prawidłowy. Jak już wskazano powyżej, na moment zapłaty Zaliczki Kontrahent nie był zarejestrowany dla celów VAT w Polsce, a więc dla potrzeb rozliczenia Zaliczki słuszne przyjęto, że podatnikiem VAT jest Wnioskodawca i w konsekwencji Kontrahent słusznie wystawił fakturę bez polskiego VAT. Wystawiona przez Kontrahenta Faktura nie zawierała więc żadnych pomyłek, czy błędów w jakichkolwiek pozycjach i jako taka nie powinna podlegać korekcie.

Spółka stoi także na stanowisku, że nie istnieją podstawy prawne do uznania, że późniejsza (po otrzymaniu pierwszej Zaliczki) rejestracja Kontrahenta wpływa na sposób określenia podatnika VAT z tytułu Zaliczki i sposób rozliczenia VAT w związku z jej uiszczeniem.

Podkreślenia wymaga, że zgodnie z art. 19a ust. 8 ustawy o VAT, w przypadku otrzymania całości lub części zapłaty przed dostawą (włączając w to zaliczki), obowiązek podatkowy powstaje w chwili otrzymania takiej płatności. Jest to zgodne z art. 65 Dyrektywy, który precyzuje, że VAT od zaliczek dokonanych przed dostawą towarów lub świadczeniem usług staje się wymagalny w chwili otrzymania tych płatności.

Ta zasada stanowi wyjątek od generalnej reguły ustalonej w art. 63 Dyrektywy (i odpowiadającym art. 19a ust. 1 ustawy o VAT), według której zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego, a tym samym moment, w którym VAT staje się wymagalny, ma miejsce w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług. Reguła ta znajduje zastosowanie w przypadku dostawy z montażem, gdyż dla tego typu transakcji nie przewidziano innego sposobu ustalania momentu powstania obowiązku podatkowego.

Skoro więc, w odniesieniu do Zaliczki, obowiązek podatkowy powstał w dacie jej otrzymania, to na ten moment należy oceniać jej konsekwencje w VAT. Z uwagi na fakt, że w momencie uiszczenia Zaliczki, a więc w dacie powstania obowiązku podatkowego w VAT, Kontrahent nie był zarejestrowany do celów VAT w Polsce, podatnikiem zobowiązanym do rozliczenia VAT z tytułu pierwszej zaliczki był Wnioskodawca.

Z całości powyższych rozważań wynika, zdaniem Wnioskodawcy, że Faktura została wystawiona w sposób prawidłowy, a Wnioskodawca nie powinien korygować swoich rozliczeń VAT w związku z uiszczeniem Zaliczki.

Powyższe potwierdza stanowisko wyrażone w prawomocnym wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 8 czerwca 2018 r. (sygn. akt III SA/Wa 2939/17), w którym stwierdzono, że:

„Mając na uwadze literalną wykładnię przepisów dotyczących momentu powstania obowiązku podatkowego należałoby uznać, że otrzymywane przez Stronę wynagrodzenie (faktury zaliczkowe), do dnia, rejestracji, winien rozliczyć Kontrahent będący nabywcą, z kolei pozostała część zapłaty (faktury zaliczkowe oraz faktura końcowa) winna rozliczyć Skarżąca na zasadach ogólnych. (...)

Zgodnie bowiem z art. 19a ust. 1 Uptu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem m.in. otrzymania zaliczki. Jak

stanowi natomiast art. 19a ust. 8 Uptu, jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, wkład mieszkaniowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty. Każda zaliczka jest zatem, z punktu widzenie przepisów Uptu, poniekąd odrębnym zdarzeniem, które rodzi powstanie obowiązku podatkowego w momencie dokonania zapłaty."

Tym samym, w ocenie Wnioskodawcy, należy uznać, że przedmiotowa Zaliczka stanowi odrębne zdarzenie podatkowe i w konsekwencji podatnikiem z tytułu jej uiszczenia był Wnioskodawca, który nie powinien korygować swoich rozliczeń VAT w związku z jej zapłatą.

Ocena stanowiska

Stanowisko, które przedstawiliście Państwo we wniosku jest w części prawidłowe i w części nieprawidłowe.

Uzasadnienie interpretacji indywidualnej

Zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 361) - zwanej dalej ustawą:

opodatkowaniu ww. podatkiem podlegają:

1.odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju;

2.eksport towarów;

3.import towarów na terytorium kraju;

4.wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju;

5.wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

Z powołanego przepisu wynika tzw. zasada terytorialności, zgodnie z którą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają wymienione czynności, ale tylko w sytuacji, gdy miejscem ich świadczenia jest terytorium kraju, przez które - w myśl definicji zawartej w art. 2 pkt 1 ustawy:

rozumie się terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, z zastrzeżeniem art. 2a.

Na podstawie art. 7 ust. 1 ustawy:

przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...).

Zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy:

przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7, w tym również:

1) przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej;

2) zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji;

3) świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa.

Natomiast mając na uwadze art. 15 ust. 1 ustawy:

podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Jednocześnie stosownie do art. 15 ust. 2 ustawy:

działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Wskazać również należy że zgodnie z art. 22 ust. 1 pkt 1 ustawy:

miejscem dostawy towarów jest w przypadku towarów wysyłanych lub transportowanych przez dokonującego ich dostawy, ich nabywcę lub przez osobę trzecią - miejsce, w którym towary znajdują się w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu do nabywcy.

Stosownie zaś do art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy:

miejscem dostawy towarów jest w przypadku towarów, które są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, przez dokonującego ich dostawy lub przez podmiot działający na jego rzecz - miejsce, w którym towary są instalowane lub montowane; nie uznaje się za instalację lub montaż prostych czynności umożliwiających funkcjonowanie montowanego lub instalowanego towaru zgodnie z jego przeznaczeniem.

Kwestie dotyczące zasad wystawiania faktur i faktur korygujących zawarte zostały w art. 106a-106g ustawy.

Według art. 106b ust. 1 pkt 1 ustawy:

podatnik jest obowiązany wystawić fakturę dokumentującą sprzedaż, a także dostawę towarów i świadczenie usług, o których mowa w art. 106a pkt 2, dokonywane przez niego na rzecz innego podatnika podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem.

Dane które powinna zawierać faktura, zostały wskazane w art. 106e ust. 1 ustawy, gdzie w pkt 12-14 wymieniono:

12. stawkę podatku,

13. sumę wartości sprzedaży netto, z podziałem na sprzedaż objętą poszczególnymi stawkami podatku i sprzedaż zwolnioną od podatku,

14. kwotę podatku od sumy wartości sprzedaży netto, z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku.

Ponadto, w myśl art. 106e ust. 1 pkt 18 ustawy:

faktura powinna zawierać w przypadku dostawy towarów lub wykonania usługi, dla których obowiązanym do rozliczenia podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze jest nabywca towaru lub usługi - wyrazy „odwrotne obciążenie".

Na mocy art. 106i ust. 1 ustawy:

fakturę wystawia się nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru lub wykonano usługę, z zastrzeżeniem ust. 2-9.

Z kolei z art. 106i ust. 2 ustawy, wynika, że:

jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, o której mowa w art. 106b ust. 1 pkt 4, fakturę wystawia się nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym otrzymano całość lub część zapłaty od nabywcy.

Zgodnie z art. 106j ust. 1 ustawy, w przypadku gdy po wystawieniu faktury:

1) podstawa opodatkowania lub kwota podatku wskazana w fakturze uległa zmianie,

2) (uchylony)

3) dokonano zwrotu podatnikowi towarów i opakowań,

4) dokonano zwrotu nabywcy całości lub części zapłaty, o której mowa w art. 106b ust. 1 pkt 4,

5) stwierdzono pomyłkę w jakiejkolwiek pozycji faktury

- podatnik wystawia fakturę korygującą.

W świetle art. 106j ust. 2 ustawy - faktura korygująca powinna zawierać:

1) (uchylony)

2) numer kolejny oraz datę jej wystawienia;

2a) numer identyfikujący w Krajowym Systemie e-Faktur fakturę, której dotyczy faktura korygująca, z wyjątkiem faktur korygujących wystawianych do faktur, dla których nie został nadany numer identyfikujący w Krajowym Systemie e-Faktur;

3) dane zawarte w fakturze, której dotyczy faktura korygująca:

a) określone w art. 106e ust. 1 pkt 1-5,

b) nazwę (rodzaj) towaru lub usługi objętych korektą;

4) (uchylony)

5) jeżeli korekta wpływa na zmianę podstawy opodatkowania lub kwoty podatku należnego - odpowiednio kwotę korekty podstawy opodatkowania lub kwotę korekty podatku należnego z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku i sprzedaży zwolnionej;

6) w przypadkach innych niż wskazane w pkt 5 - prawidłową treść korygowanych pozycji.

Ponadto zgodnie z art. 106j ust. 2a ustawy:

faktura korygująca może zawierać:

1) wyrazy „FAKTURA KORYGUJĄCA" albo „KOREKTA";

2) przyczynę korekty.

Ze wskazanych przepisów wynika, że jeżeli po wystawieniu faktury wystąpią zdarzenia mające wpływ na treść wystawionej faktury lub okaże się, że wystawiona faktura zawiera błędy, podatnik wystawia w takim przypadku fakturę korygującą.

Faktura korygująca wystawiana jest w celu podania właściwych, prawidłowych i zgodnych z rzeczywistością kwot i innych danych, decydujących o rzetelności wystawionego dokumentu. Tym samym, istotą faktur korygujących jest korekta faktur pierwotnych tak, aby dokumentowały rzeczywisty przebieg zdarzeń gospodarczych. Faktury korygujące wystawia się w celu udokumentowania ostatecznej wielkości sprzedaży w danym okresie rozliczeniowym. Należy przy tym zauważyć, że prawo wystawienia faktury korygującej przysługuje wyłącznie sprzedawcy i dotyczy sytuacji, gdy sprzedaż została udokumentowana fakturą.

I tak, faktura korygująca w stosunku do faktury pierwotnej może być wystawiona:

- w przypadku gdy dostawa towaru lub usług została nieprawidłowo zafakturowana (np. błędna cena lub ilość towarów, błędna stawka),
- z powodu zdarzenia powodującego konieczność korekty, które zaistniało po dokonaniu dostawy towaru lub usług.

W związku z powyższym, uzasadnionym jest stwierdzenie, że sposób rozliczenia faktur korygujących uzależniony jest od okoliczności powodujących konieczność skorygowania faktur dokumentujących dostawę towarów, czy też świadczenie usług w tych pozycjach. W przypadku bowiem gdy przyczyna powodująca konieczność dokonania korekty istniała już chwili wystawienia faktury pierwotnej (np. błąd, pomyłka, przeoczenie) wówczas korekty w zakresie podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego należy dokonać wstecz, tj. w okresie rozliczeniowym, w którym powstał obowiązek podatkowy. Natomiast w sytuacji, gdy przyczyna uzasadniająca dokonanie korekty zaistnieje w terminie późniejszym niż wystawiona została faktura, której korekta ma dotyczyć, wówczas korekty tej nie trzeba uwzględniać w okresie, w którym ujęto fakturę pierwotną.

Z treści wniosku wynika, że Spółka zawarła z niemieckim Kontrahentem Umowę na zaprojektowanie, wykonanie, dostawę, montaż i rozruch linii produkcyjnej do emaliowania zbiorników, której realizacja została przewidziana na okres półtora roku („Transakcja"). Wyprodukowana linia produkcyjna ma zostać zamontowana w miejscu wskazanym przez Wnioskodawcę w Polsce. Z uwagi na przewidziany czas realizacji, a także stopień skomplikowania przedmiotu Umowy, dla pełnej realizacji Umowy przewidziano szereg etapów, tj.: przygotowanie i zatwierdzenie dokumentacji projektowej, dostarczenie planów fundamentów, wykonanie linii produkcyjnej oraz jej odbiór FAT, pełna dostawa linii produkcyjnej, montaż linii produkcyjnej w miejscu wskazanym przez Wnioskodawcę, odbiór SAT oraz szkolenia. Wynagrodzenie za wykonanie przedmiotu Umowy zostało określone ryczałtowo. Wynagrodzenie obejmuje wszystkie prace oraz czynności będące składowymi Umowy, w tym prace o których mowa powyżej, i jest płatne w 4 płatnościach częściowych, gdzie:

- pierwsza płatność częściowa stanowi 30% wartości wynagrodzenia i ma charakter zaliczki - jest płatna po podpisaniu Umowy, ale jeszcze przed wykonaniem przedmiotu Umowy,
- druga płatność częściowa również stanowi 30% wartości wynagrodzenia i ma charakter zaliczki - jest płatna po zatwierdzeniu projektu sprzętu, ale jeszcze przed wykonaniem przedmiotu Umowy,
- trzecia część płatności również stanowi 30% wartości wynagrodzenia i jest płatna po dostawie sprzętu do miejsca dostawy,
- czwarta część stanowi 10% wartości wynagrodzenia i jest płatna po dokonaniu odbioru SAT.

Strony ustaliły, że prawo własności do dostarczanego Wnioskodawcy sprzętu przechodzi na niego w chwili jego pozostawania do dyspozycji w miejscu dostawy, tj. w (...). Po podpisaniu Umowy, 31 marca 2023 r., Spółka uiściła Zaliczkę stanowiącą pierwszą płatność częściową, w wysokości 30% wynagrodzenia ryczałtowego. Zaliczka została udokumentowana Fakturą wystawioną przez Kontrahenta 15 marca 2023 r. Faktura została wystawiona bez polskiego

podatku. Na Fakturze wskazano Incoterms EXW. Dla celów VAT, Zaliczka została rozliczona przez Wnioskodawcę jako podatnika VAT z tytułu jej uiszczenia. Po uiszczeniu Zaliczki, Kontrahent dokonał rejestracji jako podatnik VAT czynny w Polsce z datą 5 kwietnia 2023 r. Rejestracja Kontrahenta jako podatnika VAT czynnego w Polsce wynika z realizacji przez niego innych transakcji, których rozliczenie wymaga rejestracji Kontrahenta w Polsce. Zdaniem Kontrahenta, po rejestracji, to on stał się podatnikiem z tytułu Transakcji w Polsce i z tego powodu powinien wystawiać Spółce faktury z polskim VAT. Kontrahent zatem skorygował „do zera" Fakturę. Ponadto, w 2024 r. Kontrahent wystawił dwie faktury zaliczkowe z polskim VAT: (i) 1 lutego 2024 r. na 30% kwoty wynagrodzenia oraz (ii) 5 lutego 2024 r. również na 30% kwoty wynagrodzenia. Na obu fakturach wskazano Incoterms EXW. Kontrahent stoi także na stanowisku, że będzie on podatnikiem z tytułu ostatecznej realizacji Transakcji - wykonania dostawy z montażem.

Na tle tak przedstawionego stanu faktycznego Państwa wątpliwości dotyczą ustalenia kto jest podatnikiem VAT z tytułu realizacji Transakcji, w tym zarówno przed, jak i po rejestracji Kontrahenta jako podatnika VAT czynnego w Polsce (pytanie nr 1) oraz ustalenia czy podmiotem zobowiązanym do rozliczenia VAT z tytułu pierwszej Zaliczki jest Kontrahent, a co za tym idzie Wnioskodawca powinien skorygować swoje rozliczenia VAT w związku z uiszczeniem Zaliczki (pytanie nr 2).

Odnosząc się do Państwa wątpliwości, należy wskazać, że co do zasady podmiotem zobowiązanym do rozliczenia podatku należnego jest podmiot, o którym mowa w art. 15 ust. 1 ustawy.

Jednocześnie zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy:

podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne nabywające towary, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

a. dokonującym ich dostawy na terytorium kraju jest podatnik nieposiadający siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, a w przypadku dostawy towarów:

- innych niż gaz w systemie gazowym, energia elektryczna w systemie elektroenergetycznym, energia cieplna lub chłodnicza przez sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej,

- innej niż transfer bonów jednego przeznaczenia

- podatnik ten nie jest zarejestrowany zgodnie z art. 96 ust. 4,

b. nabywcą jest:

- w przypadku nabycia gazu w systemie gazowym, energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym, energii cieplnej lub chłodniczej przez sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej - podmiot zarejestrowany zgodnie z art. 96 ust. 4 lub art. 97 ust. 4,

- w przypadku transferu bonów jednego przeznaczenia, w przypadku których miejscem dostawy towarów, których te bony dotyczą, jest terytorium kraju - podatnik, o którym mowa w art. 15, lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15,

- w pozostałych przypadkach - podatnik, o którym mowa w art. 15, posiadający siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15, posiadająca siedzibę na terytorium kraju i zarejestrowana zgodnie z art. 97 ust. 4,

c. dostawa towarów nie jest dokonywana w ramach wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość lub sprzedaży na odległość towarów importowanych rozliczanej w procedurze szczególnej, o której mowa w dziale XII w rozdziale 9, lub na zasadach odpowiadających tym regulacjom.

W myśl art. 17 ust. 2 ustawy:

w przypadkach wymienionych w ust. 1 pkt 4 i 5, usługodawca lub dokonujący dostawy towarów nie rozlicza podatku należnego.

Powołany art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy wskazuje na sytuację, w której podatnikiem staje się nabywca towarów, które podlegają opodatkowaniu na terytorium Polski. Przepis art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy, wprowadza mechanizm tzw. odwrotnego obciążenia, który polega na opodatkowaniu dostawy towarów przez nabywcę towarów. Przepis art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy ma zastosowanie gdy miejscem dostawy a tym samym opodatkowania ustalonym na podstawie przepisów ustawy jest terytorium Polski. Przy tym warunkiem zastosowania odwrotnego obciążenia na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy względem dostawy towarów jest spełnienie warunków dotyczących dokonującego dostawy towarów oraz nabywcy towarów. Jak wynika z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy warunkiem niezbędnym do tego aby w przypadku nabycia towarów podatnikiem stał się nabywający towar jest aby dokonującym ich dostawy na terytorium kraju był podatnik nieposiadający siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności na terytorium kraju.

Ponadto należy wskazać, że zgodnie z art. 96 ust. 1 ustawy:

podmioty, o których mowa w art. 15, są obowiązane przed dniem wykonania pierwszej czynności określonej w art. 5 złożyć naczelnikowi urzędu skarbowego zgłoszenie rejestracyjne, z zastrzeżeniem ust. 3.

W myśl art. 96 ust. 4 ustawy:

naczelnik urzędu skarbowego po weryfikacji danych podanych w zgłoszeniu rejestracyjnym rejestruje podatnika jako „podatnika VAT czynnego", a w przypadku podatników, o których mowa w ust. 3 - jako „podatnika VAT zwolnionego", i na wniosek podatnika potwierdza to zarejestrowanie.

Należy zaznaczyć, że przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie zawierają definicji zaliczki.

Według Słownika Języka Polskiego PWN, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2005 r. zaliczka oznacza część należności wpłacaną lub wypłacaną z góry na poczet tej należności (str. 1221).

Mając na uwadze powyższe należy stwierdzić, że aby daną wpłatę pieniężną móc uznać za zaliczkę musi ona zostać dokonana na poczet przyszłej konkretnej transakcji. Zatem w momencie wpłaty musi być znany towar czy usługa, na które zostanie ona przeznaczona.

Podkreślić należy, że zaliczka nie jest dodatkową czynnością podlegającą opodatkowaniu lecz jest integralnie związana z daną usługą lub sprzedażą konkretnego towaru, na poczet których została uiszczona. W przypadku zaliczek ustawodawca określił jedynie inny moment powstania obowiązku podatkowego niż w przypadku sprzedaży świadczonej bez pobrania zaliczki. Zatem, zaliczka powinna podlegać opodatkowaniu na takich samych zasadach jak świadczenie którego dotyczy.

Należy wskazać, że do rozliczenia podatku z tytułu jednej dostawy powinien być zobowiązany tylko jeden podatnik, co oznacza, że sposób rozliczenia podatku od zaliczki uiszczonej na poczet dostawy przed jej dokonaniem, powinien być taki sam jak sposób rozliczenia dostawy tych towarów.

Regulacje dotyczące momentu powstania obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług zawiera przepis art. 19a ustawy.

Zgodnie z zasadą ogólną zawartą w art. 19a ust. 1 ustawy:

obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem ust. 1a, 1b, 5 i 7-11, art. 14 ust. 6, art. 20, art. 21 ust. 1 i art. 138f.

W myśl art. 19a ust. 8 ustawy:

jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, wkład budowlany lub mieszkaniowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty, z wyjątkiem:

1.dostaw towarów, w stosunku do których obowiązek podatkowy powstaje w sposób, o którym mowa w ust. 1b;

2.dostaw towarów i świadczenia usług, w stosunku do których obowiązek podatkowy powstaje w sposób, o którym mowa w ust. 5 pkt 4.

Przepisy ustawy nie przewidują szczególnego momentu powstania obowiązku podatkowego w przypadku dostawy towarów z montażem. Wobec tego, obowiązek

podatkowy z tytułu dostawy towarów z montażem na rzecz nabywcy, jako podmiotu zobowiązanego do rozliczenia tej transakcji, powstaje z chwilą dokonania dostawy, tj. przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel. Należy jednak zauważyć, że realizacja kontraktu, który ma charakter dostawy towaru z montażem, różni się od klasycznego wydania towaru, gdyż wiąże się ona, obok fizycznego przekazania poszczególnych elementów sprzętu, z wykonaniem prac montażowych czy instalacyjnych. O dokonaniu dostawy towaru z montażem zawsze decyduje jej faktyczne wykonanie. Przy czym w sytuacji, gdy dostawa jest poprzedzona zapłatą zaliczki, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania tej zaliczki w odniesieniu do otrzymanej kwoty.

Mając na uwadze analizowany stan faktyczny wskazać w pierwszej kolejności należy, że zasady dotyczące miejsca opodatkowania transakcji związanych z dostawą towarów mają kluczowe znaczenie dla transakcji międzynarodowych. W sytuacji przemieszczenia towarów z terytorium Polski na terytorium innego kraju członkowskiego dokonanego w wyniku sprzedaży tych towarów na rzecz kontrahenta z innego niż Polska kraju (posługującego się innym niż polski numerem identyfikacji podatkowej) co do zasady mamy do czynienia z wewnątrzwspólnotową dostawą towarów, o której mowa w art. 13 ust. 1 ustawy. W przypadku zaś przemieszczenia towarów poza Unię mamy co do zasady do czynienia z eksportem towarów stosownie do art. 2 pkt 8 ustawy. Ponadto, należy wskazać, że wyjątek od ogólnej zasady ustalania miejsca opodatkowania dostawy towarów został wprowadzony w art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy, zgodnie z którym w przypadku gdy towary będące przedmiotem transakcji przeznaczone są do zainstalowania lub mają być zmontowane przez dostawcę lub w jego imieniu, miejscem ich dostawy (a więc i opodatkowania) jest miejsce, w którym nastąpi montaż lub instalacja. Przy czym montaż lub instalacja nie powinna stanowić prostej czynności umożliwiającej funkcjonowanie montowanego towaru.

Ponadto należy wskazać, że strony transakcji mogą dowolnie kształtować treść umowy w granicach wyznaczonych przez obowiązujące przepisy prawa, w tym także przepisy prawa podatkowego. Co do zasady każde świadczenie dla celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług powinno być traktowane jako odrębne i niezależne, jednak w sytuacji gdy dwa lub więcej świadczeń są tak ściśle ze sobą związane, że obiektywnie tworzą w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter, to wszystkie te świadczenia lub czynności stanowią jednolite świadczenie do celów stosowania przepisów ustawy. Na świadczenie złożone składa się więc kombinacja różnych czynności, prowadzących do realizacji określonego celu, tj. do wykonania świadczenia głównego, na które składają się różne świadczenia pomocnicze. Natomiast świadczenie należy uznać za pomocnicze, jeśli nie stanowi ono celu samego w sobie, lecz jest środkiem do pełnego zrealizowania lub wykorzystania świadczenia zasadniczego. Pojedyncze świadczenie traktowane jest zatem jak element świadczenia kompleksowego wówczas, jeżeli cel świadczenia pomocniczego jest zdeterminowany przez świadczenie główne oraz nie można wykonać lub wykorzystać świadczenia głównego bez świadczenia pomocniczego. Jeżeli jednak w skład realizowanego świadczenia wchodzą czynności, które nie służą wyłącznie

wykonaniu czynności głównej, zasadniczej, lecz mogą mieć również charakter samoistny, to wówczas nie ma podstaw dla traktowania ich jako elementu świadczenia kompleksowego.

Jak wynika z wniosku Spółka zawarła Umowę z niemieckim Kontrahentem na zaprojektowanie, wykonanie, dostawę, montaż i rozruch linii produkcyjnej do emaliowania zbiorników. Ponadto proces montażu oraz rozruchu linii produkcyjnej do emaliowania zbiorników wymaga szczegółowej i specjalistycznej wiedzy, która wykracza poza zakres prostych, intuicyjnych działań. Wskazują na to m.in. warunki umowne dotyczące linii produkcyjnej, zapewnienia funkcjonalności i bezpieczeństwa, przygotowania miejsca montażu, a także wymagane czynności, takie jak cięcie, spawanie, pozycjonowanie liniowe, czy też podłączenie do wszystkich przewidzianych środków łączności. Mamy więc do czynienia ze złożonym procesem wykraczającym poza „proste" czynności. Tym samym omawiana Transakcja tak jak Państwo wskazali stanowi dostawę towarów z montażem, o której mowa w art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT. Ponadto wyprodukowana linia produkcyjna ma zastać zamontowana w miejscu wskazanym przez Spółkę tj. w (...), dlatego też miejscem dostawy a zarazem opodatkowania na podstawie art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy będzie Polska.

Natomiast Państwa wątpliwości dotyczą ustalenia który podmiot (Państwa Spółka czy Kontrahent) powinien rozliczyć zaliczki zarówno przed jak i po rejestracji Kontrahenta jako podatnika VAT czynnego w Polsce. Jak wskazaliście Państwo, wynagrodzenie należne Kontrahentowi płatne jest w czterech płatnościach częściowych. Wpłacenie przez Państwa Spółkę (czynnego podatnika podatku VAT na terytorium Polski) pierwszej Zaliczki z 31 marca 2023 r. (dotyczącej dostawy towarów z montażem opodatkowanej w Polsce) nastąpiło kiedy Kontrahent, jak wynika z wniosku, nie posiadał siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce, przy tym nie był także zarejestrowany jako podatnik VAT czynny w Polsce. Zatem do momentu kiedy Kontrahent nie był zarejestrowany dla celów podatku VAT w Polsce to nabywca czyli Państwa Spółka na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy była zobowiązana do rozliczenia podatku należnego z tytułu realizowanej przez Kontrahenta dostawy towarów z montażem, a tym samym opodatkowania Zaliczki. W sytuacji bowiem gdy Kontrahent nieposiadający siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce nie był w Polsce zarejestrowany jako podatnik VAT czynny natomiast Państwa Spółka jako nabywca była zarejestrowanym czynnym podatnikiem podatku VAT mającym siedzibę działalności gospodarczej w Polsce, spełnione były wszystkie przesłanki, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy. Zatem na moment wpłacenia Zaliczki kiedy Kontrahent nie był zarejestrowany dla podatku jako podatnik „VAT czynny" prawidłowo został zastosowany mechanizm odwrotnego obciążenia.

Natomiast późniejsza rejestracja Kontrahenta jako podatnika VAT czynnego w Polsce, wpłynie na zastosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia przy opodatkowaniu otrzymanej Zaliczki, bowiem wówczas Kontrahent stanie się dopiero podatnikiem zobowiązanym do rozliczenia podatku należnego z kwot Zaliczek otrzymanych po rejestracji jako czynny podatnik VAT.

Nie można zgodzić się z Państwa twierdzeniem, że późniejsza (po otrzymaniu pierwszej Zaliczki) rejestracja Kontrahenta nie wpłynie na sposób określenia podatnika VAT z tytułu Zaliczki i sposób rozliczenia VAT w związku z jej uiszczeniem. Należy wskazać, że zaliczka nie jest odrębną czynnością podlegającą opodatkowaniu lecz jest integralnie związana z daną sprzedażą konkretnej usługi bądź konkretnego towaru, na poczet której została uiszczona. Zaliczka zatem powinna podlegać opodatkowaniu na takich samych zasadach jak świadczenie, którego dotyczy. Sposób rozliczenia podatku od zaliczki uiszczonej na poczet dostawy przed dokonaniem tej dostawy powinien być taki sam jak sposób rozliczenia podatku od tej dostawy. Zatem z uwagi na uzyskanie przez Kontrahenta statusu podatnika VAT czynnego, w wyniku dokonanej rejestracji do podatku VAT ostateczne rozliczenie (opodatkowanie) podatkiem należnym Zaliczki otrzymanej przed rejestracją jak i Zaliczek otrzymanych po tym okresie, spoczywa na Kontrahencie w ramach jednej transakcji tj. dostawy z montażem. Tym samym, po rejestracji Kontrahenta to on jest zobowiązany do rozliczenia całej Transakcji w tym Zaliczki otrzymanej przed jak i po rejestracji w ramach dostawy z montażem.

W konsekwencji z uwagi na to, że do rozliczenia podatku z tytułu jednej dostawy powinien być zobowiązany tylko jeden podatnik, opodatkowanie pierwszej Zaliczki, otrzymanej przed rejestracją Kontrahenta jako podatnika VAT na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy powinno zostać skorygowane, bowiem cała transakcja (wraz z przedmiotową pierwszą Zaliczką) powinna zostać rozliczona przez Kontrahenta. Zatem Spółka i Kontrahent są zobowiązani do dokonania korekty rozliczeń dotyczących pierwszej Zaliczki. Sposób rozliczenia podatku od Zaliczki uiszczonej na poczet dostawy przed dokonaniem tej dostawy powinien być taki sam jak sposób rozliczenia podatku od tej dostawy. Transakcja związana z otrzymaniem pierwszej Zaliczki w tym konkretnym przypadku powinna zostać skorygowana i rozliczona przez Kontrahenta poprzez wystawienie faktury ze stawką właściwą dla danego świadczenia (dostawy z montażem). W konsekwencji w związku z otrzymaniem przez Państwa Spółkę korekty faktury VAT wystawionej przez Kontrahenta, w której skorygował on „do zera" kwotę zaliczki, Spółka również powinna dokonać korekty rozliczenia dotyczącego pierwszej Zaliczki tj. podatku należnego i podatku naliczonego (dokonanego przed pierwszą rejestracją Kontrahenta na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy) w związku z późniejszą rejestracją Kontrahenta dla celów VAT w Polsce.

Ty samym Państwa stanowisko jest **prawidłowe**w zakresie uznania Państwa Spółki jako podmiotu zobowiązanego do rozliczenia podatku VAT z tytułu zapłaty pierwszej Zaliczki w okresie przed dokonaniem rejestracji jako podatnik VAT czynny przez Kontrahenta. Natomiast Państwa stanowisko jest **nieprawidłowe**z zakresie uznania, że po rejestracji Kontrahenta Spółka nadal jest podmiotem zobowiązanym do rozliczenia pierwszej Zaliczki i nie powinna dokonać korekty rozliczenia.

Dodatkowe informacje

Ponadto należy wskazać, iż interpretacja indywidualna rozstrzyga w zakresie skutków podatkowych odnośnie obowiązku rozliczenia podatku od zaliczek dla Państwa Spółki, a nie dla Kontrahenta. Interpretacja odnosząca się do Państwa wątpliwości i wydana na wniosek

Państwa Spółki nie ma mocy wiążącej dla Kontrahenta (podatnika który dokonał dostawy z montażem na Państwa rzecz). Stosownie do treści art. 14b ustawy Ordynacja podatkowa, interpretacje wydawane są w indywidualnych sprawach Wnioskodawcy, w związku z tym skutki prawne, czy też ewentualna ochrona, określone w art. 14k -14n mogą dotyczyć wyłącznie podmiotu, który uzyskał interpretację indywidualną. W przypadku wątpliwości związanych ze skutkami podatkowymi dla Kontrahenta w związku z otrzymanymi zaliczkami to Kontrahent powinien wystąpić z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej i w takim przypadku takie rozstrzygnięcie posiadałoby moc wiążącą i odnosiło się do Jego sytuacji prawnopodatkowej.

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego, który Państwo przedstawiliście i stanu prawnego, który obowiązywał w dacie zaistnienia zdarzenia.

Jednocześnie wskazujemy, że interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie z opisem stanu faktycznego podanym przez Państwa w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swoją aktualność.

Pouczenie o funkcji ochronnej interpretacji

- Funkcję ochronną interpretacji indywidualnych określają przepisy art. 14k-14nb ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.). Interpretacja będzie mogła pełnić funkcję ochronną, jeśli: Państwa sytuacja będzie zgodna (tożsama) z opisem stanu faktycznego i zastosujecie się Państwo do interpretacji.
    - Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej:

Przepisów art. 14k-14n Ordynacji podatkowej nie stosuje się, jeśli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej jest elementem czynności, które są przedmiotem decyzji wydanej:

1)z zastosowaniem art. 119a;

2)w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;

3)z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

- Zgodnie z art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej:

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych.

Pouczenie o prawie do wniesienia skargi na interpretację

Mają Państwo prawo do zaskarżenia tej interpretacji indywidualnej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego. Zasady zaskarżania interpretacji indywidualnych reguluje ustawa z 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi - (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 935; dalej jako „PPSA").

Skargę do Sądu wnosi się za pośrednictwem Dyrektora KIS (art. 54 § 1 PPSA). Skargę należy wnieść w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia interpretacji indywidualnej (art. 53 § 1 PPSA):

- w formie papierowej, w dwóch egzemplarzach (oryginał i odpis) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Warszawska 5, 43-300 Bielsko-Biała (art. 47 § 1 PPSA), albo
- w formie dokumentu elektronicznego, w jednym egzemplarzu (bez odpisu), na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 47 § 3 i art. 54 § 1a PPSA).

Skarga na interpretację indywidualną może opierać się wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną (art. 57a PPSA).

Podstawa prawna dla wydania interpretacji

Podstawą prawną dla wydania tej interpretacji jest art. 13 § 2a oraz art. 14b § 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.).

3.7. 0112-KDIL1-3.4012.291.2023.2.KK

Typ	Interpretacja indywidualna
Sygnatura	0112-KDIL1-3.4012.291.2023.2.KK
Autor	Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
Status	Aktualna
Data wydania	2023-09-12
Link	https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/561525

Interpretacja indywidualna

– stanowisko nieprawidłowe

Szanowni Państwo,

stwierdzam, że Państwa stanowisko w sprawie oceny skutków podatkowych opisanego stanu faktycznego oraz zdarzenia przyszłego w podatku od towarów i usług jest nieprawidłowe.

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

7 czerwca 2023 r. wpłynął Państwa wniosek z 7 czerwca 2023 r. o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy obowiązku skorygowania stawki VAT od zaliczek w eksporcie, jeżeli nie doszło do dostawy i zakończenia procesu sprzedaży. Uzupełnili go Państwo pismem z 12 czerwca 2023 r. (wpływ 12 czerwca 2023 r.) oraz – w odpowiedzi na wezwanie – pismem z 19 lipca 2023 r. (wpływ 20 lipca 2023 r.) i pismem z 19 lipca 2023 r. (wpływ 26 lipca 2023 r.).

Treść wniosku jest następująca:

Opis stanu faktycznego oraz zdarzenia przyszłego

Wnioskodawca (dalej jako: „Podatnik") jest producentem szerokiego (...) sprzedawanych zarówno w Polsce jak i w wielu państwach w Europie i na świecie.

W zakres oferowanych wyrobów wchodzą zarówno maszyny (...). Takie przypadki zostały przewidziane w art. 41 ust. 9b ustawy o VAT i na tej podstawie Podatnik – „A" miał prawo zastosować stawkę 0% podatku VAT od otrzymanych zaliczek w eksporcie do czasu zakończenia dostawy.

Określenie terminu dostawy w przypadku tego typu ,,dedykowanych" wyrobów jest równie skomplikowane, bo proces sprzedaży maszyny trwa nadal po przekroczeniu granicy Polski i polega na montażu, skonfigurowaniu i przetestowaniu maszyny. Prace te są wykonywane przez delegowanych pracowników Podatnika oraz przez specjalistów nabywcy, którzy pracują pod okiem pracowników Podatnika.

Dla ułatwienia procedur eksportowych „A" przyjął zasadę, że faktura sprzedaży zostaje wystawiona w dniu, w którym maszyna przygotowana jest do transportu i nabywca ten transport zapewnił. Po przewiezieniu jej na miejsce docelowe, Podatnik może dokończyć faktyczny proces sprzedaży – finalną dostawę towaru.

W listopadzie 2021 r. „A" zawarł umowę na dostawę ,,dedykowanej" (...) z firmą mającą siedzibę w Ukrainie. Okres trwania budowy (...) zaplanowano na około 12 miesięcy, w zależności od stopnia skomplikowania modyfikacji określanych na bieżąco przez odbiorcę. 16 listopada 2021 r. została wystawiona faktura ,,proforma" na podstawie której odbiorca miał obowiązek zapłacić zaliczkę w określonych ratach. Ostatnia rata miała zostać opłacona na 10 dni przed odbiorem urządzenia.

W związku z zakończeniem budowy (...) do etapu umożliwiającego przewiezienie jej przez granicę, (...) 2022 r. Podatnik wystawił fakturę rozliczającą wartość maszyny na potrzeby jej eksportu, z której wynika obowiązek dopłaty do wpłaconych zaliczek przed podstawieniem transportu. Niestety, w związku z nasileniem działań (...) odbiorca oświadczył, że z przyczyn od niego niezależnych (między innymi (...)) nie może odebrać urządzenia, nie chce też zrezygnować z jej odbioru i odzyskać zaliczki, ponieważ (...) będzie mu niezbędnie potrzebna do działalności gospodarczej w momencie, kiedy sytuacja w Ukrainie się unormuje. Ponadto nie chce ponosić bardzo wysokich kosztów związanych z transportem (...).

Odbiorca przedłożył dokumenty uzyskane w ukraińskich urzędach, potwierdzające ww. fakty. Również po stronie Podatnika dokończenie dostawy urządzenia wymagałoby oddelegowania (...).

Ponieważ do dokonania przemieszczenia elementów (...) poza granice Polski nie doszło, Podatnik anulował również (...) 2022 r. wystawioną fakturę. Tym samym powrócił problem wpłaconych zaliczek w eksporcie, bo do eksportu elementów produktu i ostatecznego montażu (...) nie może dojść z przyczyn niezależnych ani od producenta, ani od odbiorcy. Tym samym de facto nadal trwa proces tworzenia maszyny, której prawidłowość działania zostanie potwierdzona dopiero po ponownym połączeniu elementów w zakładzie odbiorcy, zaprogramowaniu i przetestowaniu opisywanego urządzenia.

W marcu 2023 r. Podatnik zwrócił się do Naczelnika Urzędu Skarbowego z wnioskiem o uznanie, że zaistniała sytuacja spełnia przesłanki specyfiki realizacji dostaw, w tym również warunków charakterystycznych dla danego rynku. Zdaniem Podatnika, pozostałe przesłanki zostały spełnione (...). Podatnik jednocześnie wnioskował o odroczenie terminu rozliczenia zaliczki w eksporcie, w sytuacji, gdyby zdaniem Urzędu opisana sytuacja nie spełniała wszystkich przesłanek wynikających z art. 41 ust. 9b ustawy o VAT.

Naczelnik Urzędu Skarbowego Decyzją z 23 maja 2023 r. , odmówił odroczenia terminu rozliczenia zaliczki w eksporcie uzasadniając, że nie jest uprawniony do odraczania terminu dotyczącego elementu konstrukcji obowiązku podatkowego. Jednocześnie wskazał drogę uzyskania interpretacji indywidualnej dla opisywanego przypadku.

W związku z faktem, że Podatnik sprzedaje również swoje wyroby do państw o niestabilnej sytuacji ekonomicznej (np. (...)) hipotetycznie zaistniała sytuacja związana z dostawą na rynek ukraiński może się powtórzyć na innych rynkach.

Doprecyzowanie opisu sprawy

1. Przedmiotem umowy na dostawę (...) jest wyprodukowanie urządzenia, zgodnie z wymogami zamawiającego, kompletnego i zdatnego do użytkowania. Realizacja umowy przebiega w opisanych poniżej etapach: (...).

2. Celem nabycia przez odbiorcę (...) jest nabycie kompletnej (...) w jedną całość na wskazanym przez odbiorcę miejscu docelowym. Ponieważ zmontowana (...), nie ma możliwości przewiezienia jej w całości (...). Odbiorca zamierza wykorzystać zamówioną maszynę do budowy i napraw dróg na Ukrainie, natychmiast po wyciszeniu działań (...).

3. Faktura obejmuje nazwę i typ urządzenia, rok produkcji, specyfikację wpłaconych zaliczek, warunki zapłaty płatności końcowej. Jednocześnie w systemie „B" generują się automatycznie dane na potrzeby deklaracji celnych i sprawozdań Intrastat. Na kwotę wynagrodzenia składają się działania wymienione w punktach do odpowiedzi (...) posadowiona w Ukrainie w miejscu wskazanym przez odbiorcę. Protokół odbioru potwierdza, że Odbiorca nie wnosi zastrzeżeń i proces sprzedaży zostaje zakończony.

4. Montażu (...) na miejscu docelowym dokonują pracownicy Podatnika (...) na koszt Podatnika oraz osoby wskazane i opłacane przez odbiorcę, którzy wykonują proste prace montażowe pod nadzorem pracowników delegowanych przez Podatnika. Z uwagi na

rozmiar maszyny, Podatnik nie jest w stanie oddelegować z Polski wymaganej do montażu docelowej liczby osób.

Z uwagi na rozmiar i poziom skomplikowania maszyny (wyprodukowanej pod potrzeby konkretnego odbiorcy) wymagana jest specjalistyczna wiedza i umiejętności, stąd konieczność delegowania na Ukrainę pracowników Podatnika. Proste prace montażowe będą prowadzone pod ich nadzorem i wykonywane przez osoby wskazane przez odbiorcę i na jego koszt, jak opisano powyżej.

5.W odpowiedzi na pytanie: „Czy możliwa jest sytuacja, w której dostawa (...) oraz jej montaż mogłyby zostać wykonane przez różne podmioty?"

Wnioskodawca wskazał: „Taka sytuacja jest możliwa w przypadku typowych, powtarzalnych maszyn sprzedawanych przez Podatnika na różne rynki, o ile Spółka zawarła w poszczególnych krajach umowę na autoryzowany serwis. Niestety (...) jest urządzeniem nietypowym i Podatnik nie dysponuje na terenie Ukrainy żadnym potencjalnym kooperantem, który podjął by się montażu (...). Tym bardziej, że ewentualne istotne błędy w pracy (...) mogą oznaczać konieczność ponownego rozłożenia i przetransportowania urządzenia z powrotem do siedziby firmy w Polsce na koszt Podatnika. Po usunięciu tych błędów proces testowania, demontażu, transportu do Ukrainy, ponownego montażu, ostatecznych testów przed protokołem odbioru powtórzy się".

6.Przedmiotem wywozu z Polski jest gotowa, kompletna, przetestowana przed transportem (...), zdemontowana na potrzeby transportu (...).

7.Do momentu podpisania protokołu odbioru po ostatecznym zmontowaniu wytwórni w miejscu wskazanym przez odbiorcę, właścicielem maszyny jest Podatnik. Po podpisaniu protokołu odbioru, prawa własności przechodzą na odbiorcę. Ewentualne usterki w dalszym działaniu usuwane są w ramach serwisu gwarancyjnego na koszt Podatnika oraz pogwarancyjnego na koszt odbiorcy.

8.Transport (...) przebiega bezpośrednio z Polski na teren Ukrainy transportem kołowym. Wywozu dokonuje odbiorca wytwórni na swój koszt, jednocześnie jest zobligowany do bezzwłocznego dostarczenia dokumentów potwierdzających przekroczenie granicy, zgodnie z terminem o którym mowa w art. 41 ust. 6 ustawy o VAT. Podatnik może wskazać odbiorcy, które specjalistyczne, polskie firmy przewozowe mają doświadczenie w transporcie maszyn, ale to odbiorca decyduje i płaci za przewóz.

9.Każdorazowo eksport maszyn produkowanych przez Podatnika potwierdzany jest przez Urząd Celny. Podobnie będzie w przypadku (...).

10. W warunkach dostawy wynikających z umowy z odbiorcą określono, że wytwórnia będzie wydana niezwłocznie po przetestowaniu gotowego urządzenia, rozmontowaniu go na moduły do przewozu i przygotowaniu transportu przez odbiorcę. Taka sytuacja miała miejsce we wrześniu 2022 r., kiedy planowano przewieźć rozmontowaną na czas transportu (...) i dokończyć dostawę urządzenia poprzez jego ostateczne zmontowanie na

terenie wskazanym przez odbiorcę. Niestety, z powodu (...) regionu, gdzie odbiorca chciał ulokować urządzenie oraz obszaru na trasie dojazdowej w Ukrainie, nie doszło do przewozu wytwórni przez granicę. Podatnik nie chciał ryzykować utraty instalacji będącej jego własnością, do czasu ostatecznego odbioru zmontowanej (...) w Ukrainie i podpisania protokołu odbioru przez odbiorcę. Nie chciał też narażać życia i zdrowia swoich pracowników przy montażu na odsłoniętym terenie wielkiej, doskonale widocznej konstrukcji. Odbiorca nie chciał ryzykować utraty urządzenia, na które wpłacił już 90% zaliczki oraz narażać życia i zdrowia swoich pracowników przy montażu. Firmy przewozowe nie były zainteresowane tak dużym transportem przez niebezpieczne tereny (...).

11. Kiedy tylko sytuacja w Ukrainie pozwoli na dokończenie procesu sprzedaży zakończonego protokołem odbioru (...), Podatnik będzie posiadał dokumenty, z których wynikać będzie tożsamość towaru będącego przedmiotem dostawy i wywozu oraz powyższe dokumenty zostaną otrzymane w terminie, o którym mowa w art. 41 ust. 6 ustawy o VAT.

Pytania (ostatecznie sformułowane w piśmie z 19 lipca 2023 r.)

1. Czy Podatnik maobowiązek skorygowania stawki VAT od zaliczek w eksporcie, jeżeli nie doszło do dostawy i zakończenia procesu sprzedaży (przeniesienia praw własności na odbiorcę) z powodu wojny w Ukrainie?

2. Czy Podatnik ma obowiązek skorygowania stawki VAT od zaliczek w eksporcie, w sytuacji, kiedy zakończenie procesu sprzedaży wynika ze specyfiki dostawy i uzależnione jest od zakończenia działań (…) w Ukrainie?

Państwa stanowisko w sprawie (ostatecznie wyrażone w piśmie z 19 lipca 2023 r.)

Ad 1.

Zdaniem Podatnika, nie ma on obowiązku skorygowania stawki VAT od zaliczek w eksporcie. Faktyczny proces zakończenia dostawy „dedykowanej" (…) zakończy się, zgodnie z umową zawartą z odbiorcą dopiero po przekroczeniu granicy, zmontowaniu i przetestowaniu wytwórni oraz po potwierdzeniu prawidłowości jej działania przez protokół odbioru, co będzie równoznaczne z przeniesieniem na odbiorcę praw własności. Oznacza to zdaniem Podatnika, że w opisanym przypadku nadal trwa proces tworzenia wytwórni wynikający ze specyfiki dostaw, nie ma więc potrzeby korygowania zerowej stawki VAT od zaliczek w eksporcie.

Ad 2.

Zdaniem Podatnika, nie wystąpił obowiązek skorygowania stawki VAT od zaliczek w eksporcie. Zaistniała sytuacja spełnia zdaniem Podatnika, przesłanki specyfiki realizacji dostaw, w tym również warunków charakterystycznych dla danego rynku, co zwalnia Podatnika z obowiązku skorygowania 0 stawki VAT, od wpłaconych zaliczek eksportowych do czasu rzeczywistego przekroczenia elementów wyprodukowanej wytwórni przez granicę Polski, zmontowanie i przetestowanie wytwórni na terenie Ukrainy, usunięcia ewentualnych usterek i przeniesienia praw własności na odbiorcę, potwierdzone protokołem odbioru wytwórni.

Ustawodawca nie przewidział w przepisach ustawy o VAT tzw. „siły wyższej", tym niemniej jako przykład dostaw eksportowych nie spełniających wymogów specyfiki rynku, MF podaje w swoich objaśnieniach różnego typu zaniechania leżące po stronie dostawców/odbiorców. W przypadku będącym podstawą wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej do tego typu zaniechań nie doszło. Jedocześnie MF zamieszcza na swojej stronie pozytywne interpretacje indywidualne obejmujące problematyką określenie „specyfiki rynku" oraz „specyfiki dostaw" (np. Sygnatura 0111-KDIB3-3.4012.35.2017.1.MK; IPPP3/443-760/14 -4/JF) gdzie zaistniały stan faktyczny pokrywa się częściowo z przedmiotem niniejszego wniosku o wydanie interpretacji.

Obowiązek skorygowania zerowej stawki VAT od zaliczek w eksporcie przez Podatnika, wynikający z braku jasnej i spójnej interpretacji pojęcia tzw. siły wyższej (…, kataklizmów, itd.) których strony kontraktu nie są i nie były w stanie przewidzieć, byłby wysoce krzywdzący dla Podatnika, który już zmaga się z wieloma problemami wynikającymi z utraty rynków zbytu w Ukrainie i w Rosji i związanym z tym drastycznym pogorszeniem swojej sytuacji finansowej. Korekta zerowego VAT-u wymusi również konieczność naliczenia odsetek, które nigdy nie zostaną Podatnikowi zwrócone, nawet pomimo zrealizowania dostawy i przekroczenia elementów maszyny przez granicę. Przerzucenie z kolei na odbiorcę obciążania związanego z korektą „przejściowej" (do czasu rzeczywistego przekroczenia wyrobu przez granicę) 23% stawki VAT od pobranych zaliczek w eksporcie, obniży pozycję konkurencyjną Podatnika i uniemożliwi mu sprzedaż swoich wyrobów na tzw. trudne rynki.

Ocena stanowiska

Stanowisko, które przedstawili Państwo we wniosku jest nieprawidłowe.

Uzasadnienie interpretacji indywidualnej

Zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1570 ze zm.), zwanej dalej „ustawą":

Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zwanym dalej „podatkiem", podlegają:

1) odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju;

2) eksport towarów;

3) import towarów na terytorium kraju;

4) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju;

5) wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

Z regulacji tej wynika tzw. zasada terytorialności, zgodnie z którą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają wymienione czynności, ale tylko w sytuacji, gdy miejscem ich świadczenia jest terytorium kraju.

W myśl definicji zawartej w art. 2 pkt 1 ustawy:

Przez terytorium kraju rozumie się terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, z zastrzeżeniem art. 2a.

Natomiast jak stanowi art. 2 pkt 5 ustawy:

Przez terytorium państwa trzeciego rozumie się terytorium państwa niewchodzące w skład terytorium Unii Europejskiej, z zastrzeżeniem art. 2a ust. 1 i 3.

Na podstawie art. 2 pkt 6 ustawy:

Przez towary rozumie się rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

Zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy:

Przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...).

Co należy rozumieć przez „przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel" określił Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie C-320/88. W orzeczeniu tym stwierdza się, że dla uznania danej czynności za opodatkowaną dostawę towarów, nie ma znaczenia to, czy dochodzi do przeniesienia własności według prawa właściwego dla danego kraju. Regulacja ta ma zastosowanie do każdego przeniesienia prawa do rozporządzania towarem na inny podmiot, które to przeniesienie skutkuje tym, że strona ta uzyskuje de facto możliwość korzystania z rzeczy tak jak właściciel, nawet jeżeli nie wiąże się to z przeniesieniem własności. W tym orzeczeniu, odnosząc się do dostawy towarów, Trybunał posłużył się terminem przeniesienia „własności w sensie ekonomicznym", podkreślając tym samym uniezależnienie opodatkowania od przeniesienia własności towarów. Oznacza to więc, że na gruncie przedmiotowego przepisu kluczowym elementem jest przeniesienie, w istocie rzeczy, praktycznej kontroli nad rzeczą i możliwości dysponowania nią.

Zatem pojęcie „przeniesienie prawa do rozporządzania jak właściciel" dotyczy tego rodzaju czynności, która daje otrzymującemu towar prawo do postępowania z nim jak właściciel. Chodzi przede wszystkim o możliwość faktycznego dysponowania rzeczą, a nie rozporządzania nią w sensie prawnym. Istotą dostawy towarów nie jest bowiem przeniesienie prawa własności, zatem zwrotu „prawo do rozporządzania jak właściciel" nie można interpretować jako „prawa własności".

Zgodnie z art. 2 pkt 8 ustawy:

Przez eksport towarów rozumie się dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej przez:

a)dostawcę lub na jego rzecz, lub

b)b)nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju lub na jego rzecz, z wyłączeniem towarów wywożonych przez samego nabywcę do celów wyposażenia lub zaopatrzenia statków rekreacyjnych oraz turystycznych statków powietrznych lub innych środków transportu służących do celów prywatnych

-jeżeli wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej jest potwierdzony przez właściwy organ celny określony w przepisach celnych.

Należy zauważyć, że art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy przewiduje, że opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega eksport towarów, jednak z uwagi na terytorialny charakter podatku VAT, opodatkowaniu podlegają wyłącznie czynności, których miejscem świadczenia jest terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, które w przypadku dostaw towarów wysyłanych lub transportowanych wyznacza art. 22 ust. 1 pkt 1 ustawy.

Zgodnie z art. 22 ust. 1 pkt 1 ustawy:

Miejscem dostawy towarów jest w przypadku towarów wysyłanych lub transportowanych przez dokonującego ich dostawy, ich nabywcę lub przez osobę trzecią – miejsce, w którym towary znajdują się w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu do nabywcy.

Stosownie do art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy:

Miejscem dostawy towarów jest w przypadku towarów, które są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, przez dokonującego ich dostawy lub przez podmiot działający na jego rzecz – miejsce, w którym towary są instalowane lub montowane; nie uznaje się za instalację lub montaż prostych czynności umożliwiających funkcjonowanie montowanego lub instalowanego towaru zgodnie z jego przeznaczeniem.

Jednocześnie wskazać należy, że przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie definiują pojęć „montaż lub instalacja", niemniej jednak stosownie do cytowanego art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy, do instalacji lub montażu nie zalicza się prostych czynności umożliwiających funkcjonowanie montowanego lub instalowanego towaru zgodnie z jego przeznaczeniem. Jako „proste czynności" należy rozumieć działania, umożliwiające funkcjonowanie danego towaru/sprzętu, które potencjalny nabywca mógłby wykonać we własnym zakresie. Zatem, za montaż lub instalację należy uznać takie czynności, które wymagają specjalistycznej wiedzy i umiejętności znanych przede wszystkim dostawcy montowanego lub instalowanego towaru/sprzętu. Zgodnie ze Słownikiem języka polskiego PWN, „montaż" to składanie maszyn, aparatów, urządzeń, itp. z gotowych części, zakładanie, instalowanie urządzeń technicznych. Z kolei „instalacja" to montowanie gdzieś urządzeń technicznych.

Z opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca (dalej jako: „Podatnik") jest producentem szerokiego (...) sprzedawanych zarówno w Polsce jak i w wielu państwach w Europie i na świecie.

W zakres oferowanych wyrobów wchodzą zarówno maszyny w miarę powtarzalne w produkcji, których okres budowy trwa od kilku tygodni do kilku miesięcy, jak i skomplikowane maszyny specjalistyczne, dedykowane konkretnemu odbiorcy, który w trakcie budowy może i często zgłasza niezbędne dla niego modyfikacje.

Określenie terminu dostawy w przypadku tego typu ,,dedykowanych" wyrobów jest równie skomplikowane, bo proces sprzedaży maszyny trwa nadal po przekroczeniu granicy Polski i polega na montażu, skonfigurowaniu i przetestowaniu maszyny. Prace te są wykonywane przez delegowanych pracowników Podatnika oraz przez specjalistów nabywcy, którzy pracują pod okiem pracowników Podatnika.

W listopadzie 2021 r. Podatnik zawarł umowę na dostawę ,,dedykowanej" (...) z firmą mającą siedzibę w Ukrainie. Okres trwania budowy tego urządzenia zaplanowano na około 12 miesięcy, w zależności od stopnia skomplikowania modyfikacji określanych na bieżąco przez odbiorcę. 16 listopada 2021 r. została wystawiona faktura ,,proforma" na podstawie której odbiorca miał obowiązek zapłacić zaliczkę w określonych ratach. Ostatnia rata miała zostać opłacona na 10 dni przed odbiorem urządzenia.

W związku z zakończeniem budowy (...) do etapu umożliwiającego przewiezienie jej przez granicę, (...) 2022 r. Podatnik wystawił fakturę rozliczającą wartość maszyny na potrzeby jej eksportu, z której wynika obowiązek dopłaty do wpłaconych zaliczek przed podstawieniem transportu. Niestety, w związku z nasileniem działań (...) odbiorca oświadczył, że z przyczyn od niego niezależnych (...) nie może odebrać urządzenia, nie chce też zrezygnować z jej odbioru i odzyskać zaliczki, ponieważ (...) będzie mu niezbędnie potrzebna do działalności gospodarczej w momencie, kiedy sytuacja na Ukrainie się unormuje. Ponadto nie chce ponosić bardzo wysokich kosztów związanych z transportem (...). Odbiorca przedłożył dokumenty uzyskane w ukraińskich urzędach, potwierdzające ww. fakty. Również po stronie Podatnika dokończenie dostawy urządzenia wymagałoby oddelegowania (...).

Ponieważ do dokonania przemieszczenia elementów rozłożonej maszyny poza granice Polski nie doszło, Podatnik anulował również (...) 2022 r. wystawioną fakturę.
Celem nabycia przez odbiorcę (...) jest nabycie kompletnej (...) wraz z ich zmontowaniem w jedną całość na wskazanym przez odbiorcę miejscu docelowym. Ponieważ zmontowana (...). Odbiorca zamierza wykorzystać zamówioną maszynę do budowy i napraw dróg na Ukrainie, natychmiast po wyciszeniu działań (...).

Faktura obejmuje nazwę i typ urządzenia, rok produkcji, specyfikację wpłaconych zaliczek, warunki zapłaty płatności końcowej. Jednocześnie w systemie „B" generują się automatycznie dane na potrzeby deklaracji celnych i sprawozdań Intrastat. Na kwotę wynagrodzenia składają się kompletna, zmontowana, zdatna do użytkowania (...)

posadowiona w Ukrainie w miejscu wskazanym przez odbiorcę. Protokół odbioru potwierdza, że Odbiorca nie wnosi zastrzeżeń i proces sprzedaży zostaje zakończony.

Montażu (...) na miejscu docelowym dokonują pracownicy Podatnika (...) na koszt Podatnika oraz osoby wskazane i opłacane przez odbiorcę, którzy wykonują proste prace montażowe pod nadzorem pracowników delegowanych przez Podatnika. Z uwagi na rozmiar maszyny, Podatnik nie jest w stanie oddelegować z Polski wymaganej do montażu docelowej liczby osób.

Z uwagi na rozmiar i poziom skomplikowania maszyny (wyprodukowanej pod potrzeby konkretnego odbiorcy) wymagana jest specjalistyczna wiedza i umiejętności, stąd konieczność delegowania na Ukrainę pracowników Podatnika. Proste prace montażowe będą prowadzone pod ich nadzorem i wykonywane przez osoby wskazane przez odbiorcę i na jego koszt, jak opisano powyżej.

(...) jest urządzeniem nietypowym i Podatnik nie dysponuje na terenie Ukrainy żadnym potencjalnym kooperantem, który podjął by się montażu poszczególnych modułów w jedną całość. Tym bardziej, że ewentualne istotne błędy w pracy wytwórni mogą oznaczać konieczność ponownego rozłożenia i przetransportowania urządzenia z powrotem do siedziby firmy w Polsce na koszt Podatnika. Po usunięciu tych błędów proces testowania, demontażu, transportu do Ukrainy, ponownego montażu, ostatecznych testów przed protokołem odbioru powtórzy się.

Przedmiotem wywozu z Polski jest gotowa, kompletna, przetestowana przed transportem (...), zdemontowana na potrzeby transportu (...).

Do momentu podpisanie protokołu odbioru po ostatecznym zmontowaniu wytwórni w miejscu wskazanym przez odbiorcę, właścicielem maszyny jest Podatnik. Po podpisaniu protokołu odbioru, prawa własności przechodzą na odbiorcę. Ewentualne usterki w dalszym działaniu usuwane są w ramach serwisu gwarancyjnego na koszt Podatnika oraz pogwarancyjnego na koszt odbiorcy.

Transport (...) przebiega bezpośrednio z Polski na teren Ukrainy transportem kołowym. Wywozu dokonuje odbiorca wytwórni na swój koszt, jednocześnie jest zobligowany do bezzwłocznego dostarczenia dokumentów potwierdzających przekroczenie granicy. Podatnik może wskazać odbiorcy, które specjalistyczne, polskie firmy przewozowe mają doświadczenie w transporcie maszyn, ale to odbiorca decyduje i płaci za przewóz. Każdorazowo eksport maszyn produkowanych przez Podatnika potwierdzany jest przez Urząd Celny. Podobnie będzie w przypadku (...).

W warunkach dostawy wynikających z umowy z odbiorcą określono, że wytwórnia będzie wydana niezwłocznie po przetestowaniu gotowego urządzenia, rozmontowaniu go na moduły do przewozu i przygotowaniu transportu przez odbiorcę. Taka sytuacja miała miejsce we wrześniu 2022 r., kiedy planowano przewieźć rozmontowaną na czas transportu wytwórnię i dokończyć dostawę urządzenia poprzez jego ostateczne zmontowanie na terenie wskazanym przez odbiorcę. Niestety, z powodu (...) regionu, gdzie

odbiorca chciał ulokować urządzenie oraz obszaru na trasie dojazdowej w Ukrainie, nie doszło do przewozu wytwórni przez granicę. Podatnik nie chciał ryzykować utraty instalacji będącej jego własnością, do czasu ostatecznego odbioru zmontowanej (...) w Ukrainie i podpisania protokołu odbioru przez odbiorcę. (...). Odbiorca nie chciał ryzykować utraty urządzenia, na które wpłacił już 90% zaliczki oraz narażać życia i zdrowia swoich pracowników przy montażu. Firmy przewozowe nie były zainteresowane tak dużym transportem przez niebezpieczne tereny (...).

Wątpliwości Wnioskodawcy dotyczą kwestii, czy ma On obowiązek skorygowania stawki VAT od zaliczek w eksporcie, jeżeli nie doszło do dostawy i zakończenia procesu sprzedaży maszyny do (...) (przeniesienia praw własności na odbiorcę) z powód (...) na Ukrainie.

Jak wskazano w opisie sprawy, w listopadzie 2021 r., Wnioskodawca zawarł umowę na dostawę „dedykowanej" (...) z firmą mającą siedzibę w Ukrainie. Przedmiotem umowy na dostawę (...) jest wyprodukowanie urządzenia, zgodnie z wymogami zamawiającego, kompletnego i zdatnego do użytkowania. Realizacja umowy przebiega w opisanych poniżej etapach: (...).
Zatem głównym celem nabycia przez odbiorcę (...) wraz z ich zmontowaniem w jedną całość na wskazanym przez odbiorcę miejscu docelowym.Przy czym co istotne, montażu wytwórni na miejscu docelowym dokonują pracownicy Podatnika (...) na koszt Podatnika oraz osoby wskazane i opłacane przez odbiorcę, którzy wykonują proste prace montażowe pod nadzorem pracowników delegowanych przez Podatnika. Z uwagi na rozmiar i poziom skomplikowania maszyny (wyprodukowanej pod potrzeby konkretnego odbiorcy) wymagana jest specjalistyczna wiedza i umiejętności, stąd konieczność delegowania na Ukrainę pracowników Podatnika. Ponadto, wytwórnia do produkcji (...) jest urządzeniem nietypowym i Podatnik nie dysponuje na terenie Ukrainy żadnym potencjalnym kooperantem, który podjął by się montażu poszczególnych modułów w jedną całość.

Zatem mając na uwadze informacje przedstawione w niniejszej sprawie należy wskazać, że opisana przez Wnioskodawcę dostawa maszyny do (...) wraz z jej montażem powinna być rozliczana na zasadach właściwych dla dostawy towarów z montażem, o której mowa w art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy. Dostawa z montażem będzie wykonywana na terytorium Ukrainy dlatego też miejscem dostawy a zarazem opodatkowania na podstawie art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy będzie Ukraina a nie terytorium Polski jak uznał to Wnioskodawca (Podatnik).

Zgodnie z art. 19a ust. 1 ustawy:

Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem ust. 5 i 7-11, art. 14 ust. 6, art. 20 i art. 21 ust. 1.

Powyższy przepis formułuje zasadę ogólną, zgodnie z którą obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towaru bądź wykonania usługi, co oznacza, że podatek staje się wymagalny w rozliczeniu za okres, w którym dokonana została dostawa towarów bądź świadczenie usług.

Stosownie do art. 19a ust. 8 ustawy:

Jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, wkład budowlany lub mieszkaniowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty, z zastrzeżeniem ust. 5 pkt 4.

Zatem w przypadku gdy przed dokonaniem dostawy towarów otrzymano całość lub część zapłaty obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania tej zapłaty. Zauważyć należy, że zaliczka nie jest odrębną czynnością podlegającą opodatkowaniu, lecz jest integralnie związana z daną dostawą konkretnego towaru, na poczet której została uiszczona.

W przypadku dostawy towarów z montażem, o której mowa w art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy, przepisy ustawy nie przewidują szczególnego momentu powstania obowiązku podatkowego. Wobec tego, obowiązek podatkowy z tytułu dostawy towarów z montażem, powstaje z chwilą dokonania dostawy, tj. z chwilą przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel. Przy czym należy zauważyć, że realizacja kontraktu (umowy), która ma charakter dostawy towaru z montażem, różni się od klasycznego wydania towaru, gdyż wiąże się, obok fizycznego przekazania poszczególnych elementów towarów, z wykonaniem prac montażowych czy instalacyjnych. O dokonaniu dostawy towaru z montażem zawsze decyduje jej faktyczne wykonanie (wykonanie wszystkich czynności wchodzących w skład świadczenia).

Podkreślić należy, że „dokonanie dostawy z montażem" następuje w momencie faktycznego zakończenia wszystkich czynności, do których wykonania zobowiązany jest dostawca. Oznacza to, że dostawa może zostać uznana za dokonaną dopiero z chwilą zakończenia montażu, tj. po zrealizowaniu przez dostawcę wszystkich czynności, do jakich jest on zobowiązany w ramach świadczenia wykonywanego na rzecz nabywcy.

Zatem mając na uwadze przedstawione we wniosku okoliczności sprawy oraz obowiązujące przepisy prawa podatkowego należy stwierdzić, że w analizowanym przypadku wszystkie płatności, które Spółka otrzymała od nabywcy przed dokonaną transakcją, tj. przed przeniesieniem prawa do dysponowania towarem jak właściciel, należy traktować jako płatności zaliczkowe, zaś obowiązek podatkowy powstaje z chwilą ich otrzymania.

Podkreślenia wymaga, że dla czynności, która podlega opodatkowaniu w miejscu świadczenia znajdującym się poza terytorium kraju, według przepisów obowiązujących w tym miejscu, na terytorium kraju nie powstaje obowiązek opodatkowania podatkiem VAT otrzymanych zaliczek. Taka też sytuacja występuje w niniejszej sprawie.

Zgodnie z art. 106a pkt 2 ustawy:

Przepisy niniejszego rozdziału stosuje się do: dostawy towarów i świadczenia usług dokonywanych przez podatnika posiadającego na terytorium kraju siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego

dokonywane są te czynności, a w przypadku braku na terytorium kraju siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej – posiadającego na terytorium kraju stałe miejsce zamieszkania albo zwykłe miejsce pobytu, z którego dokonywane są te czynności, w przypadku gdy miejscem świadczenia jest terytorium:

a)państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, a osobą zobowiązaną do zapłaty podatku od wartości dodanej jest nabywca towaru lub usługobiorca i faktura dokumentująca te czynności nie jest wystawiana przez tego nabywcę lub usługobiorcę w imieniu i na rzecz podatnika,

b)państwa trzeciego.

Z regulacji art. 106b ust. 1 pkt 1 ustawy wynika, że:

Podatnik jest obowiązany wystawić fakturę dokumentującą sprzedaż, a także dostawę towarów i świadczenie usług, o których mowa w art. 106a pkt 2, dokonywane przez niego na rzecz innego podatnika podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem.

Zgodnie z art. 106e ust. 1 pkt 1-18 ustawy:

Faktura powinna zawierać:

1)datę wystawienia;

2)kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę;

3)imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy;

4)numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku, z zastrzeżeniem pkt 24 lit. a;

5)numer, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej, pod którym otrzymał on towary lub usługi, z zastrzeżeniem pkt 24 lit. b;

6)datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi lub datę otrzymania zapłaty, o której mowa w art. 106b ust. 1 pkt 4, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury;

7)nazwę (rodzaj) towaru lub usługi;

8)miarę i ilość (liczbę) dostarczonych towarów lub zakres wykonanych usług;

9)cenę jednostkową towaru lub usługi bez kwoty podatku (cenę jednostkową netto);

10) kwoty wszelkich opustów lub obniżek cen, w tym w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty, o ile nie zostały one uwzględnione w cenie jednostkowej netto;

11) wartość dostarczonych towarów lub wykonanych usług, objętych transakcją, bez kwoty podatku (wartość sprzedaży netto);

12) stawkę podatku albo stawkę podatku od wartości dodanej w przypadku korzystania z procedur szczególnych, o których mowa w dziale XII w rozdziałach 6a, 7 i 9;

13) sumę wartości sprzedaży netto, z podziałem na sprzedaż objętą poszczególnymi stawkami podatku i sprzedaż zwolnioną od podatku;

14) kwotę podatku od sumy wartości sprzedaży netto, z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku;

15) kwotę należności ogółem;

16) (...);

17) (...);

18) w przypadku dostawy towarów lub wykonania usługi, dla których obowiązanym do rozliczenia podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze jest nabywca towaru lub usługi – wyrazy „odwrotne obciążenie".

Z art. 106e ust. 5 pkt 2 ustawy, wynika, że:

Faktura może nie zawierać w przypadku, o którym mowa w art. 106a pkt 2 lit. b – danych określonych w ust. 1 pkt 5 i 12-14.

Stosownie do art. 106j ust. 1 ustawy:

W przypadku gdy po wystawieniu faktury:

a)podstawa opodatkowania lub kwota podatku wskazana w fakturze uległa zmianie,

b)(uchylony)

c)dokonano zwrotu podatnikowi towarów i opakowań,

d)dokonano zwrotu nabywcy całości lub części zapłaty, o której mowa w art. 106b ust. 1 pkt 4,

e)stwierdzono pomyłkę w jakiejkolwiek pozycji faktury,

-podatnik wystawia fakturę korygującą.

Zgodnie z art. 106j ust. 2 ustawy:

Faktura korygująca powinna zawierać:

1)wyrazy „FAKTURA KORYGUJĄCA” albo wyraz „KOREKTA”;

2)numer kolejny oraz datę jej wystawienia;

3)dane zawarte na fakturze, której dotyczy faktura korygująca:

4)określone w art. 106e ust. 1 pkt 1-6,

5)nazwę (rodzaj) towaru lub i usługi objętych korektą;

6)przyczynę korekty;

7)jeżeli korekta wpływa na zmianę podstawy opodatkowania lub kwoty podatku należnego – odpowiednio kwotę korekty podstawy opodatkowania lub kwotę korekty podatku należnego z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku i sprzedaży zwolnionej;

8)w przypadkach innych niż wskazane w pkt 5 – prawidłową treść korygowanych pozycji.

Z przywołanych wyżej przepisów wynika, że faktury korygujące są specyficznym rodzajem faktur. Istotą faktur korygujących jest korekta faktur pierwotnych. Faktury korygujące wystawia się w celu udokumentowania ostatecznej wartości sprzedaży w danym okresie rozliczeniowym. Celem ich wystawienia jest doprowadzenie faktury pierwotnej do stanu odpowiadającego rzeczywistości. Faktura korygująca w systemie VAT ma zatem taką samą wartość dowodową jak faktura wystawiona pierwotnie.

Z opisu sprawy wynika, że na poczet wynagrodzenia za dostawę i montaż maszyny do produkcji (...), nabywca wpłacił zaliczki płatne według harmonogramu. Wnioskodawca otrzymał płatność przed dokonaną transakcją, a płatności zostały dokonane na poczet przyszłej transakcji (dostawy maszyny do produkcji (...)).

Zatem mając na uwadze przedstawione we wniosku okoliczności sprawy oraz obowiązujące przepisy prawa podatkowego należy stwierdzić, że w analizowanym przypadku wszystkie płatności, które Wnioskodawca otrzymał/otrzyma od nabywcy według harmonogramu przed dokonaną transakcją, tj. przed przeniesieniem uprawnień pozwalających na dysponowanie towarem (maszyną do produkcji (...)) jak właściciel, należy traktować jako płatności zaliczkowe, a obowiązek podatkowy w odniesieniu do tych płatności należy rozpoznawać w dacie otrzymania danej kwoty (danej części płatności) zgodnie z art. 19a ust. 8 ustawy. W związku z otrzymaniem tych płatności przed dokonaną transakcją, Wnioskodawca jest/będzie zobowiązany do wystawienia faktury dokumentującej otrzymanie zaliczki. Jak już ustalono dostawa maszyny do produkcji (...) powinna być rozliczana na zasadach właściwych dla dostawy towarów z montażem, o której mowa w art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy. Ww. maszyna będzie montowana w Ukrainie, dlatego miejscem opodatkowania nie jest/nie będzie Polska tylko Ukraina. Należy zatem stwierdzić, że skoro maszyna będzie montowania w Ukrainie i transakcja nie będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w Polsce to Wnioskodawca jest/będzie zobowiązany do udokumentowania tej transakcji fakturą, która nie zawiera kwoty podatku i stawki podatku.

Zatem w tej sytuacji kwestie odnośnie tego jak powinien być rozliczony podatek od dokonanej przez Wnioskodawcę dostawy i który z podatników powinien go rozliczyć, nie regulują przepisy ustawy o podatku od towarów i usług, lecz obowiązujące na Ukrainie przepisy ustawy o podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze i powinny być określone zgodnie z przepisami tam obowiązującymi.

Jak już wskazano powyżej, dokonana przez Wnioskodawcę dostawa ww. maszyny stanowi zgodnie z art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy dostawę z montażem, a nie jak wskazał Wnioskodawca eksport towarów. Tym samym, Wnioskodawca jest zobowiązany do dokonania korekty wystawionych już faktur zaliczkowych ze wskazaną stawką podatku 0%, bowiem dostawa ta podlega opodatkowaniu na terytorium Ukrainy według obowiązanych tam przepisów. Ponadto, Wnioskodawca jest/będzie zobowiązany do udokumentowania tej transakcji fakturą, która nie zawiera kwoty podatku i stawki podatku tylko adnotację „NP".

W konsekwencji, Wnioskodawca jest/będzie zobowiązany do dokonania korekty wystawionych już faktur zaliczkowych ze wskazaną stawką podatku 0%, bowiem dostawa ta podlega opodatkowaniu na terytorium Ukrainy według obowiązanych tam przepisów, zatem wystawione przez Wnioskodawcę faktury nie powinny zawierać kwoty podatku i stawki podatku.

W konsekwencji stanowisko Wnioskodawcy jest nieprawidłowe.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

Interpretacja dotyczy:

-stanu faktycznego, który Państwo przedstawili i stanu prawnego, który obowiązywał w dacie zaistnienia zdarzenia;

-zdarzenia przyszłego, które Państwo przedstawili i stanu prawnego, który obowiązuje w dniu wydania interpretacji.

Zgodnie z art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej, składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Organ jest ściśle związany przedstawionym we wniosku stanem faktycznym (opisem zdarzenia przyszłego). Zainteresowany ponosi ryzyko związane z ewentualnym błędnym lub nieprecyzyjnym przedstawieniem we wniosku opisu stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego). Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie z opisem stanu faktycznego oraz zdarzenia przyszłego podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, wydana interpretacja traci swą aktualność.

Odnośnie powołanych interpretacji indywidualnych, należy zauważyć, że interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane są w indywidualnych sprawach podatników i niewątpliwie kształtują sytuację prawną tych podatników w sprawach będących przedmiotem rozstrzygnięcia, lecz dotyczą konkretnych stanów faktycznych i nie mają mocy prawa powszechnie obowiązującego co oznacza, że należy je traktować indywidualnie. Zatem powołane interpretacje indywidualne nie mogą mieć wpływu na ocenę prawną rozpatrzonej sprawy.

Pouczenie o funkcji ochronnej interpretacji

·Funkcję ochronną interpretacji indywidualnych określają przepisy art. 14k-14nb ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.). Interpretacja będzie mogła pełnić funkcję ochronną, jeśli: Państwa sytuacja będzie zgodna (tożsama) z opisem stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego i zastosują się Państwo do interpretacji.

·Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej:

Przepisów art. 14k-14n Ordynacji podatkowej nie stosuje się, jeśli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej jest elementem czynności, które są przedmiotem decyzji wydanej:

1) z zastosowaniem art. 119a;

2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;

3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

·Zgodnie z art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej:

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych.

Pouczenie o prawie do wniesienia skargi na interpretację

Mają Państwo prawo do zaskarżenia tej interpretacji indywidualnej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego. Zasady zaskarżania interpretacji indywidualnych reguluje ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 259 ze zm.; dalej jako „PPSA").

Skargę do Sądu wnosi się za pośrednictwem Dyrektora KIS (art. 54 § 1 PPSA). Skargę należy wnieść w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia interpretacji indywidualnej (art. 53 § 1 PPSA):

·w formie papierowej, w dwóch egzemplarzach (oryginał i odpis) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Warszawska 5, 43-300 Bielsko-Biała (art. 47 § 1 PPSA), albo

·w formie dokumentu elektronicznego, w jednym egzemplarzu (bez odpisu), na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 47 § 3 i art. 54 § 1a PPSA).

Skarga na interpretację indywidualną może opierać się wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną (art. 57a PPSA).

Podstawa prawna dla wydania interpretacji

Podstawą prawną dla wydania tej interpretacji jest art. 13 § 2a oraz art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.).

3.8. I FSK 1205/19 - Wyrok NSA

Data orzeczenia	2024-05-24
	orzeczenie prawomocne
Data wpływu	2019-06-21
Sąd	Naczelny Sąd Administracyjny
Sędziowie	Arkadiusz Cudak Dominik Mączyński Marek Kołaczek /przewodniczący sprawozdawca/
Symbol z opisem	6110 Podatek od towarów i usług
Hasła tematyczne	Podatek od towarów i usług
Sygn. powiązane	I SA/Po 948/18 - Wyrok WSA w Poznaniu z 2019-03-13
Skarżony organ	Dyrektor Izby Administracji Skarbowej
Treść wyniku	Uchylono zaskarżony wyrok i orzeczenia organów I i II instancji
Powołane przepisy	Dz.U. 2020 poz 106 art. 19 ust. 11 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług - t.j.
Link	http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/AE4A020BF9

Sentencja

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie: Przewodniczący Sędzia NSA Marek Kołaczek (spr.), Sędzia NSA Arkadiusz Cudak, Sędzia WSA del. Dominik Mączyński, Protokolant Marek Kleszczyński, po rozpoznaniu w dniu 24 maja 2024 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej L.K. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 13 marca 2019 r. sygn. akt I SA/Po 948/18 w sprawie ze skargi L.K. na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 28 września 2018 r. nr 3001-IOV2.4103.26.2018 w przedmiocie podatku od towarów i usług za I, II, III i IV kwartał 2015 r. 1) uchyla zaskarżony wyrok w całości, 2) uchyla zaskarżoną decyzję Dyrektora Izby

Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 28 września 2018 r. nr 3001-IOV2.4103.26.2018 oraz poprzedzającą ją decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego w Słupcy z dnia 5 grudnia 2017 r. nr 3028-SPV.4103.5.2017, 3) zasądza od Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu na rzecz L.K. kwotę 10.587 (słownie: dziesięć tysięcy pięćset osiemdziesiąt siedem) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania za obie instancje.

Uzasadnienie

1. Wyrok Sądu pierwszej instancji.

1.1. Zaskarżonym wyrokiem z 13 marca 2019 r., sygn. akt I SA/Po 948/18 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu oddalił skargę Ł.K. (dalej: Strona, Skarżący lub Podatnik) na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu (dalej jako: Organ drugiej instancji lub Dyrektor IAS) z 28 września 2018 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług za I, II, III i IV kwartał 2015 r.

1.2. Sąd pierwszej instancji przedstawił następujący stan faktyczny sprawy.

Na podstawie upoważnienia Naczelnika Urzędu Skarbowego w Słupcy z dnia 01 czerwca 2016 r. przeprowadzono kontrolę podatkową u Podatnika. W toku postępowania ustalono, że dane wykazane w ewidencjach sprzedaży są zgodne z danymi wykazanymi w deklaracjach VAT- 7K za wymienione okresy rozliczeniowe. Analiza rachunku bankowego prowadzonego przez Skarżącego dla potrzeb działalności gospodarczej wykazała wpływ środków pieniężnych od A. (dalej jako: "A."), które nie zostały udokumentowane fakturami sprzedaży, a które zostały szczegółowo opisane w treści decyzji.

Podatnik w dniu 03 czerwca 2016 r. złożył pisemne oświadczenie, w którym wskazał, że środki pieniężne otrzymane od firmy A. były przeznaczone m.in. na zakup części związane z naprawą koparki, zakup materiałów budowlanych, zakup koparki, usługi marketingowe, wykonane usługi sprzętem budowlanym oraz wykonane prace budowlane. W wielu przypadkach Podatnik stwierdził, że nie pamięta za co były przelane pieniądze na jego konto - jednakże odnosząc się do wszystkich otrzymanych wpłat stwierdził, że nie wystawił faktur zaliczkowych z tytułu ich otrzymania.

Z kolei w oświadczeniu z dnia 06 czerwca 2016 r. Podatnik wyjaśnił, że firma A. dokonywała wpłat pieniężnych na jego rachunek w celu pomocy pieniężnej w danym miesiącu - pieniądze otrzymywane były przeznaczone dla Podatnika przez właściciela A., który jest wujem Skarżącego, ofiarowywał mu te pieniądze na pomoc związaną z prowadzeniem działalności na: zus dla pracowników oraz zakup środków na prowadzenie działalności. W treści tytułów przelewów wpisywał nazwy transakcji, których nie był świadomy. Były to wyłącznie kwoty przeznaczone w celu pomocy.

S.C. przesłuchany w charakterze świadka w dniu 27 lipca 2016 r. zeznał m.in., że współpracuje ze Skarżącym odkąd skończył szkołę średnią oraz zawarli umowę o wzajemnej współpracy. W połowie 2015 r., w okresie trzech tygodni, wspólnie z firmą Podatnika wykonywał pomieszczenia, dostawę urządzeń wraz z montażem w firmie B. w Z. Zlecone prace wykonywano w Z. w hali firmy B., a ich wykonywaniem prac zajmował się S.C., któremu pomagały dwie osoby z lokalnego środowiska o imieniu P. i T. Świadek nie świadczył żadnych usług sprzętem budowlanym i transportowym typu koparko-ładowarki, samochód wywrotka do wywozu ziemi (urobku) lub innych usług, natomiast zapłata następowała na podstawie wystawionej faktury w formie gotówki. Zakres prac uzgadniał z Ł.K., rozliczenia za wykonane usługi były uzgadniane wspólnie na podstawie danych co do wielkości zleconych prac. Pieniądze przelewane z rachunku bankowego firmy A. na rachunek C. były formą pomocy dla Ł.K. jako członka rodziny dla zaspokojenia jego należności wynikających z tytułu zapłaty ZUS, podatku dochodowego, podatku VAT, opłat czesnego za uczelnię, pomocy doraźnej. Tytuły wpłat wykazane na rachunku bankowym były wpisywane fikcyjnie, nie mając odniesienia do rzeczywistości. Kwoty w wysokości 50.000,00 zł, 40.000,00 zł, 25.000,00zł należy uznać za udzielenie pożyczki na zakup sprzętu w postaci koparki, wózka widłowego, zamiatarki, być może urządzeń do firmy B. Świadek zeznał, że innych dokumentów pisemnych świadczących o takiej formie przekazania powyższych kwot dla Ł.K., wymienionych na wyciągu bankowym Ł.K. nie posiada, natomiast w stosunku do niego cały czas udziela pomocy rodzinnej na zasadzie pomocy finansowej, pomocy w pracy, pozyskiwania zleceń. Ł.K. traktowany jest jako bezpośredni członek rodziny.

S.C., na podstawie pełnomocnictwa z dnia 27 lipca 2016 r. żony B.C., złożył w jej imieniu zeznania, wskazując, że jej współpraca z Podatnikiem trwała od momentu uruchomienia działalności gospodarczej. B.C. zawarła jedną umowę o współpracy w 2015 r. z firmą Ł.K., inne odrębne umowy oraz pisemne zlecenia w 2015 r. nie były zawierane. S.C. w imieniu żony B.C. uzgadniał z Ł.K. zakres prac do wykonania oraz dokonywał rozliczenia tych robót, przy czym faktury za wykonane przez małżonkę prace wystawione były po wykonaniu robót jako faktura końcowa, wskazany w treści faktury zakres został wykonany w całości i wartości wykazane w fakturach odpowiadają wartości wykonanych usług. Należności zostały w całości zapłacone gotówką. Świadek wskazał, że posiada wiedzę o wykreśleniu z ostatnim kwartałem 2015 r. przez Pierwszy Urząd Skarbowy w Poznaniu S. i B.C. z urzędu jako podatników podatku VAT i podatników VAT UE z uwagi na nie składanie w terminie deklaracji w zakresie podatku VAT. Stwierdził, że z tą decyzją się nie zgadza, ponieważ deklaracje VAT-7 żony za ostatnie trzy miesiące 2015r. oraz jego za ostatni kwartał 2015 r. zostały złożone do urzędu na początku 2016 r. a podatek wynikający z deklaracji żony za 2015 r. w całości został zapłacony.

Przesłuchany w dniu 12 stycznia 2017 r. w charakterze strony Ł.K. zeznał, że środki pieniężne, które wpływały od firmy A. miały charakter pożyczki, który to fakt wyszedł w trakcie kontroli. Podatnik złożył deklarację PCC-3 (zgłoszenie umowy pożyczki z dnia 13 stycznia 2015r.) wraz z zawiadomieniem o popełnieniu czynu zabronionego. Umowa była zawarta w formie ustnej, natomiast pożyczka była zawarta na czas nieoznaczony, stanowiąc

pożyczkę grzecznościowa, gdyż w umowie nie był określony termin spłaty. Podatnik wskazał, że nie posiada potwierdzenia spłaty – a prowadzi on jedynie na kartce papieru dla własnej wiedzy spis spłaconych rat pożyczki. Spłata pożyczki nie była potwierdzona przez strony.

Organ pierwszej instancji decyzją z 5 grudnia 2017 r. określił Stronie w podatku od towarów i usług za I kwartał 2015r. nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy oraz zobowiązanie podatkowe za II, III oraz IV kwartał 2015 r. Organ I instancji nie dał wiary oświadczeniu Podatnika z dnia 06 czerwca 2016 r. oraz zeznaniom Strony i świadka odnoście udzielonej Skarżącemu pożyczki przez S.C. W ocenie Naczelnika opisane przelewy bankowe stanowiły zaliczki na poczet przyszłych robót i jako takie winny być opodatkowane zgodnie z art. 19a ust. 8 w zw. z art. 106b ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2018 r., poz. 2174 ze zm., dalej jako: u.p.t.u.).

W zakresie podatku naliczonego Naczelnik wskazał, że Podatnik dokonał odliczenia faktury VAT z dnia 24 czerwca 2015 r. wystawionej przez A. za: przygotowanie pomieszczenia dla potrzeb laboratorium - na obiekcie firmy B., wartość netto 30.000,00 zł, podatek VAT 6.900,00 zł, wartość brutto 36.900.00zł; transport i montaż urządzeń laboratorium badawczego - na obiekcie firmy B., wartość netto 40.000,00 zł, podatek VAT 9.200.00 zł, wartość brutto 49.200,00 zł; montaż systemów wentylacji i klimatyzacji pomieszczeń laboratorium badawczego - na obiekcie firmy B., wartość netto 15.000,00 zł, podatek VAT 3.450.00zł, wartość brutto 18.450,00 zł. Razem wartość netto 85.000,00 zł, podatek VAT 19.550,00 zł, wartość brutto 104.550,00 zł; faktury VAT z dnia 15 czerwca 2015r. wystawiona przez E. za: usługi ślusarskie - cięcie, spawanie, wykonanie elementów wg projektów wraz z materiałem, wartość netto 30.000,00zł, podatek VAT 6.900,00zł, wartość brutto 36.900,00 zł; usługi ślusarskie - montaż elementów stalowych wraz z transportem na miejscu montażu, wartość netto 5.000,00 zł, podatek VAT 1.150,00 zł, wartość brutto 6.150,00 zł. Razem wartość netto 35.000,00 zł, podatek VAT 8.050,00 zł, wartość brutto 43.050,00 zł.; faktury VAT z dnia 27 sierpnia 2015r. wystawiona przez L. Sp. z o.o. na zakup 7 szt. grzejników stalowych 600x1200 1664W oraz 3 szt. grzejników stalowych 600x1000 1387W, wartość netto 1.790,49zł, podatek VAT 41 l,81zł, wartość brutto 2.202,30 zł.

W wyniku analizy materiału dowodowego dotyczącego wykonania usług wskazanych na wymienionych wyżej fakturach (w tym zeznań Strony i świadków, protokołu oględzin miejsca wykonania usług) organ I instancji stwierdził, że faktury wystawione przez firmę A. oraz firmę E. nie odzwierciedlają rzeczywistego zakresu wykonanych usług i nie mogą stanowić podstawy od odliczenia podatku naliczonego w nich wykazanego. Podatnikowi nie przysługuje również pomniejszenie podatku należnego o podatek naliczony na podstawie faktury wystawionej przez L. Sp. zo.o. na zakup 10 szt. grzejników stalowych z uwagi na brak związku zakupu tych towarów z opodatkowaną działalnością gospodarczą Podatnika.

Naczelnik zakwestionował również odliczenie przez Podatnika podatku naliczonego na podstawie: 52 faktur VAT wystawionych przez L. Sp. z o.o. (wymienionych w tabeli nr 4 decyzji organu I instancji) - w łącznej kwocie 4.823,92zł; 8 faktur VAT wystawionych przez

J. (wymienionych w tabeli nr 5 decyzji organu I instancji) dokumentujących zakup towarów, które według oświadczenia Podatnika z dnia 9 czerwca 2016 r. zostały zakupione na cele prywatne (w łącznej kwocie 1.543,37zł); faktury wystawionej przez firmę A., dotyczącej przeglądu instalacji wodno - kanalizacyjnej oraz wymiany pompy głębinowej, na wartość netto 4.878,05zł, podatek VAT 1.121,95zł. Według wyjaśnień Podatnika usługi świadczone były na rzecz B.C., jednak nie udokumentował on związku nabycia usługi ze sprzedażą na rzecz Pani B.C.; faktury VAT z dnia 29 maja 2015r. wartość netto 24.000,00 zł, podatek VAT 5.520,00 zł, wystawionej przez E., za usługi ślusarskie oraz wykonanie i montaż elementów stalowych. Podatnik w toku postępowania poinformował, że usługi były świadczone w sklepie odzieżowym w P. przy ul. [...]. Podatnik nie udokumentował związku zakupu ze sprzedażą opodatkowaną; faktury z dnia 27 sierpnia 2015 r. wystawionej przez G., dokumentującej zakup geowłókniny polipropylenowej na wartość netto 1.575,00 zł, podatek VAT 362,25zł. Na odwrocie faktury Podatnik umieścił informację, że ww. towar wykorzystany został podczas świadczenia usługi dla firmy A. Podatnik nie udokumentował związku zakupu ze sprzedażą opodatkowaną; faktury VAT z dnia 29 września 2015r. wystawionej przez E., dokumentującej zakup usługi koparką na wartość netto 13.600,00 zł, podatek VAT 3.128,00 zł. Według Podatnika usługa koparką świadczona była na rzecz firmy A.. Podatnik nie udokumentował związku zakupu ze sprzedażą opodatkowaną.

Zaskarżoną decyzją Organ drugiej instancji utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję. Organ ten podzielił ocenę dowodów zaprezentowaną przez Naczelnika Urzędu Skarbowego.

W opinii Dyrektora Naczelnik zasadnie dał wiarę pierwszemu oświadczeniu Ł.K. z dnia 03 czerwca 2016 r., że przelewy bankowe od firmy A. stanowiły zaliczki na poczet przyszłego wykonania robót i zakupu towarów (zaliczka może być bowiem dokonana również na poczet przyszłego zakupu towaru od Podatnika). Zatem - w ocenie Dyrektora organ I instancji zasadnie stwierdził, że jako takie winny być opodatkowane. Za bezpodstawne uznano zarzuty, że w trakcie przesłuchania Podatnika w dniu 03 czerwca 2016 r. organ celowo wykorzystał niską świadomość prawną Podatnika, który nie utożsamiał pojęcia zaliczki ze sposobem jej rozumienia na gruncie ustawy o VAT, tylko z jej potocznym znaczeniem rozumianym jako otrzymanie pożyczki i formułował pytania w sposób sugerujący odpowiedź. Dyrektor zwrócił bowiem uwagę, że Podatnik został przesłuchany w charakterze strony w dniu 12 stycznia 2017 r., gdzie zeznał, że przelewy pieniężne na jego konto stanowiły pożyczkę od wuja. Wcześniej, w oświadczeniu z dnia 6 czerwca 2016 r. stwierdził to samo. Można tym samym wnioskować, że już po 3 dniach od pierwszego oświadczenia (z dnia 3 czerwca 2016r.) Podatnik zorientował się, iż nieopodatkowanie zaliczek na poczet przyszłych zakupów towarów oraz przyszłego wykonania usług będzie wiązało się dla niego z konsekwencjami finansowymi w podatku od towarów i usług. Prawdopodobnie z tej też przyczyny Podatnik złożył w Urzędzie Skarbowym w Słupcy, w dniu 14 września 2016r., deklarację PCC-3 od umowy pożyczki z dnia 13 stycznia 2015r. (w kwocie 153.980,00 zł) wraz z zawiadomieniem o popełnieniu czynu zabronionego. W deklaracji tej wykazał podatek w kwocie 3.080,00 zł, który zapłacił w dniu 15 września 2016 r. Zauważyć w tym miejscu należy, że podatek od towarów i usług z tytułu otrzymanych przez Podatnika zaliczek został określony przez Naczelnika Urzędu

Skarbowego w Słupcy w łącznej kwocie 28.793,00 zł. Istotnym jest też fakt, że to Podatnik w złożonym oświadczeniu sam stwierdził, iż nie wystawiał faktur zaliczkowych oraz wskazał cele, na które otrzymał środki. Zatem, skoro Podatnik nie znał znaczenia słowa "zaliczka" to dlaczego takich stwierdzeń używał w złożonym pisemnym oświadczeniu, a nie przywołał słowa "pożyczka". Również dokonane przelewy nie zawierały żadnej wzmianki, że jest to pożyczka.

Odnosząc się do wyjaśnień Pełnomocnika, że środki pieniężne otrzymane od firmy A. były w krótkim czasie wydatkowane m.in. na zakup materiałów budowlanych, zapłatę zobowiązań, zakup maszyn - lecz wydatków tych nie można w żaden sposób powiązać z usługami świadczonymi na rzecz S.C. co przeczy teorii organu I instancji o zaliczkach na poczet przyszłych usług - Dyrektor stwierdził, że faktem jest, iż Podatnik nie wykonał w 2015r. żadnych usług na rzecz firmy S.C. Natomiast kolejne okresy rozliczeniowe nie były przedmiotem badania prowadzonego przez organ I instancji. Z cyt. wyżej przepisów art. 19a ust. 8 ustawy o VAT wynika jednak, że już sam fakt dokonania zaliczki rodzi obowiązek podatkowy w dacie jej otrzymania. Dostawa towarów lub świadczenie usług, których dotyczy zaliczka może być wykonana w późniejszym czasie.

Dyrektor IAS zanegował twierdzenia pełnomocnika strony, że wysoki koszt poniesienia nakładów w wykonywaniu prac na rzecz firmy B. był uzasadniony i stanowił wyraz decyzji biznesowej.

Podatnik twierdził, że wynik zlecenia z firmą B. daje zysk - co jest nieprawdą. Usługa zakończyła się stratą w kwocie 18.690,49zł. Jak zeznali pracownicy firmy B. roboty budowlane wykonane w laboratorium dotyczyły drobnych prac remontowych, do których jakości były jeszcze zastrzeżenia. Jeśli zatem Ł.K. zależało na poprawie renomy na rynku oraz pozyskaniu nowych klientów to dlaczego przez półtora roku prowadził rozmowy oraz negocjacje i nie decydował się na natychmiastowe uznanie zastrzeżeń i obniżenie ceny. Takie działania z pewnością nie mogły poprawić renomy jego firmy na rynku usług budowlanych. Trudno też przyjąć, że prace w zakresie przygotowania pomieszczenia dla potrzeb laboratorium firmy B. wycenione ostatecznie na kwotę brutto 9.840,00 zł - zostały wykonane rzekomo przez firmę A. (udokumentowane fakturą na kwotę brutto 104.550,00 zł) i E. (udokumentowane fakturą na kwotę 43.050,00 zł). Podkreślić przy tym należy, że faktury wystawione przez wymienione firmy nie dotyczą sprzedaży maszyn i urządzeń, które zostały zamontowane w laboratorium spółki B. W ocenie organu odwoławczego faktury wystawione przez wskazane podmioty nie dokumentowały faktycznych zdarzeń gospodarczych, tym samym Podatnikowi nie przysługiwało odliczenie podatku naliczonego w nich wykazanego.

Odwołujący podniósł również, że stwierdzenie przez Naczelnika, iż usługa transportu i montażu urządzeń jest zawyżona nie ma żadnego poparcia w zebranym materiale dowodowym, a ponadto nie uwzględnia transportu materiałów budowlanych, a jedynie montowanych urządzeń. Zdaniem Organu drugiej instancji Firma B. nie mogła porównywać oferty Podatnika z innymi podmiotami gospodarczymi w zakresie transportu, a tym samym kwestionować ceny za wykonanie tej usługi, ponieważ nie była one przedmiotem

zamówienia przez tę spółkę. Przedmiotem zamówienia był wyłącznie zakup 6 sztuk urządzeń oraz przeprowadzony z inicjatywy Podatnika remont pomieszczenia, który dotyczył drobnych prac polegających m.in. na szpachlowaniu, malowaniu, pracach elektrycznych i postawieniu ścianki działowej. Ponadto, Ł.K. nie dokonał refakturowania usługi transportu na rzecz tego kontrahenta. Zatem, nie można przyjąć, że spółka B. miała jakąkolwiek wiedzę na temat ceny wykonanych usług. W 2015 r. Podatnik wystawił bowiem na rzecz spółki B. tylko faktury dokumentujące sprzedaż zamówionych maszyn i urządzeń.

W ocenie Dyrektora organ I instancji dokonał wnikliwej analizy dowodu w postaci protokołu oględzin pomieszczenia w korelacji z wyjaśnieniami Ł.K. i przedstawiciela firmy B. oraz wskazał na szczególnie wysokie koszty poniesionych nakładów związanych z realizacją tych prac. Wskazał również, że poniesione przez Stronę koszty nie mają odzwierciedlenia w faktycznej wartości świadczonych usług, z czym w konsekwencji zgodził się Podatnik uznając roszczenia spółki B. Potwierdzeniem tego jest wystawienie przez Podatnika faktury VAT nr [...] z dnia 23 stycznia 2017 r. za usługę - przygotowanie pomieszczeń na potrzeby laboratorium - kwota netto 8.000,00 zł, podatek VAT 1.840,00 zł, wartość brutto 9.840,00 zł.

Odnosząc się natomiast do zakwestionowania faktury VAT z dnia 27 sierpnia 2015 r. wystawionej przez L. Sp. z o.o. dotyczącej zakupu 10 stuk grzejników - Dyrektor Izby stwierdził, że jak wynika z materiału dowodowego - usługa w laboratorium firmy B. była realizowana na przełomie okresu kwiecień - czerwiec 2015 roku. Zatem, oczywistym jest, że grzejniki zakupione w miesiącu sierpniu 2015 r. nie mogły być zamontowane w tym laboratorium, ponieważ usługa została zakończona w czerwcu 2015 r. Ponadto, spółka B. nie zgłaszała zastrzeżeń dotyczących montażu grzejników.

1.3. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w zaskarżonym wyroku przychylił się do stanowiska Dyrektora IAS.

2. Skarga kasacyjna.

2.1. Od powyższego wyroku skargę kasacyjną wywiódł Skarżący, zarzucając zaskarżonemu rozstrzygnięciu na podst. art. 174 pkt 1 i 2 (sic) ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm., dalej jako: p.p.s.a.) naruszenie przepisów prawa procesowego, które miało istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:

1) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c p.p.s.a. w zw. z art. 122. art. 187 S 1 i art. 191 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r. poz. 800 ze zm., dalej jako: o.p.), przez nieuzasadnione przyjęcie, że organy w toku postępowania nie pominęły ustosunkowania się do każdego dowodu istotnego dla ustalenia stanu faktycznego i rozstrzygnięcia sprawy, co spowodowało, iż;

a. blednie przyjęto, że otrzymane przez Skarżącego środki pieniężne stanowiły zaliczki na poczet przyszłych usług, pomimo faktu, że z zebranego materiału dowodowego wynika, że była to pożyczka udzielona przez członka rodziny,

b. błędnie przyjęto, że wykonane przez Skarżącego usługi dla spółki B. udokumentowane kwestionowanymi fakturami, nie odzwierciedlają rzeczywistego zakresu wykonanych usług, skutkiem czego w całości nie mogą stanowić podstawy od odliczenia podatku od towarów i usług.

2) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c p.p.s.a., w zw. z art. 120, art. 121 § 1, art. 122 oraz art. 125 ł § 1 o.p., poprzez błędne ustalenie, że w toku postępowania podatkowego organy I podatkowe działały prawidłowo na podstawie przepisów prawa, podejmując skrupulatnie wszelkie niezbędne czynności, mające na celu ustalenie stanu faktycznego sprawy oraz jej ostateczne załatwienie, oraz że postępowanie prowadzono w sposób wnikliwy i budzący zaufanie do organów podatkowych, podczas gdy zarówno organy podatkowe, jaki i Sąd, dokonały rekonstrukcji stanu faktycznego sprawy z pominięciem bezsprzecznie istotnych okoliczności, powoływanych przez Skarżącego, podczas gdy:

a. nastąpiło to wyłącznie w oparciu o wyselekcjonowane dowody świadczące w ich opinii o nierzetelności ujętych w ewidencji skarżącej faktur, z pominięciem oceny przeprowadzonych oględzin w firmie B.,

b. nie dokonano oceny obszernych wyjaśnień składanych dwukrotnie przez podatnika w trakcie postępowania,

c. nie poddano ocenie zeznań świadków z firmy B. oraz pisemnych wyjaśnienia tego podmiotu, u którego usługa była świadczona. d. organy podatkowe jak również Sąd, w żaden sposób nie wykazały, na jakiej podstawie kwestionują koszty wykonania usługi przez Skarżącego. W toku postępowania nie przedstawiono żadnych dowodów potwierdzających to stwierdzenie. Zarówno Organy podatkowe jak i Sąd, nie dokonały żadnej analizy porównawczej podobnych usług, na której mógłby oprzeć stwierdzenie o zawyżonym koszcie usługi.

3) art. 141 § 4 p.p.s.a. poprzez przyjęcie błędnych ustaleń w zakresie stanu faktycznego sprawy oraz sporządzenie uzasadnienia wyroku w sposób niewyjaśniający motywów sądu pierwszej instancji, na skutek oparcia uzasadnienia wyroku w istotnej mierze na uzasadnieniu kwestionowanej decyzji i pominięcia zarzutów Spółki opartych na znaczeniu oraz wiarygodności dowodów przedstawionych przez skarżącego.

2.2. W konsekwencji w skardze kasacyjnej wniesiono o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu, a także zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

2.3. Dyrektor IAS w odpowiedzi na skargę kasacyjną wniósł o jej oddalenie oraz o zasądzenie na jego rzecz kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

3. Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

3.1. Skarga kasacyjna zasługuje na uwzględnienie.

3.2. Zgodnie z art. 183 § 1 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej (podstaw kasacyjnych), chyba że zachodzą przesłanki nieważności postępowania sądowego, wymienione w § 2 powołanego artykułu. Takiego rodzaju przesłanek w niniejszej sprawie z urzędu nie odnotowano. Podobnie w trybie tym nie ujawniono podstaw do odrzucenia skargi ani umorzenia postępowania przed sądem pierwszej instancji, które obligowałyby Naczelny Sąd Administracyjny do wydania postanowienia przewidzianego w art. 189 p.p.s.a.

3.3. Zasadniczymi osiami sporu w niniejszej sprawie są kwestie ustaleń dotyczących kwalifikacji kwot uzyskanych przez Skarżącego od A. oraz zakwestionowania zaewidencjonowanych przez skarżącego wydatków poniesionych w ramach robót budowlanych wykonywanych na rzecz firmy B. Ponadto Skarżący podnosi, że WSA swoim orzeczeniem naruszył art. 141 § 4 p.p.s.a. w stopniu mającym istotny wpływ na wynik sprawy.

3.4. Odnosząc się do pierwszej z tych kwestii wskazać należy, że na uwzględnienie zasługuje zarzut dotyczący wadliwie prowadzonego postępowania dowodowego i błędnej oceny materiału dowodowego skutkującej wadliwym uznaniem, że środki pieniężne otrzymane przez Skarżącego stanowiły zaliczki na poczet przyszłych usług, lecz nie wszystkie uwagi poczynione w tym zakresie zasługują na aprobatę.

W szczególności za fundamentalną należy uznać kwestię zaniechania wyjaśnienia przez Organy podatkowe (co zostało bez refleksji zaaprobowane przez WSA) do jakiej przyszłej usługi czy też dostawy towarów należy przyporządkować widniejące na rachunku bankowym podatnika "zaliczki". Zaznaczyć należy, że zgodnie z treścią art.19a ust. 8 u.p.t.u. jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, wkład budowlany lub mieszkaniowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty, z wyjątkiem:

1) dostaw towarów, w stosunku do których obowiązek podatkowy powstaje w sposób, o którym mowa w ust. 1b;

2) dostaw towarów i świadczenia usług, w stosunku do których obowiązek podatkowy powstaje w sposób, o którym mowa w ust. 5 pkt 4.

Przepis statuuje więc lex specialis, zgodnie z którym w przypadku zapłaty (całości lub części) przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi następuje modyfikacja terminu powstania obowiązku podatkowego – powstaje on z chwilą otrzymania płatności w kontrze do ogólnej regulacji zawartej w art. 19a ust. 1 u.p.t.u. W kontrze do co najmniej nieprecyzyjnej argumentacji Organów podatkowych i Sądu pierwszej instancji, stwierdzić

należy, że wpłata zaliczki nie stanowi samodzielnej podstawy opodatkowania, a same przepływy pieniężne są na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług. Czynnością opodatkowaną jest tu dostawa towarów lub świadczenie usług. Obowiązek podatkowy wykreowany w dacie otrzymania zaliczki na podst. art. 19a ust. 8 u.p.t.u. jest ściśle powiązany z określoną czynnością, nawet gdy będzie ona wykonana w przyszłości. Sam transfer pieniędzy, następujący bez związku z przyszłą czynnością opodatkowaną, na poczet której jest dokonywany, pozostaje obojętny na gruncie podatku od towarów i usług (por. wyrok WSA w Gdańsku z 14 lutego 2017 r., sygn. I SA/Gd 1411/16).

Dla uznania wpłaconej kwoty jako zaliczki na poczet wykonanych usług, w rozumieniu art. 19 ust. 11 ustawy o VAT, istotnym jest, aby przyszłe świadczenie było określone w sposób jednoznaczny co do rodzaju towaru bądź usługi, tzn. w sposób umożliwiający ich identyfikację, a dodatkowo strony tego świadczenia, w momencie wpłaty zaliczki, nie mają woli dokonywania jego zmian w przyszłości (por. Wyroki NSA z 28 lipca 2009 r., sygn. akt I FSK 932/08, z 16 lutego 2022 r., sygn. I FSK 84/18).

Oczywiste zaniechania Organów (powielone przez WSA) w zakresie ustalenia za jaką usługę lub dostawę towarów postulowane "zaliczki" miałyby stanowić zapłatę przesądza o wadliwości zaskarżonego wyroku i poprzedzających go decyzji. Organy nawet nie tyle niedostatecznie przeanalizowały tę kwestię, a dopuściły się explicite opisanego w decyzjach zaniechania wyjaśnienia tych okoliczności twierdząc, że "w roku 2015 r. nie wystąpiły żadne usługi ani dostawy towarów świadczone przez Podatnika na rzecz A., zaś tylko ten okres rozliczeniowy był objęty badaniem organu". Jest to o tyle niezrozumiałe, że w zakresie badania dalszych oświadczeń podatkowych Skarżącego (i to w innym podatku - PCC) w następnych latach Organy nie widziały już przeciwwskazań. Powyższe stwierdzenia co do -nieznajdujących oparcia w przepisach prawa - przeszkód co do badania zdarzeń wykraczających poza sam okres rozliczeniowy doprowadziły w niniejszej sprawie do kuriozalnej sytuacji, gdy Organy skarbowe prowadzą szeroką argumentację dowodową podczas gdy nie ustaliły nawet prawidłowo powstania obowiązku podatkowego – nie mówiąc już o zobowiązaniu. Kwestii tej nie zmieniły lakoniczne stwierdzenia, że "zaliczka może dotyczyć zdarzeń przyszłych" i "może również dotyczyć dostawy towarów".

Podkreślić jeszcze raz należy, że sam przepływ finansowy, nawet między podmiotami prowadzącymi działalność gospodarczą nie stanowi samoistnego zdarzenia opodatkowanego. Kwalifikacja danej płatności jako zaliczki wymaga ścisłego ustalenia czy i jakiej dostawy towarów lub świadczenia usług dotyczy. W niniejszej sprawie, w wyniku elementarnego niezrozumienia znaczenia zaliczki dla podatku od towarów i usług, doszło do zakwalifikowania przez Organy płatności za zaliczki za bliżej niesprecyzowane czynności, co do których nie ma możliwości ustalenia czy w ogóle zaistniały, a tym bardziej ich dokładnego przyporządkowania do zdarzeń faktycznie opodatkowanych. Wykreowana sytuacja stoi w rażącej sprzeczności do zasady neutralności podatku VAT, gdyż Strona została de facto pozbawiona możliwości późniejszego rozliczenia otrzymanych zaliczek z uwagi na brak określoności, a także rodzi ryzyko podwójnego opodatkowania ewentualnej usługi za którą dana płatność mogłaby być zaliczką – gdyż w braku możliwości

przyporządkowania zaliczki wykonana usługa byłaby opodatkowana w stosunku co do całej swojej wartości.

3.5. Poza powyższą kwestią, uwadze tutejszego Sądu nie uszły kwestie wadliwie poczynionych ustaleń dowodowych w kwestii "zaliczek". W istocie oświadczenie Podatnika z 3 czerwca 2016 r. (nazywane błędnie w kilku miejscach protokołem przesłuchania) stanowi załącznik do protokołu kontroli i jego treść kształtuje się następująco. W całej rozciągłości dokument stanowi jedynie wyliczenie kwestionowanych przez organ przelewów ze wskazaniem, że środki te były przeznaczone m.in. na zakup części związane z naprawą koparki, zakup materiałów budowlanych, zakup koparki, usługi marketingowe, wykonane usługi sprzętem budowlanym oraz wykonane prace budowlane. W dokumencie tym jednak nie widnieją stwierdzenia, że otrzymane płatności stanowią zaliczki, a jedynie stwierdzenia – zgodne z prawdą – iż na ich podstawie nie wystawiono faktur zaliczkowych. Oświadczenie to, w dalszych opisach podnoszone jest do rangi przyznania, że wykazane przelewy stanowią zaliczki co nie koreluje z faktyczną treścią dokumentu. Istotne jest to o tyle, że zasadnicza część argumentacji organu za kwalifikacją tych przepływów środku za zaliczki opiera się na fakcie "zmiany wersji wydarzeń" przez Skarżącego. Jakkolwiek przedstawiana ocena dalszych zeznań w zakresie wskazania, że sporne przelewy były pożyczkami co do zasady nie budzi rażących wątpliwości, to skutkuje ona sprzecznym z zasadami logicznego rozumowania ustaleniem, że skoro "prezentowana później wersja z pożyczkami" nie zasługuje na uwzględnienie, to "wcześniejsza wersja z zaliczkami" musi być prawdziwa. Notoryjne powinno być, że zanegowanie zakwalifikowanie przelewów jako pożyczki nie kwalifikuje ich autonomicznie jako zaliczki – tym bardziej zważając na powyższe uwagi w zakresie wątpliwości co do zaistnienia w ogóle obowiązku podatkowego. Na marginesie w treści decyzji II instancji nie odniesiono się nawet jednym zdaniem do faktycznie prezentowanej na początku postępowania "wersji", że większość z przedmiotowych przelewów stanowiło de facto darowizny.

Lektura zaskarżonych decyzji i akt sprawy prowadzi niemal do wniosku, że organ prowadził postępowanie pod tezę, że przelewy stanowiły zaliczki. Nawet uznając bezkrytycznie ocenę organów co do niemożliwości kwalifikacji przelewów jako pożyczek, to de facto w całej sprawie podatkowej jedyną mogącą przemawiać za kwalifikacją jako zaliczki jest okoliczność, że oba podmioty świadczyły między sobą usługi w myśl przepisów o podatku VAT, co – zupełnie oczywiście – jest niewystarczające dla wydania decyzji w takim zakresie.

3.6. Pozostała argumentacja skargi kasacyjnej w kwestii "przelewów" nie zasługuje – w świetle ustalonego materiału dowodowego na uwzględnienie. Zebrany w sprawie materiał dowodowy nie pozwala na kategoryczne stwierdzenia co do tego jak te przepływy środków należy zakwalifikować, zatem w konsekwencji nie można na tym etapie sprawy uznać, jak to wywodzi autor skargi kasacyjnej, że w sprawie dowiedziono że sporne przelewy stanowiły pożyczki. Wręcz przeciwnie, w ramach wątku "przelewów" niemal jedyne logiczne i co do zasady mieszczące się w ramach swobodnej oceny dowodów wywody Organów stanowią

właśnie odmowę przyjęcia wersji o pożyczkach, choć nie można wykluczyć, że ponownie przeprowadzone postępowanie dowodowe może zmienić tę kwalifikację.

3.7. Odnosząc się do zakwestionowania zaewidencjonowanych przez skarżącego wydatków poniesionych w ramach robót budowlanych wykonywanych na rzecz firmy B. Należy przyznać rację autorowi skargi kasacyjnej, że zakwestionowanie przez Organy podatkowe faktur wystawionych rzez firmę A. oraz firmę E. jako nie odzwierciedlających rzeczywistego zakresu wykonanych usług i nie mogących stanowić podstawy od odliczenia podatku naliczonego w nich wykazanego budzi na obecnym etapie sprawy wątpliwości. Jak słusznie wskazano w skardze kasacyjnej, organy zasadniczo ustaliły wykonanie wykazanych w tych fakturach czynności w placówce firmy B. – z zastrzeżeniem co faktycznego wykonawcy tych czynności co nie zostało w uzasadnieniu Decyzji II instancji dostatecznie jasno wyjaśnione. Organy w istocie – przynajmniej na podstawie lektury decyzji II instancji – nie kwestionują w całości zaistnienia zdarzeń przedstawionych w zakwestionowanych fakturach, a raczej ich wartość, wskazując w wielu miejscach, że Skarżący zawyżył wartości tych usług.

W tej kwestii przywołać należy wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 listopada 2020 r., sygn. I FSK 120/18, stanowiący, że przepis art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. b u.p.t.u. należy interpretować w ten sposób, że w przypadku, gdy zebrany w sprawie materiał dowodowy daje organowi podatkowemu możliwość określenia wartości rzeczywistej transakcji wykazanej w kwocie zawyżonej na fakturze, podatnikowi - z uwagi na zasadę neutralności i proporcjonalności - przysługuje prawo do odliczenia podatku w części odpowiadającej rzeczywistej wartości transakcji.

Zaprezentowana w decyzjach obu instancji argumentacja, z jednej strony stwierdzająca, że prace zostały wykonane (choć nie zupełnie w zakresie jak na spornych fakturach), jednocześnie kwestionując prawo do odliczenia co do całości tych faktur wymyka się spod oceny tutejszego Sądu. Organy podatkowe muszą kategorycznie stwierdzić, czy i w jakim zakresie badane usługi i dostawy towarów zostały faktycznie wykonane (i to pomiędzy podmiotami widniejącymi na fakturze), a dopiero następnie dokonać wyczerpującej oceny czy kwoty widniejące na fakturach odpowiadają wartości świadczonych usług, a jeśli nie, to w jakim zakresie. W niniejszej sprawie kwestie te nie zostały należycie od siebie oddzielone i ocenione, co uniemożliwia na obecnym etapie kategoryczną ocenę rozstrzygnięcia organu. Odnoszenie się do kwestii szerzej podnoszonych w skardze kasacyjnej w zakresie kwestionowanych faktur jest na obecnym etapie przedwczesne.

3.8. Końcowo odnosząc się do zarzutu opartego na podstawie art. 141 § 4 p.p.s.a. należy stwierdzić, że zasługuje on na uwzględnienie. Oceniane uzasadnienie Sądu pierwszej instancji nie czyni zadość wymaganiom sformułowanym w tym przepisie. W niniejszej sprawie WSA wyjątkowo płytko odniósł się do argumentacji Skargi (lub wręcz nie odnosząc się do części argumentacji), ograniczając się do niemal wyłącznego powielania treści decyzji organu II instancji w swojej argumentacji. Lektura uzasadnienia zaskarżonego wyroku i jego płytkość jest o tyle zaskakująca, że Sąd ten nie pochylił się w ogóle nad – podnoszoną zresztą przez pełnomocnika Strony - centralną dla sprawy kwestią ustalenia powstania obowiązku podatkowego w zakresie "zaliczek". Argumentacja tego Sądu jest daleka od

oczekiwanego standardu, w zakresie czego znamienne jest powielanie elementów stanu faktycznego w ramach rozważań prawnych bez dalszego rozwinięcia.

3.9. Mając na uwadze powyższe rozważania, Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 188 p.p.s.a. uchylił zaskarżony wyrok oraz na podstawie art. 146 § 1 p.p.s.a. rozpoznając skargę uchylił obie zaskarżone decyzje.

3.10. W ramach ponownie prowadzonego postępowania podatkowego Organy ponownie przeprowadzą ocenę zgromadzonego materiału dowodowego w zgodzie z zaprezentowanymi w niniejszym wyroku rozważaniami i w razie potrzeby przeprowadzą dodatkowe czynności dowodowe. W szczególności w razie utrzymywania wersji o kwalifikacji spornych przelewów jako zaliczki Organy ustalą za jakie konkretnie usługi lub dostawy towarów owe zaliczki zostały uiszczone – mając na względzie, że sam przepływ środków pieniężnych bez związku ze zdarzeniami opodatkowanymi w świetle ustawy o podatku od towarów i usług nie kreuje obowiązku podatkowego na podstawie tej ustawy. W zakresie odmowy Podatnikowi prawa odliczenia podatku z faktur wystawionych przez firmę A. i E. Organy stwierdzą kategorycznie, czy kwestionują zaistnienie zdarzeń gospodarczych wykazanych na tych fakturach (a jeżeli tak to których konkretnie) oraz w razie ustalenia ich wykonania pomiędzy podmiotami wykazanymi na fakturze ocenią czy kwoty wykazane na tych fakturach są zawyżone, a jeżeli tak to w jakim zakresie.

3.11. O kosztach postępowania orzeczono na podstawie art. 203 pkt 1 i art. 205 § 2 p.p.s.a., zasądzając na rzecz Skarżącego zwrot kosztów postępowania za obie instancje.

Dominik Mączyński Marek Kołaczek Arkadiusz Cudak

sędzia WSA (del.) sędzia NSA sędzia NSA

3.9. I FSK 304/20 - Wyrok NSA

Data orzeczenia	2024-06-27
	orzeczenie prawomocne
Data wpływu	2020-02-25
Sąd	Naczelny Sąd Administracyjny
Sędziowie	Adam Nita Arkadiusz Cudak /przewodniczący sprawozdawca/ Artur Mudrecki
Symbol z opisem	6110 Podatek od towarów i usług
Hasła tematyczne	Podatek od towarów i usług Podatkowe postępowanie
Sygn. powiązane	VIII SA/Wa 889/18 - Wyrok WSA w Warszawie z 2019-09-23 I FZ 140/19 - Postanowienie NSA z 2019-06-06
Skarżony organ	Dyrektor Izby Administracji Skarbowej
Treść wyniku	Oddalono skargę kasacyjną
Powołane przepisy	Dz.U. 2018 poz 800 art. 120, art. 122, art. 187 § 1 i art. 191 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa - t.j. Dz.U. 2011 nr 177 poz 1054 art. 19 ust. 11, art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a), art. 108 ust. 1 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług - tekst jednolity
Link	http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E171BA8D13

Sentencja

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie: Przewodniczący Sędzia NSA Arkadiusz Cudak (spr.), Sędzia NSA Artur Mudrecki, Sędzia WSA (del.) Adam Nita, Protokolant Jan Żołądź, po

rozpoznaniu w dniu 27 czerwca 2024 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 23 września 2019 r. sygn. akt VIII SA/Wa 889/18 w sprawie ze skargi R.J. na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z dnia 5 października 2018 r. nr 1401-IOV-4.4103.54.2018.EK w przedmiocie podatku od towarów i usług za okresy od lutego 2013 r. do stycznia 2014 r. 1) oddala skargę kasacyjną, 2) zasądza od Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie na rzecz R.J. kwotę 1.800 (tysiąc osiemset) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

Uzasadnienie

1. Wyrokiem z 23 września 2019 r., sygn. akt VIII SA/Wa 889/18, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, działając na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a) i c) ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. — Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2018 r. poz. 1302, ze zm.), dalej "p.p.s.a.", uwzględnił skargę R.J. (dalej "strona" lub "skarżący") na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (dalej "organ odwoławczy" lub "organ") z 5 października 2018 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące od lutego 2013 r. do stycznia 2014 r. i uchylił zaskarżoną decyzję.

W uzasadnieniu sąd pierwszej instancji wskazał, że organy podatkowe z naruszeniem art. 120, art. 122, art. 187 § 1 i art. 191 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. — Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.), dalej "o.p.", mogącym prowadzić do naruszenia art. 19 ust. 11 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. poz. 1054, ze zm.), dalej "ustawa o VAT", uznały, że skarżący zaniżył podatek należny z powodu nieopodatkowania zaliczek pieniężnych od M. sp. z o.o. (dalej "M.") i S. Nie wykazały także zasadności zastosowania art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) ustawy o VAT i odmówienia skarżącemu prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony wynikający z faktury wystawionej przez M. dokumentującej zakup instalacji transportu i magazynowania pyłu oraz oleju spożywczego. Nie wykazały również, że faktury wystawione przez skarżącego na rzecz M. tytułem wykonania prac remontowych, montażowych i budowlanych nie dokumentują rzeczywistych zdarzeń gospodarczych oraz przesłanek koniecznych do stwierdzenia zasadności zastosowania w odniesieniu do tych faktur art. 108 ust. 1 ustawy o VAT.

2. Skarga kasacyjna

Powyższy wyrok został zaskarżony w całości przez organ, który w skardze kasacyjnej na podstawie art. 174 pkt 1 i 2 p.p.s.a. zarzucił naruszenie przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, oraz prawa materialnego, tj.:

1) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) p.p.s.a. w zw. z art. 120, art. 122, art. 187 § 1, a także z art. 191 o.p. oraz w zw. z art. 19 ust. 11 i art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT w stopniu mogącym mieć istotny wpływ na wynik sprawy przez błędne przyjęcie przez sąd, że organy podatkowe nie wykazały, że skarżący zaniżył podatek z powodu nieopodatkowania zaliczek pieniężnych od M. i od S., w przypadku gdy ze zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego bezspornie wynika, że transfer pieniędzy na konto bankowe strony zrodził obowiązek podatkowy określony w art. 19 ust. 11 ustawy o VAT, bowiem świadkowie odpowiedzialni za dokonywanie przelewów w M., tj. M.K. i M.W., nie potwierdzili, że zaliczki były zwrotem zaliczek wcześniej przelanych przez stronę dla M. na zakup materiałów i sprzętu dla strony. Podatnik pytany wprost w trakcie przesłuchania nie pamiętał, czego dotyczyły przelane zaliczki oraz o jakie materiały chodzi. Z opisu części przelewów wynika nadto, że dotyczyły zapłat za fakturę "fv", a nie zwrotu zaliczki. W zakresie zaś zaliczek od S. strona nie przedstawiła faktur, które dokumentować by miały te należności, to jednak z uwagi na choćby zeznania świadka J.Ż., która stwierdziła w trakcie przesłuchania, że przelane przez S. kwoty pieniężne dotyczyły zapłat za fakturę, bądź zaliczek, jak również zeznania P.Ć. że: "(...) skoro księgowa przelała pieniądze, to musiała to zrobić na podstawie dokumentów. Przypuszczam, że była to zapłata za agrobiomasę, albo za factoring. Na pewno za transakcje z 2013 roku (...)," wniosek o zrodzeniu obowiązku podatkowego w świetle art. 19 ust. 1 ustawy o VAT należy uznać za prawidłowy. Powyższe nieprawidłowe działanie sądu doprowadziło do uchylenia zaskarżonej decyzji organu celem dokonania dalszych ustaleń faktycznych w zakresie ewentualnego opodatkowania zaliczek;

2) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) p.p.s.a. w zw. z art. 120, art. 122, art. 187 § 1, a także z art. 191 o.p. oraz w zw. z art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) i w zw. z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT w stopniu mogącym mieć istotny wpływ na wynik sprawy przez błędne przyjęcie przez sąd, że organy podatkowe nie wykazały, że sporna faktura z 31 grudnia 2013 r. dokumentująca zakup instalacji transportu i magazynowania pyłu oraz oleju spożywczego nie odzwierciedla rzeczywistego zdarzenia gospodarczego oraz nie wykazały istnienia obiektywnych przesłanek prowadzących do wniosku, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia wiąże się z czynnościami mającymi na celu nadużycie w podatku od towarów i usług, co w konsekwencji pozwalałoby na zastosowanie art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) ustawy o VAT, w przypadku gdy ze zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego bezspornie wynika, że czynność zakupu urządzenia instalacji transportu i magazynowania pyłu oraz oleju spożywczego przez podatnika nie została dokonana, a jedynie miała na celu pomniejszenie podatku należnego wynikającego z wystawionej faktury. Tym samym jest ona fakturą tzw. pustą, co oznacza, że dobra wiara ze swej istoty nie może być uwzględniona. Nie sposób bowiem przyjąć, że podatnik, odliczając podatek z takiej faktury, nie był świadomy nadużycia prawa, jakiego się dopuścił. Powyższe nieprawidłowe działanie sądu doprowadziło do uchylenia zaskarżonej decyzji organu celem dokonania ustaleń faktycznych w zakresie, czy sporna faktura odzwierciedla rzeczywiste zdarzenia gospodarcze oraz tzw. dobrej wiary podatnika;

3) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) p.p.s.a. w zw. z art. 120, art. 122, art. 187 § 1, a także z art. 191 o.p. oraz w zw. z art. 108 ust. 1 ustawy o VAT w stopniu mogącym mieć istotny wpływ na wynik

sprawy przez błędne przyjęcie przez sąd, że organy podatkowe nie wykazały przesłanek koniecznych do stwierdzenia zasadności zastosowania art. 108 ust. 1 ustawy o VAT, w tym w sposób niewystarczający ustaliły i wyjaśniły okoliczności dotyczące zaistnienia sytuacji rzeczywistego ryzyka obniżenia wpływów z tytułu podatku od towarów i usług, w przypadku gdy ze zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego bezspornie wynika, że wystawione przez podatnika w 2013 r. faktury na rzecz M. zostały wprowadzone do obrotu prawnego, pomimo że nie odzwierciedlały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, a zatem wystąpiło w tym wypadku ryzyko uszczuplenia należności na rzecz Skarbu Państwa. Powyższe nieprawidłowe działanie sądu doprowadziło do uchylenia zaskarżonej decyzji organu w przedmiocie określenia wysokości podatku, o którym mowa w art. 108 ust. 1 ustawy o VAT, celem uzupełnienia materiału dowodowego;

4) art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) w zw. z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT przez jego niewłaściwe zastosowanie, tj. odmowę jego zastosowania w sposób przyjęty przez organy podatkowe, pomimo że z materiału dowodowego wynika, że faktura z 31 grudnia 2013 r. dokumentująca zakup instalacji transportu i magazynowania pyłu oraz oleju spożywczego nie dokumentuje rzeczywistego zdarzenia gospodarczego, a organy podatkowe wykazały, że jedynie miała na celu pomniejszenie podatku należnego wynikającego z wystawionej faktury, tym samym jest ona fakturą tzw. pustą, co oznacza, że dobra wiara ze swej istoty nie może być uwzględniona. Nie sposób bowiem przyjąć, że podatnik, odliczając podatek z takiej faktury, nie był świadomy nadużycia prawa, jakiego się dopuścił;

5) art. 7 ust. 1 w zw. z art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a), art. 86 ust. 1 oraz art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT przez jego błędną wykładnię polegającą na nieprawidłowym uznaniu przez sąd, że w przypadku dostaw, gdzie dla zrealizowania kompletnego świadczenia niezbędne jest wykonanie dodatkowych specyficznych czynności (innych niż tylko dostarczenie lub odebranie towaru), dostawę taką można uznać za dokonaną zanim urządzenie będzie zdalne do użytku, a nie dopiero w momencie, gdy urządzenie takie będzie mogło samodzielnie funkcjonować (sytuacja taka ma miejsce w przypadku dostawy towarów połączonej z montażem i innymi czynnościami instalacyjnymi);

6) art. 108 ust. 1 ustawy o VAT przez jego niewłaściwe zastosowanie, tj. odmowę jego zastosowania w sposób przyjęty przez organy podatkowe, pomimo że ze zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego bezspornie wynika, że wystawione przez podatnika w 2013 r. faktury na rzecz M. zostały wprowadzone do obrotu prawnego, a nie odzwierciedlały one rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, a zatem wystąpiło w tym wypadku ryzyko uszczuplenia należności na rzecz Skarbu Państwa, a tym samym ustalenie przedmiotowej okoliczności pozwalało na zastosowanie przedmiotowej normy prawnej;

7) art. 19 ust. 11 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT przez jego niewłaściwe zastosowanie, tj. odmowę jego zastosowania w sposób przyjęty przez organy podatkowe, pomimo że ze zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego bezspornie wynika, że skarżący zaniżył podatek z powodu nieopodatkowania zaliczek pieniężnych od M. i od S.

W konsekwencji organ wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania sądowi, który wydał zaskarżone orzeczenie, a także o zasądzenie zwrotu kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego, wg norm przepisanych.

3. Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

3.1. Skarga kasacyjna organu nie zasługuje na uwzględnienie, bowiem wyrok sądu pierwszej instancji — mimo częściowo błędnego uzasadnienia — odpowiada prawu.

3.2. Na wstępie odnotować należy, że na gruncie ustaleń faktycznych sprawy występują obecnie trzy zagadnienia, które zrodziły spór pomiędzy organami podatkowymi a skarżącym co do skutków podatkowoprawnych tych zagadnień w zakresie VAT. Mianowicie:

– czy środki pieniężne otrzymane przez skarżącego od M. oraz S. stanowiły zaliczki na poczet przyszłych dostaw towarów/świadczenia usług, w związku z czym skarżący winien opodatkować otrzymanie tych środków podatkiem od towarów i usług na podstawie art. 19 ust. 11 ustawy o VAT;

– czy faktura wystawiona na rzecz skarżącego przez M. tytułem dostawy instalacji do transportu i magazynowania pyłu oraz oleju spożywczego nie dokumentuje rzeczywistej transakcji, skutkiem czego skarżącemu, w związku z treścią art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) ustawy o VAT, nie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego wykazanego w tej fakturze;

– czy faktury wystawione przez skarżącego na rzecz M. tytułem wykonania prac o charakterze remontowo-budowlanym nie dokumentują rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, w konsekwencji czego skarżący był zobowiązany do zapłaty kwot wykazanego w tych fakturach podatku od towarów i usług na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o VAT.

3.3. Oceniając zaskarżoną decyzję, sąd pierwszej instancji we wszystkich ww. aspektach sprawy uznał stanowisko organów podatkowych za wadliwe, bowiem naruszające przepisy postępowania i to w sposób mogący skutkować również naruszeniem norm materialnoprawnych.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego taka ocena sądu pierwszej instancji jest uprawniona tylko w zakresie, w jakim dotyczy opodatkowania jako zaliczek środków pieniężnych otrzymanych przez stronę od ww. spółki oraz S., a także pozbawienia skarżącego możliwości odliczenia podatku naliczonego z faktury wystawionej przez M. Nie ma zaś racji sąd pierwszej instancji co do tego, że zastosowanie w sprawie art. 108 ust. 1 ustawy o VAT do faktur wystawionych przez skarżącego na rzecz M. tytułem wykonania prac remontowo-budowlanych było co najmniej przedwczesne, dokonane bez należytej analizy zgromadzonych w sprawie dowodów oraz bez zbadania kwestii, czy sporne faktury posłużyły do uszczuplenia dochodów podatkowych.

3.4. Odnosząc się zatem w pierwszej kolejności do tej kwestii, Naczelny Sąd Administracyjny zauważa, że w uzasadnieniu decyzji organu odwoławczego (s. 12-16) w sposób szczegółowy wyjaśniono powody, dla których organy podatkowe uznały faktury wystawione przez skarżącego na rzecz M. za niedokumentujące rzeczywistych zdarzeń gospodarczych.

Z przedstawionych przez organ ustaleń dowodowych (poczynionych na podstawie dokumentów źródłowych, dowodu z oględzin robót budowlanych w zakładzie produkcyjnym w S.1, zestawienia zużytych materiałów do wykonania poszczególnych prac, przesłuchań świadków oraz strony), wynika, że skarżący wykonać miał na rzecz kontrahenta następujące prace: położenie kabla energetycznego o długości 75 m, zamontowanie hydrantu naziemnego i wykonanie wodociągu zewnętrznego, remont nawierzchni z trylinki betonowej, wymiana posadzki metalowej na betonową oraz wykonanie izolacji przeciwwilgociowej, cieplnej ze styropianu i nawierzchniowej z cementu, zbrojonej siatką, w suszarni tunelowej, malowanie konstrukcji metalowej dachu wewnątrz hali budynku, roboty malarskie w magazynach nr 1 i nr 2, wylanie płyty betonowej o rozmiarach 4m x 18m x 0,6 m oraz 4m x 3m x 0,6m, częściowy montaż płytek ściennych w hali magazynowej, wymiana blachy, obróbek blacharskich i konstrukcji nośnej drewnianej dachu budynku produkcyjnego. Tymczasem skarżący nie potrafił dokładnie określić dat wykonania spornych prac (co ma istotne znaczenie z tego względu, że prace remontowe w ww. miejscu wykonywał również we wcześniejszych okresach na rzecz innego kontrahenta, prowadzącego działalność w tym samym miejscu), precyzyjnie określić miejsca wykonywania poszczególnych prac (np. nawierzchni placu, który remontowano). Nie stwierdzono w ogóle wykonania prac takich jak: remont nawierzchni trylinki betonowej, roboty malarskie w magazynach, wylanie płyty betonowej, uzupełnienie płytek w hali magazynowej, wymiana blachy, obróbek blacharskich i konstrukcji nośnej drewnianej dachu budynku produkcyjnego, zamontowanie hydrantu naziemnego i wykonania wodociągu zewnętrznego. Również przesłuchany w charakterze świadka przedstawiciel nabywcy — M.K. — poza ogólnikowym potwierdzeniem wykonania robót przez skarżącego, nie potrafił dokładnie wskazać, w jakim okresie i w jakim zakresie miały one miejsce.

Jak wskazał organ w decyzji, w magazynach, w których miały się odbywać prace, stwierdzono np. brak oświetlenia i warstwę pyłu na ścianach w otworach drzwiowych, zeznania świadków mających wykonywać te prace były bardzo ogólnikowe i niespójne w zakresie dat ich wykonania, strona nie wykazała posiadania materiałów rzekomo zużytych do tych prac. Na wskazanej przez skarżącego płycie betonowej (która była jedną z rzekomo wykonanych prac budowlanych) znajdowało się urządzenie o nieokreślonej nazwie, płyta ta posiadała pęknięcia i znaczne uszczerbki betonu, a wokoło położone były trylinki betonowe nienoszące oznak zdejmowania czy demontażu, dodatkowo w połączeniach rosły chwasty i mech. Również w tym przypadku stwierdzono brak dowodów i źródła nabycia potrzebnych materiałów. Odnośnie wymiany płytek, stwierdzono, że płytki w całej hali były identyczne zarówno wymiarami, jak i kolorem, a stopień zużycia płytek wskazanych jako uzupełnione niczym nie różnił się od pozostałych, nie stwierdzono też dysponowania przez skarżącego

odpowiednim rodzajem płytek. Jeśli chodzi o remont dachu, nie stwierdzono nabycia niezbędnych materiałów, żaden z pracowników skarżącego nie wymienił wykonywania tych prac. Świadkowie przyznali zaś, że wykonywali remont pokrycia dachu na innym obiekcie, co potwierdza znajdująca się w dokumentacji strony faktura wystawiona na rzecz Z. w S.1 W zakresie prac w suszarni tunelowej stwierdzono niespójności w zeznaniach świadków dotyczące np. wielkości wykopu i zalania betonem. Choć pomalowanie konstrukcji metalowej wewnątrz dachu miało faktycznie miejsce, czynność tę uznano za wykonaną dużo wcześniej, o czym świadczyły przebijające się oznaki rdzy.

Materiał dowodowy zebrany w sprawie potwierdza zatem, zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, że usługi remontowo-budowlane udokumentowane wystawionymi przez stronę na rzecz M. spornymi fakturami w rzeczywistości nie zostały wykonane. Wbrew twierdzeniom sądu pierwszej instancji taka ocena organów podatkowych nie opiera się wyłącznie na stwierdzeniu braku posiadania przez skarżącego niektórych materiałów potrzebnych do wykonania zafakturowanych prac i pomija zeznania świadków, którzy potwierdzili wykonanie szeregu prac w M.

W konsekwencji do spornych faktur ma zastosowanie dyspozycja art. 108 ust. 1 ustawy o VAT, bowiem faktury te nie dokumentują rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, a ich wystawienie i wprowadzenie do obrotu przez skarżącego spowodowało ryzyko powstania uszczupleń budżetowych (nieuprawnione odliczenie przez nabywcę podatku naliczonego), którego skarżący nie wyeliminował. Nie ma przy tym racji sąd pierwszej instancji, że organ dopuścił się również błędnej wykładni art. 108 ust. 1 ustawy o VAT, uznając, że dla zastosowania tego przepisu wystarczający jest sam fakt wystawienia faktury, w której wykazana została kwota podatku. Organ przyjął bowiem, że "(...) Taka regulacja wynika ze szczególnej roli faktury we wspólnym systemie VAT, a mianowicie z faktu, że dla podatnika otrzymującego fakturę staje się ona zwykle podstawą do obniżenia podatku należnego, czyli własnego zobowiązania podatkowego, czy wręcz do żądania zwrotu podatku. Innymi słowy, ponieważ w przypadku wystawienia faktury zawierającej wykazaną kwotę podatku, nawet jeżeli faktura taka nie ma odzwierciedlenia w stanie faktycznym, istnieje istotne ryzyko, że adresat takiej faktury potraktuje wykazany w niej podatek jako podatek naliczony podlegający odliczeniu. (...)" (s. 17 decyzji organu odwoławczego). Rozumienie przepisu art. 108 ust. 1 cytowanej ustawy przyjęte w zaskarżonej decyzji uwzględnia zatem również wskazaną przez sąd pierwszej instancji przesłankę ryzyka powstania uszczupleń budżetowych.

Z tych względów podniesiony w powyższym aspekcie sprawy zarzut kasacyjny dotyczący naruszenia przepisów postępowania, jak też prawa materialnego był zasadny, choć w obliczu pozostałych trafnie wytkniętych przez sąd pierwszej instancji uchybień organów podatkowych (o których będzie mowa w dalszej części uzasadnienia niniejszego wyroku) nie mogło to doprowadzić do uchylenia zaskarżonego orzeczenia.

3.5. Przechodząc w tym miejscu bezpośrednio do wyjaśnienia przyczyn oddalenia skargi kasacyjnej, Naczelny Sąd Administracyjny podziela ocenę sądu pierwszej instancji w zakresie dotyczącym opodatkowania VAT jako zaliczek środków pieniężnych otrzymanych

przez skarżącego od M. oraz S. W zaskarżonym wyroku trafnie zauważono, że organy podatkowe uznały te kwoty za zaliczki, nie ustalając jednocześnie, jakich transakcji zaliczki te dotyczyły, i czy dostawy, na poczet których zaliczki uiszczono, zostały dokonane.

Zgodnie z art. 19 ust. 11 ustawy o VAT obowiązującym w stanie faktycznym sprawy jeżeli przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi otrzymano część należności, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w tej części. Z treści przywołanego przepisu wynika zatem, że nie każda wcześniejsza płatność jest zaliczką w rozumieniu ustawy o VAT i nie każda otrzymana wpłata rodzi obowiązek podatkowy u sprzedawcy. Otrzymane wynagrodzenie musi być bowiem skonkretyzowane, odnosić się do zindywidualizowanej dostawy towaru lub świadczenia usług. Przedmiotem opodatkowania nie jest bowiem transfer pieniędzy lecz dostawa towarów lub świadczenie usług.

Tymczasem, jak wynika z treści zaskarżonej decyzji, w przypadku wpłat otrzymanych przez skarżącego od obu ww. kontrahentów organ stwierdził, że "(...) transfer pieniężny zrodził obowiązek podatkowy (...)". Choć organ przyznał, że strona nie przedłożyła faktur dokumentujących należności, uznał jednocześnie, że powyższy wniosek jest prawidłowy w świetle zeznań świadków (m.in. M.W., J.Ż. i P.Ć.).

Zgodzić się należy z sądem pierwszej instancji, że takie stwierdzenie organu poczynione zostało w sposób naruszający zasadę swobodnej oceny dowodów. Pozostaje ono bowiem w sprzeczności z treścią zeznań wskazanych świadków, abstrahuje od sposobu opisania wpłat, a zgromadzony w tym zakresie materiał dowodowy nie pozwala na jednoznaczne stwierdzenie, z jakich tytułów skarżący otrzymał sporne wpłaty.

Ma zatem rację sąd pierwszej instancji, że brak jest podstaw do uznania, że organy podatkowe z należytą starannością zebrały i oceniły dowody zgromadzone w sprawie w omawianym tu aspekcie, co rzutuje także na prawidłowość zastosowania przepisów prawa materialnego. W konsekwencji chybione były zarzuty kasacyjne dotyczące naruszenia art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) p.p.s.a. w zw. z art. 120, art. 122, art. 187 § 1, art. 191 o.p. oraz art. 19 ust. 11 i art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT (pkt 1 i 7 skargi kasacyjnej).

3.6. Na uwzględnienie nie zasługiwały także zarzuty podniesione w skardze kasacyjnej w zakresie odnoszącym się do pozbawienia strony prawa do odliczenia podatku naliczonego z faktury wystawionej na jego rzecz przez M., zarówno o charakterze procesowym, jak i materialnoprawnym.

Mając na uwadze, że granice postępowania dowodowego wyznacza zawsze norma prawa materialnego, Naczelny Sąd Administracyjny wskazuje, że w myśl zastosowanego przez organy podatkowe w sprawie art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) ustawy o VAT nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne, w przypadku gdy wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane — w części dotyczącej tych czynności. Dodatkowo, co nie jest w sprawie sporne, przepis ten

rozumieć należy w ten sposób, że dla pozbawienia podatnika prawa do odliczenia z tzw. pustej faktury istotne jest, czy faktura ta nie dokumentuje w ogóle żadnego realnego zdarzenia gospodarczego (faktura pusta sesnu stricto), czy też odzwierciedla transakcję, która choć miała miejsce w rzeczywistości, to w relacji pomiędzy innymi podmiotami, czy też o innym przedmiocie (faktura nierzetelna pod względem podmiotowym lub przedmiotowym). W tej ostatniej sytuacji należy dodatkowo wykazać, że podatnik wiedział lub przy dochowaniu należytej staranności mógł się dowiedzieć o nierzetelności danej faktury.

W rozpoznawanej sprawie zastosowanie art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) ustawy o VAT organ uzasadnił tym, że "(...) zebrany w sprawie materiał dowodowy jednoznacznie wskazuje, że zakwestionowana faktura VAT, której wystawcą była M. Sp. z o. o. nie odzwierciedla stanu rzeczywistego. Odliczenie przez Stronę podatku naliczonego z takiej faktury miało jedynie na celu pomniejszenie kwot podatku należnego wynikającego z faktur VAT wystawionych przez Stronę temu samemu podmiotowi. Podmioty S. Sp. z o. o., M. Sp. z o. o. dokonujące przedmiotowej transakcji były ze sobą powiązane, a proceder wystawiania przez nie pustych faktur był przedmiotem kontroli prowadzonej przez Urząd Kontroli Skarbowej w Krakowie. W sprawie nie ma bowiem wątpliwości, że towar zakupiony na podstawie faktury nr FVI/0030/2013 z dnia 31.12.2013r. nie został fizycznie oddany we władanie Podatnika, gdyż cały czas przebywał zafoliowany na ternie siedziby firmy M. Sp. z o. o. (...)" (vide s. 11 decyzji).

Zgodzić się należy z sądem pierwszej instancji, że przedstawiona przez organ na poparcie tezy o tym, że sporna faktura jest "pusta", w istocie nie potwierdza, że transakcja pomiędzy stroną a M. nie została dokonana. Argumentacja ta skupia się na dwóch elementach, tj. wykazaniu, że stanowiące przedmiot transakcji urządzenie nie zostało skarżącemu jako nabywcy wydane (nie nosiło śladów użytkowania ani przez zbywcę ani przez nabywcę) oraz na przywołaniu okoliczności nabycia tego urządzenia przez M., które zostały usankcjonowane w decyzji organów podatkowych.

Tymczasem, jak trafnie zauważono w zaskarżonym wyroku, z dokonanych przez organy podatkowe ustaleń nie wynika w istocie, czy sporna faktura została zakwestionowana ze względów podmiotowych czy przedmiotowych. Co ważne, w sposób niewątpliwy ustalono istnienie przedmiotu transakcji. Nie wskazano jednak, na czym polegało ewentualne oszustwo podatkowe popełnione z wykorzystaniem systemu VAT (organ zasugerował jedynie, że odliczenie przez stronę podatku naliczonego z takiej faktury miało na celu pomniejszenie kwot podatku należnego wynikającego z faktur VAT wystawionych przez stronę temu samemu podmiotowi, lecz kwestii tej — w świetle dotychczas zgromadzonego materiału dowodowego — nie można uznać za udowodnioną), albo czy ewentualnie zbywca (M.) nie dysponował tym towarem jak właściciel. Organ powołał się wprawdzie na wyniki postępowania kontrolnego prowadzonego wobec ww. podmiotu, ale bez odniesienia jego wpływu do transakcji podlegającej ocenie w niniejszej sprawie. Nie wskazał też okoliczności świadczących o braku po stronie skarżącego własności ekonomicznej. Nie przesądza o tym

bowiem wystarczająco ustalony w sprawie fakt pozostania towaru na terenie należącym do sprzedającego.

Uzupełniając ocenę wyrażoną w zaskarżonym wyroku, którą sąd kasacyjny w pełni podziela, należy również odnotować, że w obrocie prawnym funkcjonują prawomocne orzeczenia sądów administracyjnych obu instancji (wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 20 kwietnia 2016 r., sygn. akt I SA/Kr 1981/15 oraz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 18 października 2018 r., sygn. akt I FSK 1863/16; CBOSA) rozstrzygające o okolicznościach nabycia urządzenia przez M. Orzeczenia te, w myśl art. 170 p.p.s.a., wiążą organy podatkowe także w niniejszej sprawie.

W konsekwencji rację ma sąd pierwszej instancji, że w omówionym tu aspekcie sprawy organ naruszył przepisy postępowania (art. 120, art. 122, art. 187 § 1 i art. 191 o.p.) w sposób mogący prowadzić do naruszenia art. 86 ust. 1 i art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) ustawy o VAT, co rodziło konieczność uchylenia zaskarżonej decyzji.

3.7. Z uwagi zatem na bezzasadność zarzutów kasacyjnych w zakresie dotyczącym dwóch z trzech aspektów sprawy, Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że wyrok sądu pierwszej instancji, pomimo częściowo błędnego uzasadnienia, w istocie odpowiada prawu. Eliminuje on bowiem z obrotu prawnego w części wadliwą decyzję organu podatkowego. W konsekwencji Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną na podstawie art. 184 p.p.s.a. in fine.

3.8. O kosztach postępowania orzeczono na podstawie art. 204 pkt 2 w zw. z art. 205 § 2 w zw. z art. 207 § 2 p.p.s.a. w z § 14 ust. 1 pkt 2 lit. c) w zw. z § 14 ust. 1 pkt 1 lit. a) w zw. z § 2 pkt 6 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności adwokackie (Dz. U. z 2023 r. poz. 1964). Ze względu na częściową zasadność zarzutów kasacyjnych sąd postanowił miarkować wysokość zasądzonych na rzecz skarżącego od organu kosztów postępowania kasacyjnego, przyznając tytułem wynagrodzenia pełnomocnika strony kwotę stanowiącą wysokość 2/3 wysokości wynagrodzenia należnego na podstawie ww. przepisów.

3.9. Ponownie rozpoznając sprawę, organ winien uwzględnić ocenę prawną i zalecenia co dalszego postępowania w sprawie sformułowane w wyroku sądu pierwszej instancji, z tym zastrzeżeniem, że nie dotyczą one kwestii związanych z fakturami wystawionymi przez stronę na rzecz M. tytułem świadczenia usług o charakterze remontowo-budowlanym. Ten zakres sprawy został bowiem oceniony przez Naczelny Sąd Administracyjny w niniejszym wyroku w sposób odmienny od sądu pierwszej instancji i działanie organów podatkowych uznano za prawidłowe.

3.10. Z powyższych względów orzeczono jak w sentencji wyroku.

Adam Nita Arkadiusz Cudak Artur Mudrecki

3.10. I FSK 582/15 - Wyrok NSA

Data orzeczenia	2016-11-03
	orzeczenie prawomocne
Data wpływu	2015-03-31
Sąd	Naczelny Sąd Administracyjny
Sędziowie	Arkadiusz Cudak Bożena Dziełak /sprawozdawca/ Małgorzata Niezgódka - Medek /przewodniczący/
Symbol z opisem	6110 Podatek od towarów i usług 6560
Hasła tematyczne	Podatek od towarów i usług
Sygn. powiązane	I SA/Gd 984/14 - Wyrok WSA w Gdańsku z 2014-10-22
Skarżony organ	Minister Finansów
Treść wyniku	Oddalono skargę kasacyjną
Powołane przepisy	Dz.U. 2011 nr 177 poz 1054 art. 19a ust. 3,4 i 8 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług - tekst jednolity
Link	http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/59A63E4132

Sentencja

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie: Przewodniczący Sędzia NSA Małgorzata Niezgódka - Medek, Sędzia NSA Arkadiusz Cudak, Sędzia del. WSA Bożena Dziełak (spr.), Protokolant Marek Wojtasiewicz, po rozpoznaniu w dniu 3 listopada 2016 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej G. L. S.A. z siedzibą w G. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 22 października 2014 r. sygn. akt I SA/Gd 984/14 w sprawie ze skargi G. L. S.A. z siedzibą w G. na interpretację indywidualną Ministra Finansów z dnia 14 kwietnia 2014 r. nr [...] w przedmiocie podatku od towarów i usług 1) oddala skargę kasacyjną, 2) zasądza od G. L. S.A. z siedzibą w G. na rzecz Ministra Finansów

kwotę 180 (słownie: sto osiemdziesiąt) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

Uzasadnienie

Zaskarżonym wyrokiem z dnia 22 października 2014 r. sygn. akt III SA/Gd 984/14 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku ("WSA") uchylił skierowaną G. S.A. w G. ("Skarżąca"), interpretację indywidualną z 14 kwietnia 2014 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług, wydaną przez Ministra Finansów, z upoważnienia którego działał Dyrektor Izby Skarbowej w B.

Z przedstawionego przez WSA stanu sprawy wynika, iż opisując zdarzenie przyszłe we wniosku o wydanie interpretacji Skarżąca wskazała, że w ramach swojej działalności, na podstawie zawartych umów, dokonuje dostaw paliwa lotniczego. Zgodnie z umową otrzymuje od kontrahentów wpłaty w walucie obcej. Wpłata następuje w umownie ustalonym dniu (zwykle w poniedziałek) na dostawy paliwa w przyszłym okresie rozliczeniowym (np. przy tygodniowym okresie rozliczeniowym – na dostawy paliwa, które mają być dokonane w ciągu kolejnych 7 dni od dnia otrzymania wpłaty). Skarżąca zobowiązana jest zatankować samoloty kontrahenta lądujące na danym lotnisku w Polsce. Cena sprzedawanego paliwa nie podlega zmianie dla wszystkich dostaw zrealizowanych w danym miesiącu kalendarzowym, Jeżeli przejęty okres rozliczeniowy nie zamyka się w ramach jednego miesiąca kalendarzowego, występują dwie ceny. Ilość odebranego paliwa lub cena paliwa dostarczonego będzie więc znana po załadunku konkretnego paliwa do samolotu w danym dniu, co oznacza, że do tego momentu nie jest możliwe przyporządkowanie wpłaty do konkretnej dostawy towaru lub ustalenie wartości dostawy.

W umowach będą ustalane następujące po sobie okresy rozliczeniowe (zwykle będzie to okres tygodnia od wtorku do poniedziałku). Faktury dokumentujące dostawy będą wystawiane, co do zasady, raz w okresie rozliczeniowym (zwykle raz w tygodniu we wtorek) za wszystkie dostawy zrealizowane w poprzednim okresie rozliczeniowym (zwykle w poprzednim tygodniu od wtorku do poniedziałku). Jedynie wtedy, gdy koniec miesiąca kalendarzowego przypada w innym dniu niż w ostatni dzień przyjętego okresu rozliczeniowego (zwykle jest to poniedziałek), w danym tygodniu będą wystawiane dwie faktury: jedna za okres od pierwszego dnia okresu rozliczeniowego do końca miesiąca kalendarzowego, a druga od pierwszego dnia następnego miesiąca do ostatniego dnia przyjętego okresu rozliczeniowego. Jeżeli w ostatnim dniu okresu rozliczeniowego wypada święto, faktura jest wystawiana w dzień roboczy poprzedzający ostatni dzień okresu rozliczeniowego.

Skarżąca wyjaśniła, że na koniec okresu rozliczeniowego może pozostać kwota nierozliczona, nieprzyporządkowana do żadnej dostawy towarów, którą to kwotę, zgodnie z umową, należy zwrócić kontrahentowi albo rozliczyć z nim, np. przez zaliczenie na poczet

dostaw w następnym okresie rozliczeniowym. Dostawy, których dotyczy ten sposób fakturowania nie są dostawami towarów, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054) – dalej: "u.p.t.u.".

Skarżąca zadała pytania:

1) Czy prawidłowe jest stanowisko, że zgodnie z art. 19a ust. 8 w zw. z art. 19a ust. 3 i 4 u.p.t.u. (w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2014 r.), w przypadku dostaw towarów realizowanych na zasadach przedstawionych w stanie faktycznym wniosku, w sytuacji gdy Skarżąca otrzymuje płatności przed dokonaniem dostawy towarów (paliwa), które to płatności mogą zostać przyporządkowane do konkretnych dostaw towaru dopiero w momencie wydania towaru (paliwa), powinna rozpoznawać obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług dla wszystkich tych dostaw, dopiero z upływem każdego umownie ustalonego okresu rozliczeniowego?

2) Czy prawidłowe jest stanowisko, że zgodnie z art. 19a ust. 8 u.p.t.u. (w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2014 r.), w przypadku gdy na koniec umownie ustalonego okresu rozliczeniowego pozostaje kwota nieprzyporządkowana do żadnej dostawy towarów w tym okresie, nie wiąże się to z powstaniem obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług?

Zdaniem Skarżącej, zgodnie z art. 19a ust. 8 u.p.t.u., w przypadku otrzymania płatności przed dostawą towaru warunkiem powstania obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług jest możliwość powiązania tej płatności z konkretną dostawą. Potwierdza to orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej ("TSUE"), np. wyrok z 21 lutego 2006 r. w sprawie C-419/02 oraz polskich sądów administracyjnych, np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego ("NSA") z 23 października 2012 r. sygn. akt I FSK 2121/11. Dopóki więc Skarżąca nie będzie w stanie jednoznacznie przyporządkować płatności otrzymanych od kontrahenta do konkretnych dostaw towarów (paliwa), dopóty nie powstanie obowiązek podatkowy na podstawie art. 19a ust. 8 u.p.t.u. Skoro powiązanie płatności z dostawą towarów będzie możliwe dopiero w momencie wydania towaru (dostarczenia paliwa do samolotu), w tym też momencie Skarżąca będzie w stanie przyporządkować otrzymaną płatność do konkretnej dostawy towaru. Ponieważ w umowach z kontrahentami dla dostaw paliwa lotniczego ustalane są następujące po sobie terminy rozliczeń, do rozpoznania obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług znajdą zastosowanie zasady określone w art. 19a ust. 3 w zw. z art. 19a ust. 4 u.p.t.u. Obowiązek podatkowy powstanie więc dopiero z upływem każdego umownie ustalonego okresu rozliczeniowego, np. tygodnia lub innego umownie ustalonego okresu, itp. (pyt. 1).

Odnosząc się do zagadnienia ujętego w pyt. 2) Skarżąca stwierdziła, że skoro obowiązek podatkowy należy rozpoznawać z upływem każdego okresu rozliczeniowego, to zgodnie z art. 19a ust. 8 u.p.t.u., jeżeli na koniec umownie ustalonego okresu rozliczeniowego pozostaje kwota nieprzyporządkowana do żadnej dostawy towarów w tym okresie, nie

wiąże się to z powstaniem obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług. Skarżąca odwołała się przy tym do argumentacji dotyczącej pyt. 1).

We wskazanej wyżej interpretacji indywidualnej z 14 kwietnia 2014 r. Minister Finansów stanowisko Skarżącej ocenił jako nieprawidłowe.

Wyjaśnił, że zgodnie z art. 19a ust. 1 u.p.t.u. obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi. W świetle definicji słownikowych, zaliczkę wpłaca się na poczet przyszłej dostawy towarów lub przyszłego wykonania usługi przed faktyczną dostawą lub wykonaniem usługi. Natomiast przedpłata to część ceny towaru (lub usługi), wpłacona w celu uzyskania gwarancji jego zakupu (lub wykonania usługi) w określonym terminie. Powołując się na orzecznictwo Minister Finansów wywiódł, że zapłatę na poczet przyszłych należności można uznać za zaliczkę/przedpłatę, jeżeli została dokonana na poczet konkretnej transakcji, konkretyzacja przyszłego świadczenia jest wystarczająco dokładna dla określenia zasad opodatkowania tego świadczenia, a w momencie dokonania zaliczki strony nie mają intencji zmiany świadczenia w przyszłości.

W ocenie Ministra Finansów, z uwagi na charakter relacji Skarżącej i jej kontrahenta, w sytuacji gdy na mocy postanowień umownych kontrahent nabywa określony towar, tj. paliwo lotnicze (z wniosku nie wynika, aby sprzedawane było paliwo lotnicze różnego rodzaju), do jego samolotów lądujących na danym lotnisku w Polsce, to otrzymywane przez Skarżącą kwoty powinny być traktowane jako mieszczące się w dyspozycji art. 19a ust. 8 u.p.t.u. W chwili bowiem dokonywania wpłaty przez kontrahenta możliwe jest określenie przedmiotu transakcji, tj. towaru, jaki kontrahent zamierza kupić w przyjętym tygodniowym okresie rozliczeniowym, a także stawki podatku obowiązującej na dany towar (paliwo), czy też określenie miejsca świadczenia (terytorium kraju). Otrzymana od kontrahenta wpłata podlega zatem opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług jako zaliczka na poczet przyszłej dostawy paliwa, która zgodnie z art. 19a ust. 8 u.p.t.u., z chwilą jej otrzymania powoduje powstanie obowiązku podatkowego u Skarżącej.

Zdaniem Ministra Finansów, stwierdzenia iż na koniec okresu rozliczeniowego powstanie "kwota nierozliczona, nieprzyporządkowana do żadnej dostawy towarów", nie można rozpatrywać w oderwaniu od całokształtu sprawy. Ponieważ Skarżąca zobowiązana jest opodatkować kwotę wpłaconą przez kontrahenta na poczet przyszłej dostawy paliwa w momencie jej otrzymania (art. 19a ust. 8 u.p.t.u., kwota nierozliczona, nieprzyporządkowana do dostawy towarów, powstanie dopiero po dokonanej dostawie, a więc po stwierdzeniu i odpowiednim udokumentowaniu przez Skarżącą faktu, że ilość wydanego towaru (paliwa), będącego przedmiotem dostawy, jest niezgodna (w tym przypadku zaniżona) w stosunku do wpłaty zaliczki dokonanej przez kontrahenta. W takiej sytuacji zastosowanie znajdą przepisy o korygowaniu dokumentów sprzedaży, w szczególności art. 106j ust. 1 u.p.t.u.

W odpowiedzi na wystosowane przez Skarżącą wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, Minister Finansów stwierdził brak podstaw do zmiany powyższej interpretacji indywidualnej.

W skardze złożonej na interpretację indywidualną Skarżąca wniosła o jej uchylenie w całości. Zarzuciła naruszenie art. 19a ust. 3 i 4 u.p.t.u. przez błędną wykładnię, przejawiającą się w uznaniu za nieprawidłowe jej stanowiska przedstawionego we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. Uzasadniając zarzuty Skarżąca powtórzyła argumentację przedstawioną we wniosku.

W odpowiedzi na skargę Minister Finansów wniósł o oddalenie skargi. Podtrzymał stanowisko zajęte w interpretacji indywidualnej z 14 kwietnia 2014 r.

Zaskarżonym wyrokiem z 22 października 2014 r. WSA oddalił skargę.

Stwierdził, iż Organ interpretacyjny i Skarżąca trafnie powołali się na wyrok TSUE z 21 lutego 2006 r. w sprawie C-419/02. Sąd pierwszej instancji podzielił przy tym oparty na tym wyroku pogląd wyrażony w wyroku NSA z 28 lipca 2009 r. sygn. akt I FSK 932/08, iż dla uznania wpłaconej kwoty za zaliczkę na poczet wykonanych usług, istotne jest, aby przyszłe świadczenie było określone w sposób jednoznaczny co do rodzaju towaru bądź usługi, tzn. w sposób umożliwiający ich identyfikację, a strony tego świadczenia, w momencie wpłaty zaliczki, nie miały woli dokonywania jego zmian w przyszłości. W ocenie WSA, z opisu zdarzenia przyszłego zawartego we wniosku o wydanie interpretacji wynika, że spełnione zostały wszystkie warunki, pozwalające uznać kwoty wpłacone przez odbiorcę paliwa za zaliczki na poczet przyszłej dostawy. W momencie dokonywana wpłaty znany jest bowiem przedmiot dostawy (paliwo), znana jest jego cena (jest ona stała dla wszystkich dostaw dokonywanych w danym miesiącu) i miejsce dostawy. Sam fakt, że ostateczna ilość sprzedanego paliwa i ostateczna cena nie jest znana w momencie uiszczenia zapłaty na poczet przyszłych dostaw, nie stanowi przesłanki pozbawiającej tę wpłatę cech zaliczki na poczet przyszłej dostawy. Tego rodzaju wpłata nie ma bowiem jedynie charakteru zabezpieczającego dostawę, lecz związana jest z konkretną dostawą.

Zdaniem WSA, słuszne jest więc stanowisko Ministra Finansów, że wpłata od kontrahenta podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług jako zaliczka na poczet przyszłej dostawy paliwa, która zgodnie z art. 19a ust. 8 u.p.t.u., powoduje powstanie u Skarżącej obowiązku podatkowego z chwilą jej otrzymania. Jeżeli zaś ilość wydanego towaru (paliwa), stanowiącego przedmiot dostawy, będzie zaniżona w stosunku do dokonanej przez kontrahenta wpłaty zaliczki, zastosowanie znajdą przepisy dotyczące korygowania dokumentów sprzedaży.

Sąd pierwszej instancji powołał się na wyrok NSA z 2 lipca 2013 r. sygn. akt I FSK 1244/12. Wyjaśnił, że wskazany przez Skarżącą wyrok NSA z 23 października 2012 r. sygn. akt I FSK 2121/11 zapadł na tle odmiennego stanu faktycznego, w którym z treści umowy nie wynikał skład pierwszej dostawy, skład poszczególnych dostaw oraz ceny, po których dostawy miały być wykonane. Natomiast w sprawie Skarżącej przedmiot dostawy i cena jednostkowa towaru są znane w momencie dokonywania wpłaty na jej poczet, a jedyną zmienną jest ilość dostarczonego paliwa i data tankowania. Nie zmienia to jednak faktu, że wpłata dokonywana jest na poczet konkretnej dostawy konkretnego towaru, jakkolwiek ostateczna wartość dostawy zostanie określona w dacie późniejszej.

Skarżąca złożyła skargę kasacyjną od powyższego wyroku, wnosząc o jego uchylenie w całości i przekazanie sprawy WSA do ponownego rozpatrzenia oraz o zasądzenie kosztów postępowania według norm przepisanych. Zarzuciła:

1) na podstawie art. 174 pkt 1 w zw. z art. 146 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2016 r., poz. 718 z późn. zm.) – dalej: "p.p.s.a.", naruszenie przepisów prawa materialnego:

a) art. 19a ust. 8 w zw. z art. 19a ust. 3 i 4 u.p.t.u. przez błędną akceptację przez WSA błędnej wykładni tego przepisu dokonanej przez Ministra Finansów w interpretacji, uznającej za nieprawidłowe stanowisko Skarżącej, że w przypadku dostaw towarów realizowanych na zasadach przedstawionych w zdarzeniu przyszłym opisanym we wniosku, w sytuacji gdy Skarżąca otrzymuje płatności przed dokonaniem dostawy towarów (paliwa), które to płatności mogą zostać przyporządkowane do konkretnych dostaw towaru (paliwa) dopiero w momencie dostawy towaru (paliwa), Skarżąca powinna rozpoznawać obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług dla wszystkich tych dostaw, dopiero z upływem każdego umownie ustalonego okresu rozliczeniowego;

b) art. 19a ust. 8 u.p.t.u. przez błędną akceptację przez WSA błędnej wykładni tego przepisu dokonanej przez Ministra Finansów w interpretacji, uznającej za nieprawidłowe stanowisko Skarżącej, że w przypadku, gdy na koniec umownie ustalonego okresu rozliczeniowego pozostaje kwota nieprzyporządkowana do żadnej dostawy towarów w tym okresie, to nie wiąże się to z powstaniem obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług;

2) na podstawie art. 174 pkt 2 w zw. z art. 146 § 1 p.p.s.a. naruszenie przepisów postępowania, które to uchybienie mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, a mianowicie art. 146 § 1 p.p.s.a. w zw. z art. 19a ust. 8 w zw. art. 19a ust. 3 i 4 u.p.t.u. przez zaniechanie uchylenia interpretacji przez WSA w wyniku błędnego uznania, że interpretacja nie została wydana z naruszeniem przepisów prawa materialnego, tj. art. 19a ust. 8 w zw. z art. 19a ust. 3 i 4 u.p.t.u., a w konsekwencji – błędnej akceptacji przez WSA błędnego uznania w interpretacji, że stanowisko Skarżącej przedstawione we wniosku jest nieprawidłowe.

Zdaniem Skarżącej, "konkretną" jest dostawa towarów oznaczona co do ilości i terminu dostawy danego towaru, a nie tylko dostawa towarów oznaczona co do rodzaju towaru. Uznanie za prawidłowe zaakceptowanego przez WSA stanowiska Ministra Finansów prowadziłoby do tego, że gdyby umowa dotyczyła dostawy tylko jednego rodzaju towaru, każda zaliczka rodziłaby obowiązek w podatku od towarów i usług, gdyż dotyczyłaby "konkretnej" dostawy towaru, niezależnie od tego, kiedy i w jakiej ilości dostarczonego. Jest to stanowisko błędne.

Uznanie przez Ministra Finansów i przez WSA, że sporne kwoty stanowią zaliczki opodatkowane podatkiem od towarów i usług, stoi w sprzeczności ze zdarzeniem przyszłym opisanym we wniosku o wydanie interpretacji, gdzie wyraźnie wskazano, że ilość odebranego paliwa lub cena dostarczonego paliwa będzie znana dopiero po załadunku

konkretnego paliwa do samolotu w danym dniu, co oznacza, iż do tego momentu nie jest możliwe przyporządkowanie wpłaty do konkretnej dostawy towaru lub ustalenie wartości "konkretnej" dostawy. Pomimo, że cena towaru nie podlega zmianie dla wszystkich dostaw zrealizowanych w danym miesiącu kalendarzowym, to jeżeli przyjęty umownie dany okres rozliczeniowy nie zamyka się w ramach jednego miesiąca kalendarzowego, występują dwie ceny.

W opinii Skarżącej WSA błędnie przyjął, iż w realiach tej sprawy dla uznania kwoty wpłaconej przez klienta za zaliczkę, nie ma znaczenia to, że ilość paliwa faktycznie sprzedanego na rzecz klienta w danym okresie rozliczeniowym, będzie znana dopiero po zatankowaniu paliwa do samolotu klienta, chociaż w zdarzeniu przyszłym nie wskazano, że z umowy wynika obowiązek odbioru określonej ilości paliwa w danym okresie rozliczeniowym, czego dowodem jest rozliczenie z klientem kwoty niewykorzystanej w danym okresie. W konsekwencji WSA błędnie uznał, że wpłacona kwota w części przekraczającej wartość faktycznych dostaw paliwa może być rozliczona poprzez korekty faktur sprzedaży.

Na poparcie swego stanowiska Skarżąca wskazała wyrok TSUE z 21 lutego 2006 r. w sprawie C-419/02 oraz wyroki NSA z 23 października 2012 r. sygn. akt I FSK 2121/11 i z 7 marca 2014 r. sygn. akt I FSK 503/13. Zarzuciła, iż Minister Finansów pominął tezy tych orzeczeń. WSA nie odniósł się do wyroku NSA o sygn. akt I FSK 503/13, w którym odwołano się do ww. wyroku TSUE.

Zdaniem Skarżącej, wbrew błędnemu stanowisku WSA, ze zdarzenia przyszłego opisanego we wniosku wynikało, iż nie można jednoznacznie stwierdzić, że wszelkie okoliczności mające znaczenie dla zaistnienia zdarzenia podatkowego (przyszłych dostaw paliwa lotniczego) zostały jednoznacznie i niezmiennie określone pod względem przedmiotowym, w związku czym "dokonywane przez Spółkę płatności" nie będą miały charakteru zaliczki w rozumieniu art. 19a ust. 8 u.p.t.u.

Ponieważ w sprawie doszło do naruszenia przepisów, których wykładnia była przedmiotem interpretacji, oczywistym jest, że oddalając skargę WSA błędnie zastosował art. 151 p.p.s.a. Prawidłowym było zastosowanie w tej sprawie art. 146 § 1 p.p.s.a. oraz uwzględnienie wniosków Skarżącej zawartych w skardze. Sąd pierwszej instancji wadliwie wykonał swój ustrojowy obowiązek kontroli interpretacji indywidualnych pod względem zgodności z prawem, wynikający z art. 1 § 1 i 2 p.u.s.a. oraz art. 3 § 1 i § 2 pkt 4a w zw. z art. 134 i art. 135 p.p.s.a. Uznanie w uzasadnieniu wyroku WSA stanowiska Ministra Finansów za w pełni prawidłowe, w sytuacji, gdy takie twierdzenie jest nieuzasadnione, narusza art. 141 § 4 p.p.s.a.

Minister Finansów nie złożył odpowiedzi na skargę kasacyjną.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Zgodnie z art. 183 § 1 p.p.s.a., Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej. Ustanowione w tym przepisie związanie Naczelnego Sądu

Administracyjnego granicami skargi kasacyjnej oznacza, że zakres rozpoznania sprawy przez ten Sąd wyznaczony jest wskazanymi w skardze kasacyjnej podstawami, określającymi zarówno rodzaj zarzucanego zaskarżonemu wyrokowi naruszenia prawa, jak i jego zakres. Z urzędu Sąd kasacyjny bierze pod uwagę jedynie nieważność postępowania sądowego, której przesłanki wymienione zostały w art. 183 § 2 p.p.s.a. Przesłanki te w rozpoznanej sprawie nie wystąpiły. Nie stwierdzono również podstaw do odrzucenia skargi oraz umorzenia postępowania przed Sądem pierwszej instancji, które obligowałyby Naczelny Sąd Administracyjny do wydania postanowienia przewidzianego w art. 189 p.p.s.a.

Stosownie do art. 176 p.p.s.a., podstawy kasacyjne powinny być uzasadnione. Oznacza to, że autor skargi kasacyjnej obowiązany jest nie tylko wskazać przepis prawa, który w jego ocenie został naruszony, ale także uzasadnić, w czym upatruje uchybienia temu przepisowi. Uzasadnienie skargi kasacyjnej powinno być natomiast sformułowane w taki sposób, aby można było powiązać je z konkretnymi przepisami prawa, które autor skargi kasacyjnej uznaje za naruszone.

Opierając się na dokonanym we wniosku o wydanie interpretacji opisie zdarzenia przyszłego, WSA – podobnie jak Minister Finansów – uznał, że wpłata dokonywana przez kontrahenta Skarżącej dotyczy dostawy paliwa skonkretyzowanej co do przedmiotu, miejsca i ceny.

W uzasadnieniu skargi kasacyjnej Skarżąca zarzuciła, że uznanie przez Ministra Finansów i przez WSA, iż kwoty jakie otrzymuje od kontrahentów przed dokonaniem dostawy paliwa stanowią zaliczki podlegające opodatkowaniu, jest sprzeczne ze zdarzeniem przyszłym opisanym wniosku o wydanie interpretacji, gdzie wyraźnie wskazano, że ilość odebranego paliwa lub cena dostarczonego paliwa będzie znana dopiero po załadunku konkretnego paliwa do samolotu w danym dniu, a zatem do tego momentu nie jest możliwe przyporządkowanie wpłaty do konkretnej dostawy towaru lub ustalenie wartości konkretnej dostawy towarów.

Twierdzeniem tym Skarżąca uzasadniła zarzut naruszenia przepisów prawa materialnego, ponieważ odniosła je do podstawy kasacyjnej z art. 174 pkt 1 p.p.s.a. Wprawdzie podniosła zarzuty naruszenia przepisów postępowania jako podstawę kasacyjną z art. 174 pkt 2 p.p.s.a., ale nie dotyczyły one okoliczności faktycznych, przyjętych przez WSA za podstawę wypowiedzi co do wykładni przepisów prawa materialnego. W tym zakresie Skarżąca nie sformułowała żadnego zarzutu naruszenia przepisów postępowania i nie wskazała jako naruszonego żadnego z przepisów regulujących instytucję wydawania interpretacji indywidualnych, z którego można wywieść związanie Organu interpretacyjnego i Sądu pierwszej instancji zdarzeniem przyszłym podanym we wniosku o wydanie interpretacji. W rezultacie zaś w skardze kasacyjnej Skarżąca nie wymieniła żadnego przepisu, w kontekście którego Naczelny Sąd Administracyjny mógłby ocenić zasadność powyższego jej twierdzenia. Tym samym zaś Skarżąca nie wykazała, że Sąd pierwszej instancji wziął pod uwagę istotne okoliczności faktyczne inne niż składające się na opisane przez nią zdarzenie przyszłe.

Przepisy materialnego prawa podatkowego, które we wniosku o wydanie interpretacji Skarżąca wskazała jako wymagające interpretacji i których błędną wykładnię zarzuciła w skardze kasacyjnej, to art. 19a ust. 3, 4 i 8 u.p.t.u. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2014 r. i w dacie wydania zaskarżonej interpretacji.

Wskazać przy tym należy, że co do zasady, z zastrzeżeniami nieistotnymi w rozpoznanej sprawie, obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi (art. 19a ust. 1 u.p.t.u.).

Przepis art. 19a ust. 3 u.p.t.u. stanowi, że usługę, dla której w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się te płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi. Usługę świadczoną w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla której w związku z jej świadczeniem w danym roku nie upływają terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi.

Na mocy art. 19a ust. 4 u.p.t.u., przepis ust. 3 stosuje się odpowiednio do dostawy towarów, z wyjątkiem dostawy towarów, o której mowa w art. 7 ust. 1 pkt 2.

Z powyższego wynika, że przepis art. 19a ust. 3 u.p.t.u. w powiązaniu z ust. 4 tego artykułu w sposób specyficzny określa moment dokonania dostaw opłacanych lub rozliczanych w następujących po sobie terminach, jako ten element, który determinuje moment powstania obowiązku podatkowego w przypadku dostaw towarów. Innymi słowy, przepisy te wskazują moment dokonania dostawy na potrzeby określenia, na zasadach ogólnych przewidzianych w art. 19a ust. 1 u.p.t.u., momentu powstania obowiązku podatkowego z tytułu dostawy.

Przepisy te natomiast nie wpływają na opodatkowanie zaliczek. Bez względu bowiem na charakter samej dostawy towarów (dostawa jednorazowa, ciągła, czy też powtarzająca się), jeżeli dostawie tej towarzyszy zaliczka, do określenia momentu powstania obowiązku podatkowego z tytułu tej zaliczki zawsze zastosowanie znajdzie art. 19 ust. 8 u.p.t.u. Innymi słowy, przepisy art. 19a ust. 3 i 4 u.p.t.u. znajdują zastosowanie tylko wtedy, gdy wpłata uczyniona przed dokonaniem dostawy nie może być uznana za podlagającą opodatkowaniu zaliczkę, o której mowa w art. 19a ust. 8 u.p.t.u.

Zgodnie zaś z art. 19a ust. 8 u.p.t.u., jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, wkład budowlany lub mieszkaniowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty, z zastrzeżeniem ust. 5 pkt 4.

Jeżeli więc określona wpłata stanowi zaliczkę podlegającą opodatkowaniu, moment dokonania dostawy, w tym także wynikający z art. 19a ust. 3 i 4 u.p.t.u., nie ma znaczenia dla ustalenia momentu powstania obowiązku podatkowego z tytułu tej zaliczki – istotny jest

moment zapłaty zaliczki i to z tym momentem w odniesieniu do jej kwoty powstaje obowiązek podatkowy. Zaliczka z istoty swej uiszczana jest zanim dokonana zostanie dostawa, z którą jest związana.

Analiza zamieszczonych w skardze kasacyjnej zarzutów naruszenia przytoczonych wyżej przepisów prawa materialnego wskazuje, iż nie kwestionując stanowiska, że opodatkowaniu podlegają zaliczki na poczet "konkretnych" dostaw, Skarżąca podważa przyjęte przez Sąd pierwszej instancji rozumienie pojęcia "konkretna dostawa".

Za bezsporne należy uznać, że wykładnia art. 19a ust. 8 u.p.t.u. musi uwzględniać stanowisko, jakie w odniesieniu do opodatkowania zaliczek, stanowiących "część należności", zajmuje TSUE w swoim orzecznictwie.

Zarówno strony, jak i Sąd pierwszej instancji, zasadnie odwołały się zatem do wyroku z 21 lutego 2006 r. w sprawie C-419/02 BUPA Hospitals Ltd, Goldsborough Developments Ltd przeciwko Commissioners of Customs & Excise (dostępny na: http://curia.europa.eu), w którym TSUE orzekł, że w zakresie art. 10 ust. 2 akapit drugi VI Dyrektywy nie mieści się przedpłata, taka jak będąca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, dokonana w kwocie ryczałtowej na towary wskazane w sposób ogólny w wykazie, który może zostać w każdej chwili zmieniony za porozumieniem nabywcy i sprzedawcy, z którego nabywca może ewentualnie wybrać towary, na podstawie umowy, którą może on w każdej chwili rozwiązać, odzyskując w całości niewykorzystaną przedpłatę.

Skład orzekający w rozpoznanej sprawie podziela oparte na tym wyroku stanowisko sądów administracyjnych, w świetle którego obowiązek podatkowy powstaje, jeżeli zapłata dokonana przed wykonaniem dostawy lub świadczeniem usług, następuje w sytuacji, gdy wszelkie okoliczności mające znaczenie dla zaistnienia zdarzenia podatkowego, tzn. przyszłej dostawy lub świadczenia usług, są jednoznacznie i niezmiennie określone pod względem podmiotowym i przedmiotowym, a przy tym wpłata nie ma jedynie charakteru zabezpieczającego wykonanie nie do końca jeszcze sprecyzowanej czynności opodatkowanej. Stanowisko takie zajęte zostało między innymi w wyrokach wskazanych przez strony (wyroki NSA: z 28 lipca 2009 r. sygn. akt I FSK 932/08, z 23 października 2012 r. sygn. akt I FSK 2121/11 oraz z 7 marca 2014 r. sygn. akt I FSK 503/13; a także w wyroku z 5 marca 2015 r. sygn. akt I FSK 231/14; dostępne na: http://przeczenia.nsa.gov.pl). Co prawda wyroki te zapadły na tle art. 19 ust. 11 u.p.t.u., który obowiązywał do 31 grudnia 2013 r., ale istota tego unormowania jest taka sama jak wynikająca z art. 19a ust. 8 u.p.t.u. Zasadnie można więc stwierdzić, że także na gruncie art. 19a ust. 8 u.p.t.u. uprawniony jest wynikający z powyższych wyroków wniosek, że dla uznania wpłaconej kwoty za zaliczkę na poczet dostawy towarów, powodującą powstanie obowiązku podatkowego, istotnym jest, aby przyszłe świadczenie było określone w sposób jednoznaczny co do rodzaju towaru, tzn. w sposób umożliwiający jego identyfikację, a ponadto, aby w momencie wpłaty zaliczki strony tego świadczenia nie miały woli dokonywania jego zmian w przyszłości.

Wykładnia art. 19a ust. 8 u.p.t.u. dokonana przez Sąd pierwszej instancji uwzględnia powyższe stanowisko. Nie sposób zatem za zasadny uznać podniesiony przez Skarżącą zarzut błędnej wykładni tego przepisu w powiązaniu z art. 19 ust. 3 i 4 u.p.t.u.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, ocena, czy określona wpłata dokonana została na poczet "konkretnej dostawy" , a zatem dostawy "określonej w sposób wyraźny", jak to ujął TSUE we wskazanym wyżej wyroku, powinna być dokonana z uwzględnieniem specyfiki danej dostawy, jej charakteru.

We wniosku o wydanie interpretacji Skarżąca opisała dokonywane przez kontrahentów wpłaty, których powiązanie z określonymi (możliwymi do zidentyfikowania) dostawami nie budzi wątpliwości. Jak bowiem wskazała, są to wpłaty dokonywane w umownie ustalonym dniu "na dostawy paliwa w przyszłym okresie rozliczeniowym", przy czym z podanych przez nią przykładów wynika, iż jest to konkretny okres rozliczeniowy, następujący bezpośrednio po dokonaniu wpłaty ("w ciągu kolejnych 7 dni" w przypadku tygodniowego okresu rozliczeniowego). Przedmiotem dostaw jest konkretny towar – paliwo do napędu samolotów, a Skarżąca nie wskazała, aby dostawy obejmowały różne rodzaje tego paliwa. Z opisu zdarzenia przyszłego nie wynika również, aby strony umowy miały możliwość zmiany przedmiotu dostawy, czy choćby dopuszczały taką możliwość. Miejsce dostawy wyznaczone zostało poprzez wskazanie, że Skarżąca zobowiązana jest do zatankowania samolotów kontrahenta "lądujących na danym lotnisku w Polsce". To samo zobowiązanie wyznacza w istocie również ilość sprzedanego paliwa – Skarżąca dostarczy bowiem ilość paliwa potrzebną do zatankowania samolotów, jakie wylądowały w danym dniu, na danym lotnisku. Kontrahent zaś nabędzie ilość paliwa, jaka została zatankowana. Należy przyjąć, że znana jest także jednostkowa cena paliwa, aczkolwiek Skarżąca wskazała jedynie, że jest ona niezmienna dla dostaw dokonywanych w danym miesiącu kalendarzowym. Jeżeli okres rozliczeniowy rozpoczęty w jednym miesiącu kalendarzowym skończy się w miesiącu następnym, postanowienia umowy nakazują stosować dwie ceny, przy czym cezurą będzie koniec miesiąca kalendarzowego.

Opisane przez Skarżącą ustalenia umowne dotyczące dostaw i poprzedzających je wpłat kontrahentów, są zatem na tyle jednoznaczne, że pozwalają uznać te wpłaty za zaliczki powiązane z konkretnymi dostawami.

Zważyć przy tym należało, że specyfika ruchu lotniczego wymaga uwzględnienia okoliczności, że chociażby z uwagi na warunki pogodowe nie jest możliwe precyzyjne określenie, ile w danym dniu i na danym lotnisku wyląduje samolotów kontrahenta oraz ile paliwa (np. z uwagi na jego zużycie w czasie lotu) trzeba będzie zatankować.

W momencie dokonywania przez kontrahenta wpłaty tytułem przyszłych dostaw, nie jest znana ostateczna wartość dostawy, którą wyznaczy faktyczna ilość sprzedanego przez Skarżącą paliwa, a także data tankowania, istotna w sytuacji, gdy dany okres rozliczeniowy kończy się w innym miesiącu kalendarzowym niż ten, w którym się rozpoczął, jako że wówczas data ta ma wpływ na przyjęcie określonej ceny jednostkowej paliwa. Sąd

pierwszej instancji prawidłowo przyjął jednak, iż okoliczności te nie zmieniają faktu, że wpłata kontrahenta dokonywana jest na poczet konkretnej dostawy.

Wbrew zarzutowi Skarżącej, WSA nie twierdził natomiast, iż dla uznania kwoty wpłaconej przez klienta za zaliczkę w rozumieniu art. 19a ust. 8 u.p.t.u. nie ma żadnego znaczenia to, że ilość paliwa faktycznie sprzedanego klientowi w danym okresie rozliczeniowym, będzie znana dopiero po zatankowaniu tego paliwa do samolotu klienta. Sąd pierwszej instancji ocenił natomiast, że w opisanym przez Skarżącą zdarzeniu przyszłym możliwe jest powiązanie walutowych wpłat dokonywanych przez jej kontrahentów z konkretnymi dostawami paliwa.

Orzecznictwo dopuszcza możliwość występowania różnic pomiędzy ilością i ceną towaru wskazaną w zamówieniu (umowie) i znaną w momencie zapłaty zaliczki oraz faktycznie dostarczoną ilością towaru i jego ceną. Różnice te nie wpływają na powstanie obowiązku podatkowego wynikającego z otrzymania zaliczki (por. wyrok NSA z 2 lipca 2013 r. sygn. akt I FSK 1244/12; dostępny j.w.).

Skład orzekający w rozpoznanej sprawie podziela wyrażony w tym wyroku pogląd, że obowiązku podatkowego nie rodzi otrzymana od kontrahenta wpłata, której w żadnym przypadku nie można powiązać pod względem ilości i ceny z określoną dostawą towarów. W rozpoznanej sprawie sytuacja taka nie wystąpiła.

Wbrew twierdzeniu Skarżącej, Sąd pierwszej instancji nie zajął również stanowiska, że "konkretną" jest dostawa oznaczona co do rodzaju towaru, a przy tym dostawy opisane przez Skarżącą we wniosku o wydanie interpretacji nie są takimi dostawami. Sąd pierwszej instancji wskazał okoliczności, na podstawie których uznał dostawy za skonkretyzowane w sposób pozwalający na powiązanie z nimi wpłat kontrahentów Skarżącej.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, jeżeli strony zawierają umowę, w której ustalają okresy rozliczeniowe dotyczące dostaw określonych ilości danego towaru, dokonywanych po określonych cenach i w określonych miejscach, wpłaty czynione przez nabywcę towarów na poczet dostaw, jakie mają być zrealizowane w danym okresie rozliczeniowym, należy uznać za zaliczki, co do których moment powstania obowiązku podatkowego wskazuje art. 19a ust. 8 u.p.t.u. Będzie to zatem moment otrzymania wpłaty od kontrahenta.

Ponadto, co dostrzegł Sąd pierwszej instancji, a Skarżąca tego nie podważyła, opisane przez nią wpłaty nie mają jedynie charakteru zabezpieczającego. Skarżąca nie twierdziła, że wpłaty kontrahentów miałyby pełnić jakąkolwiek inną funkcję niż stanowić część należności uiszczaną na poczet dostaw paliwa w przyszłym (konkretnym) okresie rozliczeniowym.

Niezasadny jest też zarzut, iż WSA zaakceptował błędną wykładnię art. 19a ust. 8 u.p.t.u. dokonaną przez Ministra Finansów, który za nieprawidłowe uznał stanowisko, że w przypadku, gdy na koniec umownie ustalonego okresu rozliczeniowego pozostaje kwota

nieprzyporządkowana do żadnej dostawy towarów w tym okresie, nie wiąże się to z powstaniem obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług.

Zarzutu tego Skarżąca nie uzasadniła.

Tym niemniej, zważywszy że stanowisko dotyczące powyższego zagadnienia jest konsekwencją stanowiska, zgodnie z którym wpłaty otrzymywane przez Skarżącą od kontrahentów stanowią zaliczki, o których mowa w art. 19 ust. 8 u.p.t.u., omawiany zarzut nie mógł być uwzględniony. Niezasadne były bowiem zarzuty Skarżącej dotyczące opodatkowania tych wpłat jako zaliczek.

Nie został także uzasadniony podniesiony w uzasadnieniu skargi kasacyjnej zarzut naruszenia art. 141 § 4 p.p.s.a., którego to naruszenia Skarżąca upatrywała w tym, że Sąd pierwszej instancji w swoim uzasadnieniu uznał stanowisko Ministra Finansów za w pełni prawidłowe, w sytuacji, gdy takie twierdzenie jest nieuzasadnione.

Przepis powyższy określa wymogi, jakim powinno odpowiadać uzasadnienie wyroku. Zarzut wadliwego sporządzenia uzasadnienia zaskarżonego wyroku może być skuteczny, gdy z powodu braku w uzasadnieniu elementów wymienionych w tym przepisie wyrok nie poddaje się kontroli kasacyjnej. Natomiast okoliczność, iż stanowisko zajęte przez sąd pierwszej instancji jest odmienne od prezentowanego przez wnoszącego skargę kasacyjną nie oznacza, że uzasadnienie zaskarżonego wyroku jest wadliwe w stopniu uzasadniającym uchylenie wydanego w sprawie rozstrzygnięcia. Poprzez zarzut naruszenia art. 141 § 4 p.p.s.a. nie można skutecznie zwalczać, ani prawidłowości przyjętego za podstawę orzekania stanu faktycznego, ani stanowiska sądu co do wykładni bądź zastosowania prawa.

W uzasadnieniu zarzutów naruszenia prawa materialnego, Skarżąca podniosła, iż Sąd pierwszej instancji, podobnie jak wcześniej Minister Finansów, nie odniósł się do wskazanego przez nią wyroku NSA z 7 marca 2014 r. sygn. akt I FSK 503/13. Wskazać zatem należy, że tezy tego wyroku dotyczące wykładni art. 19 ust. 11 u.p.t.u., obowiązującego do 31 grudnia 2013 r., nie odbiegają od wykładni tego przepisu przyjętej w orzecznictwie, przedstawionej przez WSA w zaskarżonym wyroku i zaakceptowanej przez Skład orzekający w niniejszej sprawie. Naczelny Sąd Administracyjny zauważa, że wniosek o wydanie interpretacji Skarżąca złożyła 27 stycznia 2014 r., a zatem we wniosku tym z oczywistych względów nie mogła powołać się na ten wyrok.

Gdyby zaś uznać powyższe twierdzenia Skarżącej za uzasadniające zarzut naruszenia przepisu postępowania, tj. art. 141 § 4 p.p.s.a., to należałoby stwierdzić, że Skarżąca nie wykazała wpływu tego naruszenia na wynik sprawy.

Ponieważ niezasadne były omówione wyżej zarzuty Skarżącej oparte na naruszeniu przepisów prawa materialnego i przepisów postępowania, nie mógł być skuteczny zarzut błędnego zastosowania przez WSA art. 151 p.p.s.a. W konsekwencji nie zasługiwał na uwzględnienie zarzut wadliwego wykonania przez Sąd pierwszej instancji ustrojowego obowiązku kontroli interpretacji indywidualnych pod względem zgodności z prawem,

wynikającego z art. 1 § 1 i 2 p.u.s.a. oraz art. 3 § 1 i § 2 pkt 4a w zw. z art. 134 i art. 135 p.p.s.a. W sytuacji, gdy kontroli WSA poddana została interpretacja indywidualna nieuzasadnione i niezrozumiałe jest powiązanie tego zarzutu z art. 135 p.p.s.a., który to przepis stanowi, że sąd stosuje przewidziane ustawą środki w celu usunięcia naruszenia prawa w stosunku do aktów lub czynności wydanych lub podjętych we wszystkich postępowaniach prowadzonych w granicach sprawy, której dotyczy skarga, jeżeli jest to niezbędne dla końcowego jej załatwienia. Zważywszy, że art. 134 p.p.s.a. składa się z dwóch jednostek redakcyjnych, normujących różne zagadnienia, a Skarżąca nie wskazała, w jaki sposób przepis ten został naruszony przez Sąd pierwszej instancji, Sąd kasacyjny nie ma możliwości dokonania oceny zasadności tego zarzutu.

W tym stanie rzeczy, na podstawie art. 184 p.p.s.a., Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną Skarżącej, jako pozbawioną usprawiedliwionych podstaw.

Na wniosek Ministra Finansów, na podstawie art. 203 pkt 2, art. 205 § 2 w związku z art. 207 § 1 i art. 209 p.p.s.a., Naczelny Sąd Administracyjny zasądził na jego rzecz koszty postępowania kasacyjnego w kwocie stanowiącej zwrot kosztów zastępstwa procesowego radcy prawnego, wyliczonych zgodnie z § 14 ust. 2 pkt 2 lit. c) jako 75% stawki minimalnej określonej stosownie do § 14 ust. 2 pkt 1 lit. c) rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 września 2002 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów pomocy prawnej udzielonej przez radcę prawnego ustanowionego z urzędu (Dz. U. z 2013 r. poz. 490, z późn. zm.).

3.11. 0111-KDIB3-2.4012.131.2025.3.KK

Typ	Interpretacja indywidualna
Sygnatura	0111-KDIB3-2.4012.131.2025.3.KK
Autor	Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
Status	Aktualna
Data wydania	2025-04-18
Link	https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/636111

Interpretacja indywidualna – stanowisko w części prawidłowe i w części nieprawidłowe

Szanowni Państwo,

stwierdzam, że Państwa stanowisko w sprawie oceny skutków podatkowych opisanego zdarzenia przyszłego w podatku od towarów i usług jest:

- prawidłowe w części dotyczącej:

- prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wynikającego z faktury wystawionej przez Powiernika dokumentującej zapłatę Zaliczki przez Państwa na rzecz Powiernika;

- prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wynikającego z faktur wystawianych przez Powiernika dokumentujących świadczenie Usług;

- prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wynikającego z faktur wystawianych przez Powiernika dokumentujących świadczenie usług zgodnie z Umową Powierniczą obejmujących kwotę Wynagrodzenia;

- nieprawidłowe w części dotyczącej braku prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wynikającego z faktur wystawianych przez Powiernika dokumentujących zwrot Opłat.

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

17 lutego 2025 r. wpłynął Państwa wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy m.in. podatku od towarów i usług w kwestii:

- prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wynikającego z faktury wystawionej przez Powiernika dokumentującej zapłatę Zaliczki przez Państwa na rzecz Powiernika;

- prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wynikającego z faktur wystawianych przez Powiernika dokumentujących świadczenie Usług;

- braku prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wynikającego z faktur wystawianych przez Powiernika dokumentujących zwrot Opłat;

- prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wynikającego z faktur wystawianych przez Powiernika dokumentujących świadczenie usług zgodnie z Umową Powierniczą obejmujących kwotę Wynagrodzenia.

Uzupełnili go Państwo – w odpowiedzi na wezwanie – dwoma pismami z 25 marca 2025 r. (wpływ 25 marca 2025 r.).

Treść wniosku jest następująca:

Opis zdarzenia przyszłego

Wnioskodawca (dalej „Wnioskodawca" lub „Powierzający") planuje zawarcie umowy zlecenia powierniczego (dalej „Umowa Powiernicza"), zgodnie z którą Wnioskodawca zleci podmiotowi trzeciemu (dalej „Powiernik") dokonanie nabycia przez Powiernika od jeszcze innego podmiotu trzeciego (dalej „Sprzedający"), na podstawie umowy sprzedaży (dalej „Umowa Sprzedaży"), nieruchomości opisanej poniżej.

Powiernik, Sprzedający oraz Wnioskodawca (każdy z osobna):

1) jest polską spółką z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą na terytorium Polski oraz

2) polskim rezydentem podatkowym oraz

3) czynnym podatnikiem podatku VAT.

Sprzedający jest właścicielem nieruchomości położonej w Polsce, stanowiącej jedną działkę gruntu (dalej „Działka"). Działka nie jest zabudowana, jak również nie jest uzbrojona w media, ani nie jest ogrodzona. Działka nie była od momentu jej nabycia przez Sprzedającego i nie będzie do momentu sprzedaży na rzecz Powiernika wykorzystywana przez Sprzedającego wyłącznie na cele działalności zwolnionej od podatku VAT.

Działka podlega ustaleniom obowiązującego miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego (dalej „MPZP") i znajduje się w obszarach oznaczonych na rysunku planu symbolami:

1) ZWS.12 – tereny zieleni ochronnej cieku wodnego,

2) ZI.8, ZI.9, ZI.10 – tereny zieleni izolacyjnej,

3) KDZ.2 – tereny drogi publicznej,

4) 3U.8, 3U.9 – tereny zabudowy usług wielofunkcyjnych.

W odniesieniu do terenów zieleni ochronnej ścieku wodnego zgodnie z MPZP:

1. Wyznacza się tereny zieleni ochronnej cieku wodnego oznaczone na rysunku planu symbolami od ZWS.1. do ZWS.12. z podstawowym przeznaczeniem terenu na zieleń stanowiącą obudowę biologiczną wód powierzchniowych śródlądowych oraz rowów stanowiących urządzenia wodne.

2. Ustala się:

a. nakaz zagospodarowania zgodnie z wymogami przepisów odrębnych w zakresie ochrony wód powierzchniowych śródlądowych oraz urządzeń wodnych;

b. w terenach ZWS.7., ZWS.8., ZWS.9., ZWS.11., ZWS.12. obowiązuje ochrona stanowisk roślin chronionych, o których mowa w § 10 ust. 1 pkt 1 lit. m;

c. w terenach ZWS.3., ZWS.4., ZWS.5., ZWS.7., ZWS.8., ZWS.11., ZWS.12., realizacja obiektów budowlanych wymaga zachowania warunków określonych w § 10 ust. 5;

d. zakaz lokalizacji obiektów kubaturowych;

e. dopuszcza się stosowanie mostków zapewniających połączenia z terenami sąsiednimi oraz połączeń komunikacyjnych niewyznaczonych na rysunku planu.

W odniesieniu do terenów zieleni izolacyjnej zgodnie z MPZP:

1. Wyznacza się tereny zieleni izolacyjnej oznaczone na rysunku planu symbolami od ZI.1. do ZI.19. z podstawowym przeznaczeniem terenu na zieleń ograniczającą niekorzystny wpływ terenów komunikacyjnych.

2. Jako przeznaczenie dopuszczalne ustala się możliwość lokalizacji obiektów i urządzeń:

a. budowli i urządzeń związanych bezpośrednio z ochroną terenów sąsiednich przed uciążliwym oddziaływaniem układu komunikacyjnego;

b. urządzeń i sieci infrastruktury technicznej;

c. urządzeń ochrony akustycznej (ekranów akustycznych);

d. nie wyznaczonych na rysunku planu wjazdów na tereny przyległych nieruchomości;

e. dojść pieszych oraz ścieżek rowerowych;

f. nie wyznaczonych na rysunku planu dróg dojazdowych i wewnętrznych, a w terenie ZI.14 również parkingów.

3. Ustala się następujące warunki zagospodarowania terenu:

a. zakaz lokalizacji obiektów kubaturowych;

b. obowiązek urządzenia zespołów zieleni niskiej, średniowysokiej i wysokiej, zapewniającej ochronę przed hałasem i zanieczyszczeniami od terenów komunikacji;

c. w terenach ZI.6., ZI.10., ZI.11. obowiązuje ochrona stanowisk roślin chronionych, o których mowa w § 10 ust. 1 pkt 1 lit. m;

d. w terenach ZI.5., ZI.6., ZI.7., ZI.8., ZI.11., ZI.12., ZI.14., realizacja obiektów budowlanych wymaga zachowania warunków określonych w § 10 ust. 5.

W odniesieniu do terenów dróg publicznych zgodnie z MPZP:

1. Wyznacza się tereny dróg publicznych oznaczone na rysunku planu symbolami zgodnie ich kwalifikacją: drogi klasy zbiorczej oznaczone na rysunku planu symbolami od KDZ.1. do KDZ.4.

2. Podstawowym przeznaczeniem jest lokalizacja ulic, z wyposażeniem dostosowanym do klasy i przeznaczenia ulicy w obszarze (jezdnie, chodniki, obiekty małej architektury, ścieżki rowerowe, pasy i zatoki postojowe, pasy zieleni, przejścia piesze i przejazdy rowerowe, zatoki przystankowe, zadaszenia przystankowe), wraz z niezbędną infrastrukturą techniczną (odwodnienie - w tym rowy odwadniające - jako kanały zamknięte lub rowy otwarte, oświetlenie, urządzenia zabezpieczeń, oznakowania i sterowania ruchem oraz służące ograniczaniu uciążliwości komunikacyjnej).

W odniesieniu do terenów zabudowy usług wielofunkcyjnych zgodnie z MPZP:

1. Wyznacza się tereny zabudowy usług wielofunkcyjnych oznaczone na rysunku planu symbolami od 3U.3. do 3U.10 z podstawowym przeznaczeniem terenu na obiekty i urządzenia związane z działalnością usługową.

2. Jako przeznaczenie dopuszczalne ustala się możliwość lokalizacji obiektów i urządzeń:

a. zabudowy mieszkaniowej wielorodzinnej w terenach 3U.3, 3U.4., 3U.5, 3U.6., 3U.7., 3U.9., 3U.10. z możliwością lokalizacji usług wbudowanych; w terenie 3U.8. nie dopuszcza się zabudowy mieszkaniowej wielorodzinnej;

b. wolnostojących lub dobudowanych budynków gospodarczych i garażowych, z zachowaniem pozostałych ustaleń dla terenu;

c. obiektów małej architektury, urządzeń i budowli, urządzeń ochrony akustycznej (ekranów akustycznych) oraz zieleni urządzonej towarzyszącej zabudowie;

d. sieci i urządzeń infrastruktury technicznej;

e. stacji paliw w terenach 3U.7, 3U.8., 3U.9.;

f. parkingów naziemnych (w tym wielopoziomowych) i podziemnych (wbudowanych) w terenach 3U.3., 3U.4., 3U.5., 3U.6., 3U.7, 3U.8., 3U.9, 3U.10., z zachowaniem minimalnych wskaźników parkingowych wskazanych szczegółowo w MPZP;

g. nie wyznaczonych na rysunku planu dróg dojazdowych i wewnętrznych oraz dojść i dojazdów do budynków;

h. ścieżek rowerowych.

W MPZP dla Działki są wyznaczone linie rozgraniczające tereny o różnym przeznaczeniu.

Powiernik otrzyma od Wnioskodawcy środki pieniężne z przeznaczeniem na zapłatę na rzecz Sprzedającego ceny sprzedaży Działki (dalej „Zaliczka") oraz zobowiąże się do nabycia Działki w imieniu własnym, ale na rachunek Wnioskodawcy. Powiernik zobowiązany będzie do zwrotu Zaliczki na rzecz Wnioskodawcy, gdyby nie doszło do nabycia Działki przez Powiernika. Powiernik zobowiązany będzie do dysponowania Działką, w tym ponoszenia kosztów utrzymania Działki, zgodnie z dyspozycjami Wnioskodawcy. Powiernik zobowiązany będzie do rozporządzania Działką zgodnie z dyspozycjami Wnioskodawcy, a w szczególności będzie zobowiązany do przeniesienia własności Działki na rzecz Wnioskodawcy. Powiernik będzie świadczył usługi na podstawie Umowy Powiernictwa odpłatnie za wynagrodzeniem (dalej „Wynagrodzenie"). Powiernik będzie jako właściciel Działki zobowiązany do zapłaty należności publicznoprawnych związanych z Działką, jak w szczególności podatek od nieruchomości oraz inne obowiązkowe opłaty i podatki obciążające właściciela (dalej: „Opłaty"). Opłaty zgodnie z Umową będą zwracane Powiernikowi przez Wnioskodawcę. Zgodnie z Umową Powierniczą Powiernik będzie ponosił koszty, inne niż Opłaty, związane z wykonywaniem praw i obowiązków związanych z Działką, w tym koszty nakładów na Działkę (dalej: „Wydatki"), w związku z nabyciem usług od podmiotów trzecich (dalej „Usługi"). Wydatki będą zwracane Powiernikowi przez Wnioskodawcę zgodnie z Umową Powierniczą.

W wykonaniu Umowy Powierniczej Wnioskodawca planuje nabyć własność Działki od Powiernika, przy czym Powiernik może być właścicielem Działki nawet przez kilka lat. Wnioskodawca, po nabyciu Działki od Powiernika w wykonaniu Umowy Powierniczej, będzie wykorzystywał Działkę w następujący sposób:

1) realizacja inwestycji deweloperskiej i sprzedaż lokali mieszkalnych i usługowych (dalej „Lokale") na rzecz osób trzecich albo

2) realizacja inwestycji komercyjnej niemieszkalnej (budowa parku handlowego) i wynajem powierzchni na rzecz osób trzecich.

W uzupełnieniu wniosku wskazali Państwo następujące informacje:

Wnioskodawca będzie wykorzystywał nabytą Działkę oraz inne wskazane we wniosku wydatki poniesione zgodnie z Umową Powierniczą wyłącznie do czynności opodatkowanych podatkiem VAT według właściwej stawki, niekorzystających ze zwolnienia od podatku VAT.

Dostawa Działki przez Powiernika na rzecz Wnioskodawcy będzie stanowiła czynność opodatkowaną podatkiem od towarów i usług według właściwej stawki, niekorzystającą ze zwolnienia od podatku VAT.

Powiernik będzie nabywał Usługi od podmiotów trzecich w swoim imieniu, ale na rzecz Wnioskodawcy.

Świadczenie przez Powiernika Usług (nabywanych od podmiotów trzecich) będzie stanowiło czynność opodatkowaną podatkiem od towarów i usług według właściwej stawki, niekorzystającą ze zwolnienia od podatku VAT.

Świadczenie przez Powiernika usług powiernictwa na podstawie Umowy Powierniczej będzie stanowiło czynność opodatkowaną podatkiem od towarów i usług według właściwej stawki, niekorzystającą ze zwolnienia od podatku VAT.

Opłaty podlegające zwrotowi będą obejmowały podatek od nieruchomości oraz opłaty związane z postępowaniami administracyjnymi tj. opłaty wynikające z postępowania w sprawie wywozu śmieci, opłaty skarbowe od pełnomocnictw, opłatę skarbową od wniosku o pozwolenie na budowę, opłaty administracyjne dotyczące realizacji inwestycji drogowej.

Zobowiązanie do zwrotu Opłat będzie wynikało z Umowy Powierniczej.

Zgodnie z Umową Powierniczą Wynagrodzenie będzie stanowiło określoną kwotę pieniężną, w skład której nie będą wchodziły wskazane we wniosku Opłaty podlegające zwrotowi lub inne kwoty podlegające zwrotowi. Innymi słowy, Wnioskodawca zobowiązany będzie do zapłaty na rzecz Powiernika Wynagrodzenia i dodatkowo do zwrotu Opłat.

Wysokość Opłat zwracanych Powiernikowi będzie odpowiadała wysokości Opłat, którymi zostanie obciążony Powiernik.

Pytania w zakresie podatku od towarów i usług

1. Czy Wnioskodawca uprawniony będzie do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wynikającego z faktury wystawionej przez Powiernika dokumentującej zapłatę Zaliczki przez Wnioskodawcę na rzecz Powiernika, a w szczególności w przypadku, gdyby kwota tego podatku naliczonego w okresach rozliczeniowych była wyższa niż kwota podatku należnego, czy Wnioskodawca uprawniony będzie do obniżenia o tę różnicę kwoty podatku należnego za następne okresy lub do zwrotu różnicy na rachunek bankowy? (pytanie oznaczone we wniosku nr 1)

2. Czy Wnioskodawca uprawniony będzie do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wynikającego z faktur wystawianych przez Powiernika dokumentujących świadczenie Usług, a w szczególności w przypadku, gdyby kwota tego podatku naliczonego w okresach rozliczeniowych była wyższa niż kwota podatku należnego, czy Wnioskodawca uprawniony będzie do obniżenia o tę różnicę kwoty podatku należnego za następne okresy lub do zwrotu różnicy na rachunek bankowy – przy

założeniu, że Usługi nie będą zwolnione od podatku od towarów i usług? (pytanie oznaczone we wniosku nr 6)

3. Czy Wnioskodawca uprawniony będzie do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wynikającego z faktur wystawianych przez Powiernika dokumentujących zwrot Opłat, a w szczególności w przypadku, gdyby kwota tego podatku naliczonego w okresach rozliczeniowych była wyższa niż kwota podatku należnego, czy Wnioskodawca uprawniony będzie do obniżenia o tę różnicę kwoty podatku należnego za następne okresy lub do zwrotu różnicy na rachunek bankowy? (pytanie oznaczone we wniosku nr 7)

4. Czy Wnioskodawca uprawniony będzie do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wynikającego z faktur wystawianych przez Powiernika dokumentujących świadczenie usług zgodnie z Umową Powierniczą obejmujących kwotę Wynagrodzenia, a w szczególności w przypadku, gdyby kwota tego podatku naliczonego w okresach rozliczeniowych była wyższa niż kwota podatku należnego, czy Wnioskodawca uprawniony będzie do obniżenia o tę różnicę kwoty podatku należnego za następne okresy lub do zwrotu różnicy na rachunek bankowy? (pytanie oznaczone we wniosku nr 8)

Państwa stanowisko w sprawie w zakresie podatku od towarów i usług

Stanowisko własne Wnioskodawcy w zakresie pytania nr 1.

W ocenie Wnioskodawcy, Wnioskodawca uprawniony będzie do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wynikającego z faktury wystawionej przez Powiernika dokumentującej zapłatę Zaliczki przez Wnioskodawcę na rzecz Powiernika, a w szczególności w przypadku, gdyby kwota tego podatku naliczonego w okresach rozliczeniowych była wyższa niż kwota podatku należnego, Wnioskodawca uprawniony będzie do obniżenia o tę różnicę kwoty podatku należnego za następne okresy lub do zwrotu różnicy na rachunek bankowy.

Aby podatnik mógł obniżyć kwotę podatku należnego o podatek naliczony z tytułu zapłaty zaliczki muszą zostać spełnione trzy podstawowe warunki:

1. Zaliczka musi zostać zapłacona na poczet dostawy dokonywanej w wykonaniu czynności opodatkowanych.

2. Dostawa nieruchomości, na poczet której płacona jest zaliczka nie może korzystać ze zwolnienia od podatku VAT.

3. Nieruchomość musi być przez nabywcę wykorzystywana do czynności opodatkowanych.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o VAT podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Jak stanowi art. 15 ust. 2 ustawy o VAT działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Powyższe przepisy pozwalają stwierdzić, że dostawa towarów podlegać będzie opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług wówczas, gdy dokonywana będzie przez podmiot mający status podatnika, działającego w takim charakterze w odniesieniu do danej transakcji. Definicja działalności gospodarczej, zawarta w ustawie o podatku od towarów i usług ma charakter uniwersalny, pozwalający na objęcie pojęciem „podatnik" tych wszystkich podmiotów, które prowadzą określoną działalność, występując w profesjonalnym obrocie gospodarczym. Tym samym, nie jest działalnością handlową, a zatem i gospodarczą sprzedaż majątku osobistego, który nie został nabyty ani też wykorzystany w trakcie jego posiadania w celu jego odsprzedaży i nie jest związany z prowadzoną działalnością gospodarczą. Każdy, kto dokonuje czynności, które zmierzają do wykorzystania nieruchomości dla celów działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o VAT jest uznany za podatnika podatku od towarów i usług.

Jak wynika z opisu stanu faktycznego, Powiernik prowadzi działalność gospodarczą oraz jest zarejestrowany jako czynny podatnik podatku od towarów i usług w Polsce, a przeniesienia Działki na rzecz Wnioskodawcy w wykonaniu Umowy Powierniczej dokona działając jako przedsiębiorca. Wobec powyższego uznać należy, że Wnioskodawca przenosząc Działkę na rzecz Wnioskodawcy będzie działał jako podatnik VAT.

Zgodnie z art. 19a ust. 8 jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, wkład budowlany lub mieszkaniowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty, z wyjątkiem:

1) dostaw towarów, w stosunku do których obowiązek podatkowy powstaje w sposób, o którym mowa w ust. 1b;

2) dostaw towarów i świadczenia usług, w stosunku do których obowiązek podatkowy powstaje w sposób, o którym mowa w ust. 5 pkt 4.

Jak przyjmuje się jednolicie w orzecznictwie, przeniesienie własności nieruchomości przez powiernika na rzecz powierzającego w wykonaniu umowy powierniczej stanowi odpłatną dostawę towarów i podlega zasadniczo opodatkowaniu podatkiem VAT.

Tak w szczególności:

1. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z dnia 9 lutego 2023 r., sygn. 0114-KDIP4-2.4012.545.2022.2.WH,

2. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z dnia 9 sierpnia 2023 r., sygn. 0114-KDIP1-1.4012.257.2023.2.AWY,

3. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 23 listopada 2015 r., sygn. I FSK 882/14,

4. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 17 grudnia 2020 r., sygn. III SA/Wa 223/20.

W konsekwencji uznać należy, że zapłata przez Wnioskodawcę Zaliczki na rzecz Powiernika podlega w całości opodatkowaniu podatkiem VAT.

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT zwalnia się od podatku dostawę terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane.

Przy tym zgodnie z art. 2 pkt 33 ustawy o VAT ilekroć w dalszych przepisach jest mowa o terenach budowlanych - rozumie się przez to grunty przeznaczone pod zabudowę zgodnie z miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego, a w przypadku braku takiego planu - zgodnie z decyzją o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, o których mowa w przepisach o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym.

Zgodnie z art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz. U. z 2023 r., poz. 977 z późn. zm.; dalej „u.p.z.p.") ustalenie przeznaczenia terenu, rozmieszczenie inwestycji celu publicznego oraz określenie sposobów zagospodarowania i warunków zabudowy terenu następuje w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego.

Jednocześnie zgodnie z art. 15 ust. 2 pkt 1 u.p.z.p. w planie miejscowym określa się obowiązkowo przeznaczenie terenów oraz linie rozgraniczające tereny o różnym przeznaczeniu lub różnych zasadach zagospodarowania.

Zgodnie z postanowieniami MPZP Działka w całości stanowi grunt przeznaczony pod zabudowę. Jak bowiem wynika z MPZP:

1) dla części Działki oznaczonej jako tereny zieleni ochronnej ścieku wodnego dopuszcza się ich zabudowę tj. budowę mostków zapewniających połączenia z terenami sąsiednimi oraz połączeń komunikacyjnych niewyznaczonych na rysunku planu, które zgodnie z art. 3 ust. 3 ustawy Prawo budowlane również stanowią budowle,

2) dla części Działki oznaczonej jako tereny zieleni izolacyjnej dopuszcza się zabudowę tj. lokalizację obiektów i urządzeń: budowli i urządzeń związanych bezpośrednio z ochroną terenów sąsiednich przed uciążliwym oddziaływaniem układu komunikacyjnego; urządzeń i sieci infrastruktury technicznej; urządzeń ochrony akustycznej (ekranów akustycznych); nie wyznaczonych na rysunku planu wjazdów na tereny przyległych nieruchomości; dojść pieszych oraz ścieżek rowerowych; nie wyznaczonych na rysunku planu dróg dojazdowych i wewnętrznych,

3) część Działki położona jest na terenach zabudowy usług wielofunkcyjnych z podstawowym przeznaczeniem terenu na obiekty i urządzenia związane z działalnością usługową,

4) część Działki położona jest na terenach drogi publicznej: podstawowym przeznaczeniem jest lokalizacja ulic, z wyposażeniem dostosowanym do klasy i przeznaczenia ulicy w obszarze (jezdnie, chodniki, obiekty małej architektury, ścieżki rowerowe, pasy i zatoki postojowe, pasy zieleni, przejścia piesze i przejazdy rowerowe, zatoki przystankowe, zadaszenia przystankowe), wraz z niezbędną infrastrukturą techniczną.

W konsekwencji Działka spełnia definicję terenu budowlanego określonego w art. 2 pkt 33 ustawy o VAT.

W konsekwencji dostawa Działki nie korzysta ze zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT. Do dostawy Działki nie znajduje zastosowania zwolnienie, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT, gdyż Działka nie będzie przez Powiernika wykorzystywana wyłącznie na cele działalności zwolnionej od podatku VAT.

Analogiczne do powyższego stanowisko prezentuje Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, w interpretacjach indywidualnych z dnia:

1. 9 listopada 2023 r. 0114-KDIP1-3.4012.492.2023.2.KF

2. 27 marca 2024 r., sygn. 0112-KDIL1-2.4012.665.2023.1.DS.

Wobec powyższego uznać należy, że zapłata przez Wnioskodawcę Zaliczki na rzecz Powiernika podlega w całości opodatkowaniu podatkiem VAT i nie korzysta ze zwolnienia od podatku VAT.

Jak wskazano w opisie zdarzenia przyszłego Wnioskodawca, po nabyciu Działki od Powiernika w wykonaniu Umowy Powierniczej, będzie wykorzystywał Działkę w następujący sposób:

1) realizacja inwestycji deweloperskiej i sprzedaż lokali mieszkalnych i usługowych na rzecz osób trzecich albo

2) realizacja inwestycji komercyjnej niemieszkalnej (budowa parku handlowego) i wynajem powierzchni na rzecz osób trzecich.

Wobec powyższego Działka wykorzystywana będzie - przez podatnika w rozumieniu art. 15 ustawy o VAT - do wykonywania czynności opodatkowanych (i nie zwolnionych), a zatem zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT Wnioskodawcy przysługiwać będzie prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, a w przypadku, gdyby kwota podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2 VATU, była w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty podatku należnego, Wnioskodawca będzie miał prawo do obniżenia o tę różnicę kwoty podatku należnego za następne okresy lub do zwrotu różnicy na rachunek bankowy (art. 87 ust. 1 ustawy o VAT).

Stanowisko własne Wnioskodawcy w zakresie pytania nr 2 (oznaczone we wniosku nr 6).

W ocenie Wnioskodawcy, Wnioskodawca uprawniony będzie do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wynikającego z faktur wystawianych przez Powiernika dokumentujących świadczenie Usług, a w szczególności w przypadku, gdyby kwota tego podatku naliczonego w okresach rozliczeniowych była wyższa niż kwota podatku należnego, czy Wnioskodawca uprawniony będzie do obniżenia o tę różnicę kwoty podatku należnego za następne okresy lub do zwrotu różnicy na rachunek bankowy - przy założeniu, że Usługi nie będą zwolnione od podatku od towarów i usług.

Zgodnie z art. 8 ust. 2a ustawy o VAT w przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że ten podatnik sam otrzymał i wyświadczył te usługi.

Powiernik zatem nabywając Usługi, a następnie dokonując refaktury tych Usług na rzecz Wnioskodawcy będzie nabywał i świadczył Usługi.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o VAT podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Jak stanowi art. 15 ust. 2 ustawy o VAT działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Powyższe przepisy pozwalają stwierdzić, że dostawa towarów podlegać będzie opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług wówczas, gdy dokonywana będzie przez podmiot mający status podatnika, działającego w takim charakterze w odniesieniu do danej transakcji. Definicja działalności gospodarczej, zawarta w ustawie o podatku od towarów i usług ma charakter uniwersalny, pozwalający na objęcie pojęciem „podatnik" tych wszystkich podmiotów, które prowadzą określoną działalność, występując w profesjonalnym obrocie gospodarczym. Tym samym, nie jest działalnością handlową, a zatem i gospodarczą sprzedaż majątku osobistego, który nie został nabyty ani też wykorzystany w trakcie jego posiadania w celu jego odsprzedaży i nie jest związany z prowadzoną działalnością gospodarczą. Każdy, kto dokonuje czynności, które zmierzają do wykorzystania nieruchomości dla celów działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o VAT jest uznany za podatnika podatku od towarów i usług.

Jak wynika z opisu stanu faktycznego, Powiernik prowadzi działalność gospodarczą oraz jest zarejestrowany jako czynny podatnik podatku od towarów i usług w Polsce. I w takim charakterze będzie świadczył Usługi na podstawie Umowy Powierniczej.

Zgodnie z art. 29a ust. 1 ustawy o VAT podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2, 3 i 5, art. 30a-30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

Zgodnie przy tym z art. 29a ust. 7 pkt 3 ustawy o VAT podstawa opodatkowania nie obejmuje kwot otrzymanych od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot udokumentowanych wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy i ujmowanych przejściowo przez podatnika w prowadzonej przez niego ewidencji na potrzeby podatku.

Umowa powiernictwa polega na zawarciu stosunku prawnego między jej stronami, powierzającym i powiernikiem, którego celem jest wykonanie przez powiernika we własnym imieniu określonych usług i sfinansowanych przez powierzającego, na jego rzecz i w celu realizacji wskazanego przez niego interesu. Powiernik zatem, jako formalny właściciel Działki, będzie ponosił Wydatki w imieniu własnym, ale na rzecz Wnioskodawcy.

W konsekwencji w odniesieniu do Wydatków zastosowanie znajdzie art. 8 ust. 2a ustawy o VAT, a nie znajdzie zastosowania art. 29a ust. 7 pkt 3 ustawy o VAT – Powiernik będzie bowiem działał w imieniu własnym, ale na rzecz Wnioskodawcy.

Jak wskazano w opisie zdarzenia przyszłego Wnioskodawca, po nabyciu Działki od Powiernika w wykonaniu Umowy Powierniczej, będzie wykorzystywał Działkę w następujący sposób:

1) realizacja inwestycji deweloperskiej i sprzedaż lokali mieszkalnych i usługowych na rzecz osób trzecich albo

2) realizacja inwestycji komercyjnej niemieszkalnej (budowa parku handlowego) i wynajem powierzchni na rzecz osób trzecich.

Wobec powyższego Działka wykorzystywana będzie - przez podatnika w rozumieniu art. 15 ustawy o VAT - do wykonywania czynności opodatkowanych (i nie zwolnionych), a zatem zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT Wnioskodawcy przysługiwać będzie prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, a w przypadku, gdyby kwota podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2 VATU, była w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty podatku należnego, Wnioskodawca będzie miał prawo do obniżenia o tę różnicę kwoty podatku należnego za następne okresy lub do zwrotu różnicy na rachunek bankowy (art. 87 ust. 1 ustawy o VAT)

Stanowisko własne Wnioskodawcy w zakresie pytania nr 3 (oznaczone we wniosku nr 7).

W ocenie Wnioskodawcy, Wnioskodawca nie będzie uprawniony do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wynikającego z faktur wystawianych przez Powiernika dokumentujących zwrot Opłat, a w szczególności w przypadku, gdyby

kwota tego podatku naliczonego w okresach rozliczeniowych była wyższa niż kwota podatku należnego, Wnioskodawca nie będzie uprawniony do obniżenia o tę różnicę kwoty podatku należnego za następne okresy lub do zwrotu różnicy na rachunek bankowy.

Zgodnie z art. 8 ust. 2a ustawy o VAT w przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że ten podatnik sam otrzymał i wyświadczył te usługi.

Jednocześnie zgodnie z art. 106b ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT podatnik jest obowiązany wystawić fakturę dokumentującą sprzedaż, a także dostawę towarów i świadczenie usług, o których mowa w art. 106a pkt 2, dokonywane przez niego na rzecz innego podatnika podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem.

Wskazać należy, że ponosząc koszty Opłat i otrzymując następnie ich zwrot od Wnioskodawcy, Powiernik „nie bierze udziału w świadczeniu usług", a jedynie otrzymuje zwrot Opłat od Wnioskodawcy. Nie sposób bowiem uznać zapłaty Opłat oraz ich zwrotu za odpłatne świadczenie usług.

W konsekwencji Wnioskodawcy nie będzie przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wynikającego z faktur wystawianych przez Powiernika dokumentujących zwrot Opłat.

Stanowisko własne Wnioskodawcy w zakresie pytania nr 4 (oznaczone we wniosku nr 8).

W ocenie Wnioskodawcy, Wnioskodawca uprawniony będzie do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wynikającego z faktur wystawianych przez Powiernika dokumentujących świadczenie usług zgodnie z Umową Powierniczą obejmujących kwotę Wynagrodzenia, a w szczególności w przypadku, gdyby kwota tego podatku naliczonego w okresach rozliczeniowych była wyższa niż kwota podatku należnego, Wnioskodawca uprawniony będzie do obniżenia o tę różnicę kwoty podatku należnego za następne okresy lub do zwrotu różnicy na rachunek bankowy.

W ocenie Wnioskodawcy, świadczenie przez Powiernika na rzecz Wnioskodawcy usług powiernictwa na podstawie Umowy Powierniczej, za które Powiernik otrzyma Wynagrodzenie, podlega u Powiernika opodatkowaniu podatkiem VAT i nie korzysta ze zwolnienia od podatku VAT.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o VAT podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Jak stanowi art. 15 ust. 2 ustawy o VAT działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących

wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Powyższe przepisy pozwalają stwierdzić, że dostawa towarów podlegać będzie opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług wówczas, gdy dokonywana będzie przez podmiot mający status podatnika, działającego w takim charakterze w odniesieniu do danej transakcji. Definicja działalności gospodarczej, zawarta w ustawie o podatku od towarów i usług ma charakter uniwersalny, pozwalający na objęcie pojęciem „podatnik" tych wszystkich podmiotów, które prowadzą określoną działalność, występując w profesjonalnym obrocie gospodarczym. Tym samym, nie jest działalnością handlową, a zatem i gospodarczą sprzedaż majątku osobistego, który nie został nabyty ani też wykorzystany w trakcie jego posiadania w celu jego odsprzedaży i nie jest związany z prowadzoną działalnością gospodarczą. Każdy, kto dokonuje czynności, które zmierzają do wykorzystania nieruchomości dla celów działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o VAT jest uznany za podatnika podatku od towarów i usług.

Jak wynika z opisu stanu faktycznego, Powiernik zarejestrowany jest jako czynny podatnik podatku od towarów i usług w Polsce oraz świadczył będzie na rzecz Wnioskodawcy usługi powiernictwa działając jako przedsiębiorca. Wobec powyższego uznać należy, że Powiernik świadcząc usługi powiernictwa na rzecz Wnioskodawcy będzie działał jako podatnik VAT. Jednocześnie brak jest przepisu ustawy o VAT, który zwalniałby usługi powiernictwa od podatku VAT.

W konsekwencji świadczenie przez Powiernika na rzecz Wnioskodawcy usług powiernictwa na podstawie Umowy Powierniczej, za które Powiernik otrzyma Wynagrodzenie, podlega u Powiernika opodatkowaniu podatkiem VAT i nie korzysta ze zwolnienia od podatku VAT.

Tak w szczególności Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z dnia 12 grudnia 2024 r., sygn. 0113-KDIPT1-2.4012.870.2024.4.KW.

Jak wskazano w opisie zdarzenia przyszłego, Wnioskodawca, po nabyciu Działki od Powiernika w wykonaniu Umowy Powierniczej, będzie wykorzystywał Działkę w następujący sposób:

1) realizacja inwestycji deweloperskiej i sprzedaż lokali mieszkalnych i usługowych na rzecz osób trzecich albo

2) realizacja inwestycji komercyjnej niemieszkalnej (budowa parku handlowego) i wynajem powierzchni na rzecz osób trzecich.

Wobec powyższego Działka wykorzystywana będzie - przez podatnika w rozumieniu art. 15 ustawy o VAT - do wykonywania czynności opodatkowanych (i nie zwolnionych), a zatem zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT Wnioskodawcy przysługiwać będzie prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, a w przypadku, gdyby

kwota podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2 VATU, była w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty podatku należnego, Wnioskodawca będzie miał prawo do obniżenia o tę różnicę kwoty podatku należnego za następne okresy lub do zwrotu różnicy na rachunek bankowy (art. 87 ust. 1 ustawy o VAT).

Ocena stanowiska

Stanowisko, które przedstawili Państwo we wniosku jest:

- prawidłowe w części dotyczącej:

- prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wynikającego z faktury wystawionej przez Powiernika dokumentującej zapłatę Zaliczki przez Państwa na rzecz Powiernika;

- prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wynikającego z faktur wystawianych przez Powiernika dokumentujących świadczenie Usług;

- prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wynikającego z faktur wystawianych przez Powiernika dokumentujących świadczenie usług zgodnie z Umową Powierniczą obejmujących kwotę Wynagrodzenia;

- nieprawidłowe w części dotyczącej braku prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wynikającego z faktur wystawianych przez Powiernika dokumentujących zwrot Opłat.

Uzasadnienie interpretacji indywidualnej

Podstawowe zasady dotyczące odliczania podatku naliczonego zostały sformułowane w art. 86 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 361 ze zm.), zwanej dalej „ustawą". W myśl tego przepisu:

W zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124.

Zgodnie z art. 86 ust. 2 pkt 1 ustawy:

Kwotę podatku naliczonego stanowi suma kwot podatku wynikających z faktur otrzymanych przez podatnika z tytułu:

a) nabycia towarów i usług,

b) dokonania całości lub części zapłaty przed nabyciem towaru lub wykonaniem usługi.

W myśl art. 86 ust. 10 ustawy:

Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy.

Według art. 86 ust. 10b pkt 1 ustawy:

Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w przypadkach, o których mowa w ust. 2 pkt 1 oraz pkt 2 lit. a – powstaje nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę lub dokument celny.

Jak stanowi art. 86 ust. 11 ustawy:

Jeżeli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego w terminach określonych w ust. 10, 10d i 10e, może obniżyć kwotę podatku należnego w deklaracji podatkowej za jeden z trzech następnych okresów rozliczeniowych, a w przypadku podatnika, o którym mowa w art. 99 ust. 2 i 3, w deklaracji podatkowej za jeden z dwóch następnych okresów rozliczeniowych.

Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przysługuje wówczas, gdy zostaną spełnione określone warunki, tzn. odliczenia tego dokonuje podatnik podatku od towarów i usług oraz gdy towary i usługi, z których nabyciem podatek został naliczony, są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, tzn. takich, których następstwem jest określenie podatku należnego (powstanie zobowiązania podatkowego).

Przedstawiona wyżej zasada wyklucza zatem możliwość obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego związanego z towarami i usługami, które nie są w ogóle wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, czyli w przypadku ich wykorzystywania do czynności zwolnionych od podatku i niepodlegających temu podatkowi.

Przepis art. 87 ust. 1 ustawy stanowi, że:

W przypadku gdy kwota podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2, jest w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty podatku należnego, podatnik ma prawo do obniżenia o tę różnicę kwoty podatku należnego za następne okresy lub do zwrotu różnicy na rachunek bankowy.

Zasady dokonywania zwrotu różnicy podatku na rachunek bankowy podatnika określone zostały w art. 87 ust. 2 - ust. 6 ustawy.

Wyjaśnić należy, że przepisy art. 87 ustawy o VAT regulują sposób dokonania przez podatnika rozliczenia w sytuacji, gdy w danym okresie rozliczeniowym deklaruje on nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym. Przepisy te umożliwiają otrzymanie przez podatnika rzeczywistego zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. Warunkiem, który musi spełnić podatnik, by domagać się zwrotu, jest powstanie w okresie rozliczeniowym różnicy pomiędzy kwotą podatku naliczonego a kwotą podatku należnego.

Powyższe wynika z generalnej zasady określonej w przywołanym powyżej art. 87 ust. 1 ustawy o VAT.

Należy zauważyć, że formułując w art. 86 ust. 1 ww. ustawy warunek związku ze sprzedażą opodatkowaną, ustawodawca nie uzależnia prawa do odliczenia od związku zakupu z obecnie wykonywanymi czynnościami opodatkowanymi. Wystarczające jest, że z okoliczności towarzyszących nabyciu towarów lub usług przy uwzględnieniu rodzaju prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej wynika, że zakupy te dokonane są w celu ich wykorzystania w ramach jego działalności opodatkowanej. Przy czym związek dokonywanych zakupów z działalnością gospodarczą może mieć charakter pośredni lub bezpośredni.

O związku bezpośrednim dokonywanych zakupów z działalnością podatnika można mówić wówczas, gdy nabywane towary służą, np. dalszej odsprzedaży (towary handlowe) lub też nabywane towary i usługi są niezbędne do wytworzenia towarów lub usług będących przedmiotem dostawy. Bezpośrednio wiążą się więc z czynnościami opodatkowanymi wykonywanymi przez podatnika. Natomiast pośredni związek nabywanych towarów i usług z działalnością przedsiębiorcy występuje wówczas, gdy ponoszone wydatki wiążą się z całokształtem funkcjonowania przedsiębiorstwa - mają pośredni związek z działalnością gospodarczą, a tym samym z osiąganym przez podatnika obrotem opodatkowanym. Aby jednak można było wskazać, że określone zakupy mają chociażby pośredni związek z działalnością podmiotu, istnieć musi związek przyczynowo-skutkowy pomiędzy dokonanymi zakupami towarów i usług, a powstaniem obrotu. O pośrednim związku dokonanych zakupów z działalnością podatnika można mówić wówczas, gdy zakup towarów i usług nie przyczynia się bezpośrednio do uzyskania obrotu przez podatnika, np. poprzez ich odsprzedaż, lecz poprzez wpływ na ogólne funkcjonowanie przedsiębiorstwa jako całości, przyczynia się do generowania przez podmiot obrotu.

Powyższe regulacje oznaczają, że aby stwierdzić, czy podatnikowi podatku od towarów i usług przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o podatek naliczony, należy zbadać wyłącznie związek ponoszonych wydatków z wykonywanymi przez podatnika czynnościami opodatkowanymi, przy czym związek ten musi mieć charakter niewątpliwy, lecz niekoniecznie bezpośredni. Podatnik musi jednak wykazać związek zakupów z wykonanymi czynnościami opodatkowanymi, tzn. których następstwem jest określenie podatku należnego (powstanie zobowiązania podatkowego).

Ponadto ustawodawca zapewnił podatnikowi prawo do odliczenia podatku naliczonego w całości lub w części, pod warunkiem spełnienia przez niego zarówno przesłanek pozytywnych, wynikających z art. 86 ust. 1 ustawy oraz niezaistnienia przesłanek negatywnych, określonych w art. 88 ustawy. Przepis ten określa listę wyjątków, które pozbawiają podatnika prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

Jedno z takich ograniczeń zostało wskazane w art. 88 ust. 3a pkt 2 ustawy, stosownie do którego:

Nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury w przypadku, gdy transakcja udokumentowana fakturą nie podlega opodatkowaniu albo jest zwolniona od podatku.

Stosownie do art. 88 ust. 4 ustawy:

Obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się również do podatników, którzy nie są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni, zgodnie z art. 96, z wyłączeniem przypadków, o których mowa w art. 86 ust. 2 pkt 7.

Zgodnie z powyższymi przepisem, z prawa do odliczenia podatku skorzystać mogą wyłącznie podatnicy, którzy są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni, a transakcja udokumentowana fakturą podlega opodatkowaniu i nie jest zwolniona od podatku.

Na zakres prawa do odliczeń w sposób bezpośredni wpływa również pojmowanie statusu danego podmiotu jako podatnika podatku od towarów i usług, wykonującego czynności opodatkowane. Tylko podatnik, w rozumieniu art. 15 ustawy, ma prawo do odliczenia podatku naliczonego. Co do zasady status podatnika związany jest z prowadzeniem przez dany podmiot działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy.

W myśl art. 15 ust. 1 ustawy:

Podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Według art. 15 ust. 2 ustawy:

Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Z przedstawionego opisu sprawy wynika, że planują Państwo zawarcie umowy zlecenia powierniczego („Umowa Powiernicza”), zgodnie z którą zlecą Państwo podmiotowi trzeciemu („Powiernik”) dokonanie nabycia przez Powiernika od jeszcze innego podmiotu trzeciego („Sprzedający”), na podstawie umowy sprzedaży („Umowa Sprzedaży”), nieruchomości stanowiącej jedną działkę gruntu („Działka”). Powiernik otrzyma od Państwa środki pieniężne z przeznaczeniem na zapłatę na rzecz Sprzedającego ceny sprzedaży Działki („Zaliczka”) oraz zobowiąże się do nabycia Działki w imieniu własnym, ale na Państwa rachunek. Powiernik zobowiązany będzie do dysponowania Działką, w tym ponoszenia kosztów utrzymania Działki, zgodnie z Państwa dyspozycjami. Powiernik zobowiązany będzie do rozporządzania Działką zgodnie z Państwa dyspozycjami, a w szczególności będzie zobowiązany do przeniesienia własności Działki na Państwa rzecz. Powiernik będzie świadczył usługi na podstawie Umowy Powiernictwa odpłatnie za

wynagrodzeniem („Wynagrodzenie"). Powiernik będzie jako właściciel Działki zobowiązany do zapłaty należności publicznoprawnych związanych z Działką, jak w szczególności podatek od nieruchomości oraz inne obowiązkowe opłaty i podatki obciążające właściciela („Opłaty"). Opłaty zgodnie z Umową będą zwracane Powiernikowi przez Państwa. Zgodnie z Umową Powierniczą Powiernik będzie ponosił koszty, inne niż Opłaty, związane z wykonywaniem praw i obowiązków związanych z Działką, w tym koszty nakładów na Działkę („Wydatki"), w związku z nabyciem usług od podmiotów trzecich („Usługi"). Wydatki będą zwracane Powiernikowi przez Państwa zgodnie z Umową Powierniczą. W wykonaniu Umowy Powierniczej planują Państwo nabyć własność Działki od Powiernika, przy czym Powiernik może być właścicielem Działki nawet przez kilka lat. Po nabyciu Działki od Powiernika w wykonaniu Umowy Powierniczej, będą Państwo wykorzystywali Działkę w następujący sposób: 1. realizacja inwestycji deweloperskiej i sprzedaż lokali mieszkalnych i usługowych („Lokale") na rzecz osób trzecich albo 2. realizacja inwestycji komercyjnej niemieszkalnej (budowa parku handlowego) i wynajem powierzchni na rzecz osób trzecich.

Państwa wątpliwości dotyczą prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wynikającego z:

- faktury wystawionej przez Powiernika dokumentującej zapłatę Zaliczki przez Państwa na rzecz Powiernika,

- faktur wystawianych przez Powiernika dokumentujących świadczenie Usług,

- faktur wystawianych przez Powiernika dokumentujących zwrot Opłat,

- faktur wystawianych przez Powiernika dokumentujących świadczenie usług zgodnie z Umową Powierniczą obejmujących kwotę Wynagrodzenia.

W tym miejscu wskazać należy, że zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy:

Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zwanym dalej „podatkiem", podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Według art. 7 ust. 1 ustawy:

Przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (…).

Stosownie do art. 2 pkt 6 ustawy:

Ilekroć w dalszych przepisach jest mowa o towarach – rozumie się przez to rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

Natomiast jak wynika z art. 8 ust. 1 ustawy:

Przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej

niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 (…).

Z konstrukcji podatku od towarów i usług wynika, że podatnik, który wykonuje czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT, zobowiązany jest opodatkować daną czynność w momencie powstania obowiązku podatkowego.

Stosownie do art. 19a ust. 1 ustawy:

Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem ust. 1a, 1b, 5 i 7-11, art. 14 ust. 6, art. 20, art. 21 ust. 1 i art. 138f.

Na podstawie art. 19a ust. 8 ustawy:

Jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, wkład budowlany lub mieszkaniowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty, z wyjątkiem:

1) dostaw towarów, w stosunku do których obowiązek podatkowy powstaje w sposób, o którym mowa w ust. 1b;

2) dostaw towarów i świadczenia usług, w stosunku do których obowiązek podatkowy powstaje w sposób, o którym mowa w ust. 5 pkt 4.

Powyższy przepis formułuje zasadę ogólną, zgodnie z którą obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towaru bądź wykonania usługi, co oznacza, że podatek staje się wymagalny w rozliczeniu za okres, w którym dokonana została dostawa towarów bądź świadczenie usług i powinien być rozliczony za ten okres. Jednakże, w sytuacji, gdy przed wykonaniem usługi podatnik otrzyma całość lub część zapłaty, obowiązek podatkowy powstanie z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty.

Ustawodawca nie zamieścił w treści ustawy o podatku od towarów i usług definicji zaliczki. Zgodnie z definicją zawartą w „Słowniku języka polskiego PWN" (wydanie internetowe: www.sjp.pwn.pl) zaliczka to część należności wpłacana lub wypłacana z góry przed faktyczną dostawą lub faktycznym wykonaniem usługi. Zatem zaliczkę wpłaca się na poczet przyszłej dostawy towarów lub przyszłego wykonania usługi przed faktyczną dostawą lub faktycznym wykonaniem usługi. Zaliczka musi być więc powiązana z konkretną sytuacją.

Aby uznać wpłacaną kwotę za zaliczkę na poczet przyszłych dostaw towarów lub świadczenia usług, istotne jest aby przyszłe świadczenie było jasno określone w sposób umożliwiający jego identyfikację, a strony świadczenia, w momencie wpłaty zaliczki, nie miały woli dokonywania jego zmian w przyszłości. Obowiązek podatkowy nie powstanie w sytuacji, gdy strony nie dokonały ostatecznego skonkretyzowania przyszłych dostaw, na poczet których dokonano wcześniej wpłaty.

Powyższe potwierdził również Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W wyroku z 21 lutego 2006 r. w sprawie C-419/02 BUPA Hospitals Ltd i Goldsborough Developments Ltd przeciwko Commissioners of Customs & Excise, TSUE stwierdził, że w zakresie art. 10 ust. 2 akapit drugi VI Dyrektywy VAT, nie mieści się przedpłata dokonana w kwocie ryczałtowej na towary wskazane w sposób ogólny w wykazie, który może zostać w każdej chwili zmieniony za porozumieniem nabywcy i sprzedawcy, z którego nabywca może ewentualnie wybrać towary, na podstawie umowy, którą może on w każdej chwili rozwiązać, odzyskując w całości niewykorzystaną przedpłatę. Należy wskazać, że art. 10 ust. 2 akapit drugi powyższej Dyrektywy stanowi, że w przypadku gdy zapłata następuje przed wykonaniem dostawy towarów lub świadczenia usług, podatek staje się wymagalny w momencie otrzymania płatności i od jej wysokości.

W powyższym wyroku TSUE podkreślił również, że „(...) w przypadku dokonania płatności zaliczkowej obowiązek podatkowy w podatku VAT powstaje zanim dostawa towarów lub świadczenie usług zostaną wykonane. Aby obowiązek podatkowy powstał w takiej sytuacji, wszelkie okoliczności mające znaczenie dla zaistnienia zdarzenia podatkowego, tzn. przyszła dostawa lub przyszłe świadczenie usług muszą już być znane, a zatem w szczególności, (...) w momencie dokonania takiej zapłaty, towary i usługi powinny być szczegółowo określone".

Zatem, aby zapłatę na poczet przyszłych należności uznać za zaliczkę muszą zostać spełnione następujące przesłanki:

- zapłata musi zostać dokonana na poczet konkretnej transakcji, tj. przyszłe świadczenie powinno być określone co do rodzaju w sposób jednoznaczny (określone powinny być cechy identyfikujące rodzaj towaru bądź usługi),

- konkretyzacja przyszłego świadczenia powinna być wystarczająco dokładna dla określenia zasad opodatkowania świadczenia, tj. w szczególności należy móc określić miejsce świadczenia i stawkę opodatkowania,

- w momencie dokonania zaliczki strony nie mają intencji zmiany świadczenia w przyszłości.

Jednocześnie należy wskazać, że zaliczka nie tworzy samodzielnego bytu podatkowego, lecz jest ściśle związana z konkretnym świadczeniem i nie można rozpatrywać jej jako czynności „oderwanej" od sprzedaży. Nie jest ona dodatkową czynnością, lecz jest integralnie związana z dostawą towarów lub świadczeniem usług, na poczet których została uiszczona. W przypadku zaliczek ustawa określa jedynie inny moment powstania obowiązku podatkowego, niż w przypadku sprzedaży dokonywanej bez pobrania zaliczki.

Odnosząc powołane przepisy prawa do przedstawionego opisu sprawy wskazać należy, że wpłacone przez Państwa środki pieniężne w kwocie równej cenie sprzedaży Działki przez Sprzedającego (Zaliczka) z przeznaczeniem na zapłatę przez Powiernika na rzecz Sprzedającego ceny sprzedaży Działki, mieszczą się w dyspozycji art. 19a ust. 8 ustawy i będą rodzić obowiązek podatkowy w podatku VAT. W chwili dokonywania wpłaty Zaliczki

możliwe jest określenie przedmiotu transakcji, tj. towaru w postaci opisanej we wniosku Działki.

Podkreślić należy, że regulacje dotyczące zaliczki należy rozstrzygać na podstawie okoliczności zaistniałych w dacie wpłaty tej zaliczki.

Jak Państwo wskazali, dostawa Działki przez Powiernika na Państwa rzecz będzie stanowiła czynność opodatkowaną podatkiem od towarów i usług według właściwej stawki, niekorzystającą ze zwolnienia od podatku VAT.

Tym samym, również zapłata przez Państwa Zaliczki na rzecz Powiernika będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT i nie będzie korzystać ze zwolnienia od podatku.

Odnosząc się zatem do Państwa wątpliwości dotyczących prawa do odliczenia podatku naliczonego z faktury wystawionej przez Powiernika dokumentującej zapłatę Zaliczki przez Państwa na rzecz Powiernika, należy stwierdzić, że w analizowanej sprawie nie zajdzie ww. przesłanka negatywna wymieniona w art. 88 ust. 3a pkt 2 ustawy wyłączająca prawo do skorzystania z odliczenia podatku naliczonego.

Jednocześnie powtórzyć należy, że podstawowym warunkiem, którego spełnienie należy analizować w aspekcie prawa do odliczenia podatku VAT, jest związek dokonywanych nabyć towarów i usług ze sprzedażą uprawniającą do dokonywania takiego odliczenia, czyli sprzedażą generującą podatek należny. Jak wskazano wyżej – związek ten może być bezpośredni bądź pośredni. Ponadto z prawa do odliczenia podatku skorzystać mogą wyłącznie podatnicy, którzy są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni.

Warunki te w rozpatrywanej sprawie będą spełnione. W opisie sprawy wskazali Państwo bowiem, że będą Państwo wykorzystywali nabytą Działkę wyłącznie do czynności opodatkowanych podatkiem VAT według właściwej stawki, niekorzystających ze zwolnienia od podatku VAT. Po nabyciu Działki od Powiernika w wykonaniu Umowy Powierniczej, będą Państwo wykorzystywali Działkę w następujący sposób:

1) realizacja inwestycji deweloperskiej i sprzedaż lokali mieszkalnych i usługowych („Lokale”) na rzecz osób trzecich albo

2) realizacja inwestycji komercyjnej niemieszkalnej (budowa parku handlowego) i wynajem powierzchni na rzecz osób trzecich.

Ponadto są Państwo zarejestrowanym czynnym podatnikiem podatku VAT.

W konsekwencji, będzie Państwu przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wynikającego z faktury wystawionej przez Powiernika dokumentującej zapłatę Zaliczki przez Państwa na rzecz Powiernika. Wynika to z faktu, że w analizowanym przypadku spełnione zostaną – wskazane w art. 86 ust. 1 ustawy – przesłanki warunkujące prawo do odliczenia podatku naliczonego. W przypadku, gdy kwota podatku naliczonego w okresie rozliczeniowym będzie wyższa niż kwota podatku należnego, będą Państwo uprawnieni do obniżenia o tę różnicę kwoty podatku

należnego za następne okresy lub do zwrotu różnicy na rachunek bankowy, zgodnie z art. 87 ust. 1 ustawy.

Zatem Państwa stanowisko w zakresie pytania nr 1 jest prawidłowe.

Przechodząc z kolei do kwestii prawa do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktur wystawianych przez Powiernika dokumentujących świadczenie usług zgodnie z Umową Powierniczą obejmujących kwotę Wynagrodzenia, faktur wystawianych przez Powiernika dokumentujących świadczenie Usług oraz faktur wystawianych przez Powiernika dokumentujących zwrot Opłat, należy wskazać, że powiernictwo jako instytucja prawna nie jest uregulowane w prawie polskim. Podstawą do konstruowania czynności powierniczych jest wyrażona w art. 353^1ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1061 ze zm.), zwanej dalej „Kodeksem cywilnym" zasada swobody kontraktowej. Zgodnie z tym przepisem:

Strony zawierające umowę mogą ułożyć stosunek prawny według swego uznania, byleby jego treść lub cel nie sprzeciwiały się właściwości (naturze) stosunku, ustawie ani zasadom współżycia społecznego.

Podstawą do skonstruowania umowy powierniczej najczęściej jest umowa zlecenia. Prawa i obowiązki stron tej umowy należy zasadniczo oceniać według przepisów o zleceniu.

Zgodnie z art. 734 § 1 Kodeksu cywilnego:

Przez umowę zlecenia przyjmujący zlecenie zobowiązuje się do dokonania określonej czynności prawnej dla dającego zlecenie.

W myśl § 2 tego artykułu:

W braku odmiennej umowy zlecenie obejmuje umocowanie do wykonania czynności w imieniu dającego zlecenie. Przepis ten nie uchybia przepisom o formie pełnomocnictwa.

Natomiast zgodnie z art. 735 § 1 Kodeksu cywilnego

Jeżeli ani z umowy, ani z okoliczności nie wynika, że przyjmujący zlecenie zobowiązał się wykonać je bez wynagrodzenia, za wykonanie zlecenia należy się wynagrodzenie.

Z art. 740 Kodeksu cywilnego wynika, że:

Przyjmujący zlecenie powinien udzielać dającemu zlecenie potrzebnych wiadomości o przebiegu sprawy, a po wykonaniu zlecenia lub po wcześniejszym rozwiązaniu umowy złożyć mu sprawozdanie. Powinien mu wydać wszystko, co przy wykonaniu zlecenia dla niego uzyskał, chociażby w imieniu własnym.

Wszelkie nabycie praw lub rzeczy w takim przypadku ma charakter powierniczy, a przyjmujący zlecenie ma obowiązek wydać zlecającemu wszystko, co przy wykonaniu zlecenia dla niego uzyskał, chociażby w imieniu własnym.

Władztwo nad nabytymi prawami, jakie można przypisać zleceniobiorcy wykonującemu zlecenie powiernicze, jest ograniczone poprzez:

1) ograniczenie czasowe - zleceniobiorca obowiązany jest przekazać nabyte prawa na pierwsze żądanie zleceniobiorcy;

2) ustawowo wyłączoną możliwość rozporządzania tymi prawami na rzecz kogoś innego niż zleceniodawca lub wskazany przez niego podmiot, co powoduje wyłączenie możliwości efektywnego zwiększenia masy majątkowej zleceniobiorcy o prawa nabyte w wykonaniu powiernictwa;

3) nieekwiwalentność dla zleceniobiorcy zbycia nabytych we własnym imieniu, lecz na rachunek zlecającego praw - prawa te przenoszone są na zlecającego nieodpłatnie.

W myśl art. 742 Kodeksu cywilnego:

Dający zlecenie powinien zwrócić przyjmującemu zlecenie wydatki, które ten poczynił w celu należytego wykonania zlecenia, wraz z odsetkami ustawowymi; powinien również zwolnić przyjmującego zlecenie od zobowiązań, które ten w powyższym celu zaciągnął w imieniu własnym.

W odniesieniu do powyższego należy wskazać, że w obrocie gospodarczym nabycie towaru we własnym imieniu w ramach umowy powiernictwa sprawia, że dochodzi do dwóch odrębnych dostaw tego samego towaru. Mianowicie najpierw na rzecz powiernika, po czym na rzecz zlecającego takie nabycie. W takim przypadku za każdym razem dochodzi do dostawy towaru określonej w art. 7 ust. 1 ustawy. W sytuacji, gdy dostawa taka jest odpłatna, wówczas podlega opodatkowaniu na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy.

Analiza przedstawionego zdarzenia przyszłego, treści cytowanych przepisów prawa podatkowego oraz orzecznictwa TSUE prowadzi do stwierdzenia, że czynności jakie Powiernik będzie wykonywać w ramach Umowy stanowią świadczenie usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy, a tym samym będą podlegały opodatkowaniu podatkiem VAT na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy. Pomiędzy Państwem a Powiernikiem występuje bezpośredni związek prawny, w ramach którego za ściśle określone w Umowie czynności (nabycie a następnie dysponowanie Działką według Państwa wytycznych i ostatecznie przeniesienie własności na Państwa rzecz) uiszczają Państwo stosowne wynagrodzenie, zatem niewątpliwie w tym przypadku występuje ekwiwalentność i wzajemność świadczeń. W konsekwencji, czynności wykonywane przez Powiernika w ramach Umowy w okolicznościach wskazanych we wniosku będą stanowić odpłatne świadczenie usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy, a tym samym będą podlegały opodatkowaniu podatkiem VAT na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy.

Jak Państwo wskazali, świadczenie przez Powiernika usług powiernictwa na podstawie Umowy Powierniczej będzie stanowiło czynność opodatkowaną podatkiem od towarów i usług według właściwej stawki, niekorzystającą ze zwolnienia od podatku VAT.

Ponadto należy wskazać, że w myśl art. 8 ust. 2a ustawy:

W przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że ten podatnik sam otrzymał i wyświadczył te usługi.

Powyższy przepis jest odpowiednikiem art. 28 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 s. 1 ze zm.), zwanej dalej Dyrektywą 2006/112/WE Rady, który stanowi, że:

W przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że podatnik ten sam otrzymał i wyświadczył te usługi.

Oznacza to, że podmiot świadczący (sprzedający) daną usługę nabytą we własnym imieniu, lecz na rzecz osoby trzeciej, traktowany jest najpierw jako usługobiorca, a następnie jako usługodawca tej samej usługi. Przeniesienie ciężaru kosztów na inną osobę, nie może być zatem w żaden inny sposób potraktowane, niż jako świadczenie usługi w tym samym zakresie.

Warunek zastosowania art. 8 ust. 2a ustawy (art. 28 Dyrektywy 2006/112/WE Rady) stanowi nabycie usługi przez podatnika we własnym imieniu ale na rzecz osoby trzeciej. W praktyce oznacza to, że podatnik, któremu rzeczywisty wykonawca usługi wystawił pierwotną fakturę, nie korzysta z takiej usługi, lecz jej odbiorcą jest osoba trzecia, na rzecz której usługa została przez podatnika zakupiona i której podatnik wystawia kolejną fakturę, obejmującą taką samą usługę („refakturuje” usługę).

Jak stanowi art. 29a ust. 1 ustawy:

Podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2, 3 i 5, art. 30a-30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

Z przepisu tego wynika, że podstawę opodatkowania w podatku od towarów i usług stanowi wynagrodzenie, które dostawca lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu dostawy towarów albo świadczenia usług. Wynagrodzenie to oznacza wartość rzeczywiście otrzymaną (lub która ma być otrzymana) w konkretnym przypadku.

Jednocześnie, stosownie do art. 29a ust. 6 ustawy:

Podstawa opodatkowania obejmuje:

1) podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku;

2) koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

Z kolei w myśl art. 29a ust. 7 ustawy:

Podstawa opodatkowania nie obejmuje kwot:

1) stanowiących obniżkę cen w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty;

2) udzielonych nabywcy lub usługobiorcy opustów i obniżek cen, uwzględnionych w momencie sprzedaży;

3) otrzymanych od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot udokumentowanych wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy i ujmowanych przejściowo przez podatnika w prowadzonej przez niego ewidencji na potrzeby podatku.

Z powyższych przepisów wynika, że co do zasady podstawa opodatkowania obejmuje wszystko co stanowi wartość otrzymanego świadczenia, które dostawca lub świadczący usługę otrzymuje lub powinien otrzymać od kupującego. Przepis art. 29a ust. 6 i ust. 7 ustawy wymienia elementy, które powinny być wliczane bądź nie powinny być wliczane do podstawy opodatkowania. Do elementów, które nie powinny być wliczane do podstawy opodatkowania należą m.in. kwoty otrzymanych przez podatnika od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot wydatków, poniesionych w imieniu i na rachunek tego ostatniego i które są ujmowane przejściowo przez podatnika w prowadzonej przez niego ewidencji na potrzeby podatku.

Z przytoczonej regulacji art. 29a ust. 7 pkt 3 ustawy wynika, że wyłączeniu z podstawy opodatkowania podlegają kwoty otrzymane przez podatnika od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot wydatków poniesionych w imieniu i na rachunek nabywcy lub usługobiorcy. Należy jednak zaznaczyć, że otrzymany przez podatnika zwrot wydatków poniesionych na rzecz zleceniodawcy nie stanowi podstawy opodatkowania podatkiem VAT wówczas, gdy podatnik dysponuje dowodami dokumentującymi rzeczywiste kwoty poniesionych kosztów oraz ww. dowody zostały wystawione na nabywcę (usługobiorcę), w którego imieniu i na rzecz którego poniesione zostały te wydatki.

Podstawowym warunkiem zastosowania wyłączenia określonego w art. 29a ust. 7 pkt 3 ustawy jest działanie podatnika w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy.

Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie precyzują i nie wskazują, jak należy rozumieć pojęcie „w imieniu i na rzecz". Przyjęcie w ustawie takiej konstrukcji prowadzi do wniosku, że zwrot ten, zgodnie z regułami wykładni literalnej, powinien być interpretowany według ogólnych zasad języka polskiego.

Zgodnie z definicją zawartą w Słowniku języka polskiego PWN, określenie „w imieniu" oznacza działanie „ze względu na kogoś, dla czyjegoś dobra, odwołując się do kogoś". Natomiast określenie „na rzecz" oznacza tyle, co działanie „na czyjąś korzyść, dla kogoś, dla czyjegoś dobra". Dlatego też, z uwagi na brak w ustawie specyficznych definicji legalnych

komentowanych zwrotów, powinny być one interpretowane szeroko, zgodnie z ich potocznym rozumieniem i znaczeniem na gruncie języka polskiego.

Należy wskazać również, że aby otrzymana przez podatnika kwota stanowiła zwrot wydatków poniesionych w imieniu i na rachunek klienta, nie może ona stanowić należności lub kosztów dodatkowych, które w myśl art. 29a ust. 1 i 6 ustawy należy uwzględnić w podstawie opodatkowania. Zatem nie wystąpi zwrot wydatków poniesionych przez podatnika w imieniu i na rzecz klienta, jeśli wydatki te stanowią świadczenia pomocnicze związane bezpośrednio z dokonywaną przez niego na rzecz danego klienta dostawą towarów lub świadczeniem usług, czyli wydatki te były poniesione przez podatnika we własnym imieniu. W takiej sytuacji kwota zwracanych wydatków stanowi w istocie element kalkulacyjny wynagrodzenia z tytułu zawartej transakcji.

Z okoliczności sprawy wynika, że w ramach zlecenia powierniczego Powiernik nabędzie Działkę w imieniu własnym, lecz na Państwa rachunek jako Powierzającego. W ramach Umowy Powiernik zobowiązany będzie do dysponowania Działką, w tym ponoszenia kosztów utrzymania Działki, zgodnie z wytycznymi Państwa jako Powierzającego. Powiernik będzie również dokonywał zapłaty należności publicznoprawnych związanych z Działką, wynikających z faktu ujawnienia Powiernika jako właściciela Działki, takich jak w szczególności podatek od nieruchomości oraz inne obowiązkowe opłaty i podatki obciążające właściciela („Opłaty"), które następnie będą zwracane Powiernikowi przez Państwa. Powiernik będzie również ponosił koszty, inne niż Opłaty, związane z wykonywaniem prawi i obowiązków związanych z Działką, w tym koszty nakładów na Działkę („Wydatki"), w związku z nabyciem usług od podmiotów trzecich („Usługi"), które również będą zwracane Powiernikowi przez Państwa.

Biorąc zatem pod uwagę całokształt okoliczności sprawy należy stwierdzić, że wydatki stanowiące zarówno Opłat jak i kosztów związanych z Usługami nabytymi od podmiotów trzecich, jakie będzie ponosił Powiernik w związku z Działką, będą ponoszone przez Powiernika jako właściciela tej nieruchomości.

Należy podkreślić, że nabycie przez Powiernika Działki we własnym imieniu, skutkuje możliwością dysponowania nią (rozporządzania) jak właściciel, dopóki nie zostanie ona przekazana Państwu jako Powierzającemu, bez względu na to, że podmiot ten nabywa ją jako powiernik.

Tym samym, otrzymywany zwrot Opłat jak i kosztów związanych z Usługami nabytymi od podmiotów trzecich, będzie stanowił dla Powiernika element wynagrodzenia z tytułu świadczonych przez Powiernika usług na Państwa rzecz. W analizowanej sprawie nie ma bowiem miejsca zwrot wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz usługobiorcy (Państwa jako Powierzającego), a zatem nie znajdują zastosowania regulacje zawarte w art. 29a ust. 7 pkt 3 ustawy.

Podsumowując, skoro ponoszone przez Powiernika Opłaty oraz koszty związane z Usługami nabytymi od podmiotów trzecich, nie podlegają wyłączeniu z podstawy opodatkowania

VAT w trybie art. 29a ust. 7 pkt 3 ustawy, to stanowią (zgodnie z art. 29a ust. 1 i ust. 6 pkt 2 ustawy) element wynagrodzenia Powiernika z tytułu świadczenia usług powiernictwa.

Jak Państwo wskazali, świadczenie przez Powiernika usług powiernictwa na podstawie Umowy Powierniczej będzie stanowiło czynność opodatkowaną podatkiem od towarów i usług według właściwej stawki, niekorzystającą ze zwolnienia od podatku VAT.

Zatem w odniesieniu do faktur wystawionych przez Powiernika dokumentujących świadczenie usług zgodnie z Umową Powierniczą obejmujących kwotę Wynagrodzenia, świadczenie Usług oraz zwrot Opłat, nie zajdzie ww. przesłanka negatywna wymieniona w art. 88 ust. 3a pkt 2 ustawy wyłączająca prawo do skorzystania z odliczenia podatku naliczonego.

W tym miejscu jeszcze raz podkreślić należy, że rozliczenie podatku naliczonego na zasadach określonych w art. 86 ust. 1 ustawy uwarunkowane jest tym, aby nabywane towary i usługi były wykorzystywane przez zarejestrowanego czynnego podatnika podatku VAT, w ramach działalności gospodarczej, do wykonywania czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług.

Powyższe warunki w tej sprawie będą spełnione. Są Państwo zarejestrowani jako czynny podatnik podatku VAT i będą Państwo wykorzystywali wskazane we wniosku wydatki poniesione zgodnie z Umową Powierniczą wyłącznie do czynności opodatkowanych podatkiem VAT według właściwej stawki, niekorzystających ze zwolnienia od podatku VAT. Planują Państwo nabyć własność Działki od Powiernika, a po nabyciu Działki od Powiernika w wykonaniu Umowy Powierniczej, będą Państwo wykorzystywali Działkę w następujący sposób: 1. realizacja inwestycji deweloperskiej i sprzedaż lokali mieszkalnych i usługowych („Lokale") na rzecz osób trzecich albo 2. realizacja inwestycji komercyjnej niemieszkalnej (budowa parku handlowego) i wynajem powierzchni na rzecz osób trzecich.

Należy więc stwierdzić, że usługi zlecone Powiernikowi za Wynagrodzeniem na podstawie Umowy Powiernictwa, które polegać będą na nabyciu konkretnej nieruchomości (Działki) od wskazanego Sprzedającego, dysponowaniu ww. Działką, a także ponoszeniu Opłat i kosztów, innych niż Opłaty, związanych z wykonywaniem praw i obowiązków związanych z Działką, w tym kosztów nakładów na Działkę w związku z nabyciem usług od podmiotów trzecich („Usługi"), które to Opłaty i koszty będą zwracane przez Państwa, a następnie przeniesieniu prawa do tej Działki na Państwa rzecz, będą czynnościami, które niewątpliwie związane będą z wykonywaną przez Państwa działalnością gospodarczą. Zatem w opisanej sytuacji będzie istniał związek przyczynowo-skutkowy pomiędzy nabywanymi od Powiernika ww. usługami a powstaniem obrotu u Państwa.

W konsekwencji, będzie Państwu przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wynikającego z faktur wystawionych przez Powiernika dokumentujących świadczenie usług zgodnie z Umową Powierniczą obejmujących kwotę Wynagrodzenia, świadczenie Usług oraz zwrot Opłat. Wynika to z faktu, że w analizowanym przypadku spełnione zostaną – wskazane w art. 86 ust. 1 ustawy

– przesłanki warunkujące prawo do odliczenia podatku naliczonego. W przypadku, gdy kwota podatku naliczonego w okresie rozliczeniowym będzie wyższa niż kwota podatku należnego, będą Państwo uprawnieni do obniżenia o tę różnicę kwoty podatku należnego za następne okresy lub do zwrotu różnicy na rachunek bankowy, zgodnie z art. 87 ust. 1 ustawy.

Tym samym Państwa stanowisko w zakresie pytania nr 2 i 4 (oznaczonych we wniosku nr 6 i 8) jest prawidłowe. Natomiast Państwa stanowisko w zakresie pytania nr 3 (oznaczonego we wniosku nr 7) jest nieprawidłowe.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego, które Państwo przedstawili i stanu prawnego, który obowiązuje w dniu wydania interpretacji.

Niniejsza interpretacja rozstrzyga wyłącznie w zakresie podatku od towarów i usług. W zakresie podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku od czynności cywilnoprawnych zostaną wydane odrębne rozstrzygnięcia.

Należy zauważyć, że zgodnie z art. 14b § 3 ustawy Ordynacja podatkowa, składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Organ jest ściśle związany przedstawionym we wniosku stanem faktycznym (opisem zdarzenia przyszłego). Ponoszą Państwo ryzyko związane z ewentualnym błędnym lub nieprecyzyjnym przedstawieniem we wniosku opisu zdarzenia przyszłego.

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie z opisem zdarzenia przyszłego podanym przez Państwa w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, wydana interpretacja traci swą aktualność.

Podkreślić ponadto należy, że ewentualna ocena zasadności zwrotu podatku leży w kompetencji właściwego miejscowo i rzeczowo dla nabywcy organu podatkowego pierwszej instancji (Naczelnika Urzędu Skarbowego, Naczelnika Urzędu Celno-Skarbowego).

W odniesieniu do powołanych we wniosku interpretacji indywidualnych wskazać należy, że interpretacje te nie są wiążące dla tutejszego organu, bowiem dotyczą tylko konkretnej indywidualnej sprawy, osadzonej w określonym stanie faktycznym i tylko w tej sprawie rozstrzygnięcie w nich zawarte jest wiążące.

Pouczenie o funkcji ochronnej interpretacji

- Funkcję ochronną interpretacji indywidualnych określają przepisy art. 14k-14nb ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.). Interpretacja będzie mogła pełnić funkcję ochronną, jeśli Państwa sytuacja będzie zgodna (tożsama) z opisem stanu faktycznego i zastosują się Państwo do interpretacji.

- Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej:

Przepisów art. 14k-14n Ordynacji podatkowej nie stosuje się, jeśli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej jest elementem czynności, które są przedmiotem decyzji wydanej:

1) z zastosowaniem art. 119a;

2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;

3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

- Zgodnie z art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej:

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych.

Pouczenie o prawie do wniesienia skargi na interpretację

Mają Państwo prawo do zaskarżenia tej interpretacji indywidualnej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (...). Zasady zaskarżania interpretacji indywidualnych reguluje ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.; dalej jako „PPSA").

Skargę do Sądu wnosi się za pośrednictwem Dyrektora KIS (art. 54 § 1 PPSA). Skargę należy wnieść w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia interpretacji indywidualnej (art. 53 § 1 PPSA):

- w formie papierowej, w dwóch egzemplarzach (oryginał i odpis) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Warszawska 5, 43-300 Bielsko-Biała (art. 47 § 1 PPSA), albo

- w formie dokumentu elektronicznego, w jednym egzemplarzu (bez odpisu), na adres Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/wnioski albo /KIS/SkrytkaESP (art. 47 § 3 i art. 54 § 1a PPSA).

Skarga na interpretację indywidualną może opierać się wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną (art. 57a PPSA).

Podstawa prawna dla wydania interpretacji

Podstawą prawną dla wydania tej interpretacji jest art. 13 § 2a oraz art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej.

3.12. 0114-KDIP1-2.4012.283.2023.2.RD

Typ	Interpretacja indywidualna
Sygnatura	0114-KDIP1-2.4012.283.2023.2.RD
Autor	Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
Status	Aktualna
Data wydania	2023-08-21
Link	https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/557783

Interpretacja indywidualna – stanowisko nieprawidłowe

Szanowni Państwo,

stwierdzam, że Państwa stanowisko w sprawie oceny skutków podatkowych opisanego stanu faktycznego w podatku od towarów i usług jest nieprawidłowe.

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

27 czerwca 2023 r. wpłynął Państwa wniosek za pośrednictwem platformy ePUAP z 27 czerwca 2023 r. o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy powstania obowiązku podatkowego dla dokonanych przedpłat. Uzupełnili go Państwo pismem z 7 sierpnia 2023 r. złożonym za pośrednictwem platformy ePUAP, będącym odpowiedzią na wezwanie z 3 sierpnia 2023 r. Treść wniosku jest następująca:

Opis stanu faktycznego

Spółka prowadzi działalność gospodarczą w zakresie (...) Za jego pośrednictwem osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej w Polsce, w krajach UE oraz z Wielkiej Brytanii a także firmy mające miejsce siedziby lub stałe miejsce prowadzenia działalności, na terenie Unii Europejskiej w tym Polski lub na terenie Wielkiej Brytanii mogą zamówić przesyłki kurierskie, które to realizowane są przez podmioty krajowe świadczące usługi spedycji. Przedmiotem działalności Spółki zgodnie z wpisem do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego to: 63.12.Z - Działalność portali internetowych, 62.02.Z - Działalność związana z doradztwem w zakresie informatyki, 62.09.Z - Pozostała działalność usługowa w zakresie technologii informatycznych i komputerowych, 63.11.Z - Przetwarzanie danych; zarządzanie stronami internetowymi (hosting) i podobna działalność, 62.01.Z - Działalność związana z oprogramowaniem, 63.9 - Pozostała działalność usługowa w zakresie informatyki, 64.99.Z - Pozostała finansowa działalność usługowa, gdzie indziej niesklasyfikowana, z wyłączeniem ubezpieczeń i funduszów emerytalnych, 73.12.C - Pośrednictwo w sprzedaży miejsca na cele reklamowe w mediach

elektronicznych (internet), 73.2 - Badanie rynku i opinii publicznej. Za złożone zamówienia Spółka wystawia faktury VAT i przesyła poszczególnym zamawiającym usługi. Kosztami tych usług Spółka obciążana jest przez firmy krajowe przewozowe na podstawie wystawianych faktur VAT. Spółka jest zarejestrowana jako podatnik VAT czynny. Przykładowa transakcja wygląda następująco: Klient (osoba fizyczna lub firma) zamawia usługę kurierską poprzez portal internetowy (...), gdzie podaje dane nabywcy i odbiorcy przesyłki, dane przesyłki oraz wybiera przewoźnika. Klient płaci za zamówienie lub płaci po wykonaniu usługi (tzw. prepaid lub postpaid). Następnie Spółka zamawia przesyłkę w wybranej przez zamawiającego firmie kurierskiej. Spółka po otrzymaniu zamówienia wysyła na e-mail dokumenty przewozowe, które są dostępne też w panelu klienta. Spółka wystawia fakturę, którą wysyła na e-mail zamawiającego. Faktura dostępna jest też w panelu klienta.

Spółka otrzymuje fakturę od przewoźnika i nalicza ewentualnie dopłaty wynikające z błędnie podanych danych przez zamawiającego. Każdy klient posiada swoje wirtualne saldo, na podstawie zamówionych przesyłek pojawiają się tam wszystkie operacje. Po zakończeniu miesiąca klient otrzymuje fakturę na zamówione w ciągu miesiąca usługi (postpaid) lub fakturę na dokonane wpłaty w ciągu miesiąca (prepaid). Znając wszystkie operacje, które zostały przypisane do salda klienta Spółka jest w stanie określić jaka kwota powinna znaleźć się na fakturze, a jest ona odzwierciedleniem zamówionych usług i wpłat w danym miesiącu. Wpłata dokonywana jest na określony rodzaj usługi bowiem można zakupić tylko usługi kurierskie, jednakże w przypadku dokonywania przedpłat klient nie podaje ile przesyłek kurierskich kupi i jakiej wielkości.

Pytanie

1. Czy kwoty przedpłat na poczet przyszłych zamówień, o ile w momencie wpłaty tych przedpłat nie jest skonkretyzowany przedmiot zamówień (nie wiadomo czy usługi zostaną ostatecznie zamówione, a także nie wiadomo jaka będzie wartość zamówienia) nie są płatnością, w stosunku do której powstanie obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług na podstawie art. 19a ust. 8 ustawy o VAT tj. z chwilą otrzymania kwoty przedpłaty - w odniesieniu do otrzymanej kwoty?

Zgodnie z art. 19a ust. 8 jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, wkład budowlany lub mieszkaniowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty. Zgodnie z prezentowanym stanowiskiem, aby zapłata mogła zostać bez wątpienia uznana za przedpłatę/zaliczkę spełnić musi w sposób łączny następujące kryteria: zostać dokonana na poczet konkretnej transakcji co oznacza, że przyszłe świadczenie powinno być określone co do rodzaju w sposób jednoznaczny a więc wskazane winny zostać cechy umożliwiające identyfikację towaru lub usługi na poczet którego wpłatę uczyniono, przyszłe świadczenie winno być skonkretyzowane na tyle dokładnie by możliwe było określenie zarówno miejsca

opodatkowania jak i stawki podatku, w momencie dokonywania wpłaty zaliczki strony nie mają zamiaru zmiany świadczenia w przyszłości.

2. Czy w związku z powyższym kwoty przedpłat na poczet przyszłych zamówień mogą być traktowane i fakturowane jako zaliczki?

Państwa stanowisko w sprawie

Spółka uważa że wpłaty dokonywane przez użytkowników serwisu na poczet przyszłych zamówień, o ile w momencie wpłaty tych przedpłat nie jest skonkretyzowany przedmiot zamówień (nie wiadomo czy usługi zostaną ostatecznie zamówione, a także nie wiadomo jaka będzie wartość zamówienia) nie są płatnością, w stosunku do której powstanie obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług na podstawie art. 19a ust. 8 ustawy o VAT.

Ocena stanowiska

Stanowisko, które przedstawili Państwo we wniosku jest nieprawidłowe.

Uzasadnienie interpretacji indywidualnej

Zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1570 ze zm.) – zwanej dalej ustawą:

Opodatkowaniu ww. podatkiem podlegają:

1) odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju;

2) eksport towarów;

3) import towarów na terytorium kraju;

4) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju;

5) wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

Z powołanego przepisu wynika tzw. zasada terytorialności, zgodnie z którą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają wymienione czynności, ale tylko w sytuacji, gdy miejscem ich świadczenia jest terytorium kraju.

W myśl definicji zawartej w art. 2 pkt 1 ustawy:

Przez terytorium kraju rozumie się terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, z zastrzeżeniem art. 2a.

Stosownie do art. 2 pkt 3 ustawy:

Przez terytorium Unii Europejskiej rozumie się terytoria państw członkowskich Unii Europejskiej (…).

Zgodnie z art. 2 pkt 5 ustawy:

Przez terytorium państwa trzeciego rozumie się terytorium państwa niewchodzące w skład terytorium Unii Europejskiej, z zastrzeżeniem art. 2a ust. 1 i 3.

Na podstawie art. 2 pkt 7 ustawy:

Przez import towarów rozumie się przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium Unii Europejskiej.

W myśl art. 7 ust. 1 ustawy:

Przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.

W myśl art. 8 ust. 1 ustawy:

Przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 (...).

Z konstrukcji podatku od towarów i usług wynika, że podatnik, który wykonuje czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT, zobowiązany jest opodatkować daną czynność w momencie powstania obowiązku podatkowego.

Na podstawie art. 19a ust. 1 ustawy:

Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem ust. 1a, 1b, 5 i 7-11, art. 14 ust. 6, art. 20, art. 21 ust. 1 i art. 138f.

Stosownie do treści art. 19a ust. 8 ustawy:

Jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, wkład budowlany lub mieszkaniowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty, z wyjątkiem:

1) dostaw towarów, w stosunku do których obowiązek podatkowy powstaje w sposób, o którym mowa w ust. 1b;

2) dostaw towarów i świadczenia usług, w stosunku do których obowiązek podatkowy powstaje w sposób, o którym mowa w ust. 5 pkt 4.

Zatem obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dostawy towaru bądź wykonania usługi, co oznacza, że podatek jest wymagalny w rozliczeniu za okres, w którym dostarczono towar bądź świadczono usługę i powinien być rozliczony za ten okres.

Jednakże, w sytuacji, gdy przed dokonaniem dostawy towarów lub przed wykonaniem usługi podatnik otrzyma całość lub część zapłaty, obowiązek podatkowy powstanie z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty.

W myśl art. 106a pkt 1 i 2 ustawy przepisy niniejszego rozdziału, stosuje się do:

1. Sprzedaży, z wyjątkiem:

a. przypadków, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 i 5 oraz ust. 1a, w których usługodawca lub dokonujący dostawy towarów nie rozlicza podatku należnego i faktura dokumentująca te transakcje nie jest wystawiana przez usługobiorcę lub nabywcę towarów w imieniu i na rzecz usługodawcy lub dokonującego dostawy towarów,

b. czynności rozliczanych w procedurach szczególnych, o których mowa w dziale XII w rozdziałach 6a, 7 i 9, dla których państwem członkowskim identyfikacji w rozumieniu przepisów tych rozdziałów jest państwo członkowskie inne niż Rzeczpospolita Polska;

2. dostawy towarów i świadczenia usług dokonywanych przez podatnika posiadającego na terytorium kraju siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego dokonywane są te czynności, a w przypadku braku na terytorium kraju siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej - posiadającego na terytorium kraju stałe miejsce zamieszkania albo zwykłe miejsce pobytu, z którego dokonywane są te czynności, w przypadku gdy miejscem świadczenia jest terytorium:

a. państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, a osobą zobowiązaną do zapłaty podatku od wartości dodanej jest nabywca towaru lub usługobiorca i faktura dokumentująca te czynności nie jest wystawiana przez tego nabywcę lub usługobiorcę w imieniu i na rzecz podatnika,

b. państwa trzeciego.

Z kolei w myśl art. 106b ust. 1 ustawy podatnik jest obowiązany wystawić fakturę dokumentującą:

1. Sprzedaż, a także dostawę towarów i świadczenie usług, o których mowa w art. 106a pkt 2, dokonywane przez niego na rzecz innego podatnika podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem;

2. wewnątrzwspólnotową sprzedaż towarów na odległość, chyba że podatnik korzysta z procedury szczególnej, o której mowa w dziale XII w rozdziale 6a;

3. wewnątrzwspólnotową dostawę towarów na rzecz podmiotu innego niż wskazany w pkt 1;

4. otrzymanie przez niego całości lub części zapłaty przed dokonaniem czynności, o których mowa w pkt 1 i 2, z wyjątkiem przypadku, gdy zapłata dotyczy:

a. wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów,

b. czynności, dla których obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 4,

c. dostaw towarów, dla których obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z art. 19a ust. 1b.

Na podstawie art. 106b ust. 3 ustawy na żądanie nabywcy towaru lub usługi podatnik jest obowiązany wystawić fakturę dokumentującą:

1. Czynności, o których mowa w ust. 1 pkt 1, jeżeli obowiązek wystawienia faktury nie wynika z ust. 1, z wyjątkiem:

a. czynności, o których mowa w art. 19a ust. 5 pkt 4,

b. czynności, o których mowa w art. 106a pkt 3 i 4,

1a. otrzymanie całości lub części zapłaty przed wykonaniem czynności, o których mowa w ust. 1 pkt 1, jeżeli obowiązek wystawienia faktury nie wynika z ust. 1, z wyjątkiem:

a. przypadku, gdy zapłata dotyczy czynności, o których mowa w art. 19a ust. 1b i ust. 5 pkt 4 oraz art. 106a pkt 3 i 4,

b. wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów,

2. sprzedaż zwolnioną, o której mowa w ust. 2, z zastrzeżeniem art. 117 pkt 1 i art. 118

- jeżeli żądanie jej wystawienia zostało zgłoszone w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

W świetle przepisów dotyczących podatku od towarów i usług, faktury są dokumentami potwierdzającymi rzeczywiste transakcje gospodarcze dokonywane przez podatnika. Faktura pełni szczególną rolę dowodową w prawidłowym wymiarze podatku VAT, dlatego też niezwykle istotne jest prawidłowe oznaczenie wszystkich elementów faktury.

Faktura jest dokumentem potwierdzającym zaistnienie zdarzenia gospodarczego. Wystawienie faktury należy rozumieć jako sporządzenie ww. dokumentu oraz jego przekazanie innemu podmiotowi (nabywcy), a przez to wprowadzenie faktury do obrotu prawnego.

Z opisu sprawy wynika, że Spółka prowadzi działalność gospodarczą w zakresie (...). Za jego pośrednictwem osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej w Polsce, w krajach UE oraz z Wielkiej Brytanii a także firmy mające miejsce siedziby lub stałe miejsce prowadzenia działalności, na terenie Unii Europejskiej w tym Polski lub na terenie Wielkiej Brytanii mogą zamówić przesyłki kurierskie, które to realizowane są przez podmioty

krajowe świadczące usługi spedycji. Przedmiotem działalności Spółki zgodnie z wpisem do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego to: 63.12.Z - Działalność portali internetowych, 62.02.Z - Działalność związana z doradztwem w zakresie informatyki, 62.09.Z - Pozostała działalność usługowa w zakresie technologii informatycznych i komputerowych, 63.11.Z - Przetwarzanie danych; zarządzanie stronami internetowymi (hosting) i podobna działalność, 62.01.Z - Działalność związana z oprogramowaniem, 63.9 - Pozostała działalność usługowa w zakresie informatyki, 64.99.Z - Pozostała finansowa działalność usługowa, gdzie indziej niesklasyfikowana, z wyłączeniem ubezpieczeń i funduszów emerytalnych, 73.12.C - Pośrednictwo w sprzedaży miejsca na cele reklamowe w mediach elektronicznych (internet), 73.2 - Badanie rynku i opinii publicznej. Za złożone zamówienia Spółka wystawia faktury VAT i przesyła poszczególnym zamawiającym usługi. Kosztami tych usług Spółka obciążana jest przez firmy krajowe przewozowe na podstawie wystawianych faktur VAT. Spółka jest zarejestrowana jako podatnik VAT czynny. Przykładowa transakcja wygląda następująco: Klient (osoba fizyczna lub firma) zamawia usługę kurierską poprzez portal internetowy (...), gdzie podaje dane nabywcy i odbiorcy przesyłki, dane przesyłki oraz wybiera przewoźnika. Klient płaci za zamówienie lub płaci po wykonaniu usługi (tzw. prepaid lub postpaid). Następnie Spółka zamawia przesyłkę w wybranej przez zamawiającego firmie kurierskiej. Spółka po otrzymaniu zamówienia wysyła na e-mail dokumenty przewozowe, które są dostępne też w panelu klienta. Spółka wystawia fakturę, którą wysyła na e-mail zamawiającego. Faktura dostępna jest też w panelu klienta. Spółka otrzymuje fakturę od przewoźnika i nalicza ewentualnie dopłaty wynikające z błędnie podanych danych przez zamawiającego. Każdy klient posiada swoje wirtualne saldo, na podstawie zamówionych przesyłek pojawiają się tam wszystkie operacje. Po zakończeniu miesiąca klient otrzymuje fakturę na zamówione w ciągu miesiąca usługi (postpaid) lub fakturę na dokonane wpłaty w ciągu miesiąca (prepaid). Znając wszystkie operacje, które zostały przypisane do salda klienta Spółka jest w stanie określić jaka kwota powinna znaleźć się na fakturze, a jest ona odzwierciedleniem zamówionych usług i wpłat w danym miesiącu. Wpłata dokonywana jest na określony rodzaj usługi bowiem można zakupić tylko usługi kurierskie, jednakże w przypadku dokonywania przedpłat klient nie podaje ile przesyłek kurierskich kupi i jakiej wielkości.

Wątpliwości Państwa dotyczą kwestii czy kwota przedpłat na poczet przyszłych zamówień w przypadku gdy w momencie wpłaty tych przedpłat nie jest skonkretyzowany przedmiot zamówień jest płatnością w stosunku do której powstanie obowiązek podatkowy i czy kwota tych przedpłat powinna być fakturowana.

Ustosunkowanie się do powyższych wątpliwości Spółki wymaga przede wszystkim ustalenia, czy kwoty przedpłat uiszczanych przez klientów na Państwa rzecz stanowią przedpłatę/zaliczkę na poczet świadczonych usług.

Należy zauważyć, że ustawodawca nie zamieścił w treści ustawy o podatku od towarów i usług definicji zaliczki ani przedpłaty. Zgodnie więc z definicją słownikową (http://sjp.pwn.pl), zaliczka to część należności wpłacana lub wypłacana z góry na poczet tej należności. Natomiast przez przedpłatę należy rozumieć określoną sumę pieniędzy,

stanowiącą część ceny towaru, wpłacaną z góry w celu uzyskania gwarancji jego zakupu w określonym terminie. Zatem, zaliczkę oraz przedpłatę wpłaca się na poczet przyszłej dostawy towarów lub przyszłego wykonania usługi przed faktyczną dostawą lub faktycznym wykonaniem usługi. Stosownie do powyższego, zaliczka, jak również przedpłata, jako zapłata na poczet przyszłej należności musi być powiązana z konkretną transakcją.

Zatem, aby zapłatę na poczet przyszłej należności uznać za zaliczkę musi ona być powiązana z konkretną transakcją, co zostało potwierdzone także przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE).

W wyroku z 21 lutego 2006 r. w sprawie C-419/02 BUPA Hospitals Ltd. i Goldsborough Developments Ltd. przeciwko Commisioners of Customs & Excise, TSUE stwierdził, że w zakresie art. 10 ust. 2 akapit drugi VI Dyrektywy VAT [tj. Dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG)], nie mieści się przedpłata dokonana w kwocie ryczałtowej na towary wskazane w sposób ogólny w wykazie, który może zostać w każdej chwili zmieniony za porozumieniem nabywcy i sprzedawcy, z którego nabywca może ewentualnie wybrać towary, na podstawie umowy, którą może on w każdej chwili rozwiązać, odzyskując w całości niewykorzystaną przedpłatę. Należy wskazać, że art. 10 ust. 2 akapit drugi powyższej Dyrektywy stanowi, że w przypadku gdy zapłata następuje przed wykonaniem dostawy towarów lub świadczenia usług, podatek staje się wymagalny w momencie otrzymania płatności i od jej wysokości.

W powyższym wyroku TSUE podkreślił, że „(...) w przypadku dokonania płatności zaliczkowej obowiązek podatkowy w podatku VAT powstaje zanim dostawa towarów lub świadczenie usług zostaną wykonane. Aby obowiązek podatkowy powstał w takiej sytuacji, wszelkie okoliczności mające znaczenie dla zaistnienia zdarzenia podatkowego, tzn. przyszła dostawa lub przyszłe świadczenie usług muszą już być znane, a zatem w szczególności, (...) w momencie dokonania takiej zapłaty, towary i usługi powinny być szczegółowo określone".

Należy wskazać, że powyższy wyrok TSUE zachowuje swoją aktualność na gruncie obecnie obowiązującej Dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L Nr 347 z 11.12.2006 s. 1, ze zm.).

Zatem na podstawie powyższego wyroku TSUE można wysnuć wniosek, że aby zapłatę na poczet przyszłych transakcji uznać za zaliczkę, muszą zostać spełnione następujące przesłanki:

– zapłata musi zostać dokonana na poczet konkretnej transakcji, tj. przyszłe świadczenie powinno być określone co do rodzaju w sposób jednoznaczny (określone powinny być cechy identyfikujące rodzaj towaru bądź usługi),

– konkretyzacja przyszłego świadczenia powinna być wystarczająco dokładna dla określenia zasad opodatkowania świadczenia, tj. w szczególności należy móc określić miejsce świadczenia i stawkę opodatkowania,

– w momencie dokonania zaliczki strony nie mają intencji zmiany świadczenia w przyszłości.

Przenosząc powyższe na grunt rozpatrywanej sprawy należy stwierdzić, że otrzymywane przez Państwa środki pieniężne (przedpłaty uiszczane przez klientów na poczet przyszłych zamówień) stanowią zaliczki/przedpłaty, o których mowa w art. 19a ust. 8 ustawy, ponieważ będą związane z konkretną usługą, a zatem będą stanowiły przedpłaty/zaliczki z tytułu konkretnej usługi.

Słuszność tego stanowiska wynika z opisanego we wniosku modelu funkcjonowania Państwa działalności (...). w którym klient zarówno osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej jak i podmioty mające siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terenie Unii Europejskiej w tym Polski lub na trenie Wielkiej Brytanii mogą zamówić przesyłki kurierskie. Każdy klient posiada swoje wirtualne saldo i na podstawie zamówionych przesyłek pojawiają się tam wszystkie operacje. Znając wszystkie operacje przypisane do salda Spółka jest w stanie określić jaka kwota powinna znaleźć się na fakturze. Co istotne w sprawie jak sami Państwo wskazaliście wpłata dokonywana jest na określony rodzaj usługi bowiem można zakupić tylko usługi kurierskie. Z powyższego wynika, że klienci będą dokonywać wpłaty na poczet konkretnej usługi tj. usługi kurierskiej. Nie sposób więc uznać w przedmiotowym przypadku, że nie jest skonkretyzowany przedmiot zamówienia. Przedpłaty dotyczą bowiem tylko tego konkretnego świadczenia oferowanego przez Spółkę. A zatem należy uznać, że wpłacona przez klienta przedpłata w związku z przyszłymi zamówieniami jest otrzymywana na poczet sprecyzowanego świadczenia (usługi kurierskiej), które jest znane stronom w momencie dokonania przedpłaty.

Wobec tego należy uznać, że w omawianej sprawie wpłacona przez klienta przedpłata na poczet przyszłych zamówień rodzi obowiązek podatkowy już w momencie dokonania przedpłaty, tj. przed wykonaniem świadczenia czyli przed wyświadczeniem usługi kurierskiej. Wszelkie bowiem okoliczności mające znaczenie dla zaistnienia obowiązku podatkowego, tzn. przyszła usługa kurierska jest już szczegółowo znana w momencie dokonywania przedpłaty przez klienta. Natomiast bez wpływu na powstanie obowiązku podatkowego w związku z otrzymaniem przez Państwa tej przedpłaty pozostaje fakt, że nie wiadomo jaka będzie wartość zamówienia, ile przesyłek kurierskich będzie zakupionych, jakiej wielkości i czy ostatecznie usługa zostanie zamówiona. Te bowiem okoliczności następują już po dokonaniu przedpłaty przez klienta, a zatem po otrzymaniu przez Państwa przedpłaty od tych klientów.

Mając zatem na uwadze przedstawiony stan prawny oraz opis sprawy należy stwierdzić, że obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług z tytułu przedmiotowej transakcji tj. z tytułu otrzymania przedpłat na poczet przyszłych zamówień w sytuacji gdy Spółka

otrzymuje je przed realizacją usługi kurierskiej na rzecz klienta, będzie powstawał zgodnie z art. 19a ust. 8 ustawy, czyli z chwilą przekazania Państwu środków przez klienta, bowiem przedpłaty są wpłacane w związku z konkretną usługą (w przedmiotowym przypadku usługą kurierską).

W konsekwencji otrzymane przez Spółkę przedpłaty na poczet przyszłych zamówień, w odniesieniu do których powstaje obowiązek podatkowy powinny być udokumentowane fakturami z uwzględnieniem miejsca świadczenia usługi oraz statusu klientów.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego, które Państwo przedstawili i stanu prawnego, który obowiązywał w dacie zaistnienia zdarzenia.

Jednocześnie wskazujemy, że interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie z opisem stanu faktycznego podanym przez Państwa w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swoją aktualność.

Pouczenie o funkcji ochronnej interpretacji

- Funkcję ochronną interpretacji indywidualnych określają przepisy art. 14k-14nb ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.). Interpretacja będzie mogła pełnić funkcję ochronną, jeśli: Państwa sytuacja będzie zgodna (tożsama) z opisem stanu faktycznego i zastosujecie się Państwo do interpretacji.
- Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej:

Przepisów art. 14k-14n Ordynacji podatkowej nie stosuje się, jeśli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej jest elementem czynności, które są przedmiotem decyzji wydanej:

1) z zastosowaniem art. 119a;

2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;

3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

- Zgodnie z art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej:

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych.

Pouczenie o prawie do wniesienia skargi na interpretację

Mają Państwo prawo do zaskarżenia tej interpretacji indywidualnej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w (...). Zasady zaskarżania interpretacji indywidualnych reguluje ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 259 ze zm. dalej jako „PPSA").

Skargę do Sądu wnosi się za pośrednictwem Dyrektora KIS (art. 54 § 1 PPSA). Skargę należy wnieść w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia interpretacji indywidualnej (art. 53 § 1 PPSA):

- w formie papierowej, w dwóch egzemplarzach (oryginał i odpis) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Warszawska 5, 43-300 Bielsko-Biała (art. 47 § 1 PPSA), albo
- w formie dokumentu elektronicznego, w jednym egzemplarzu (bez odpisu), na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 47 § 3 i art. 54 § 1a PPSA).

Skarga na interpretację indywidualną może opierać się wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną (art. 57a PPSA).

Podstawa prawna dla wydania interpretacji

Podstawą prawną dla wydania tej interpretacji jest art. 13 § 2a oraz art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.).

3.13. 0113-KDIPT1-2.4012.330.2026.1.SM

Typ	Interpretacja indywidualna
Sygnatura	0113-KDIPT1-2.4012.330.2026.1.SM
Autor	Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
Status	Aktualna
Data wydania	2026-06-25
Link	https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/698381

Interpretacja indywidualna – stanowisko w części prawidłowe i w części nieprawidłowe

Szanowni Państwo,

stwierdzam, że Państwa stanowisko w sprawie oceny skutków podatkowych opisanego stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego w podatku od towarów i usług jest prawidłowe w zakresie pytań od nr 1 do nr 3 oraz nieprawidłowe w zakresie pytania nr 4.

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

3 kwietnia 2026 r. wpłynął Państwa wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy podatku od towarów i usług w zakresie:

–ustalenia momentu powstania obowiązku podatkowego w przypadku zapłaty całości ceny / części ceny przed dokonaniem montażu maszyny lub po jej dostarczeniu, ale przed podjęciem/zakończeniem montażu (pytanie nr 1 i nr 2);

–korekty zapłaconych zaliczek oraz okresu rozliczeniowego, w którym powinny być dokonane (pytanie nr 3);

–terminu powstania prawa do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do transakcji opisanych we wniosku (pytanie nr 4).

Treść wniosku jest następująca:

Opis stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego

… Sp. z o.o. (dalej: Spółka lub Wnioskodawca) jest spółką posiadającą rezydencję podatkową w Polsce i zarejestrowaną dla celów VAT w Polsce jako podatnik VAT czynny, a także jako podatnik zarejestrowany na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych w Polsce (jako podatnik VAT-UE). Spółka jest (…) przedsiębiorstwem (…). Specjalizuje się w produkcji (…) (dalej: Produkty), wykorzystując (…).

Dla celów prowadzonej działalności gospodarczej, Spółka nabywa maszyny stanowiące linię technologiczną do wytwarzania swoich Produktów. Maszyny są montowane w zakładzie Wnioskodawcy znajdującym się w Polsce.

Maszyny są nabywane od kontrahentów z siedzibą poza terytorium Polski (dalej: Dostawcy) przy czym mogą to być podmioty prowadzące działalność gospodarczą w innych niż Polska krajach Unii Europejskiej i zarejestrowane dla celów VAT w tych państwach bądź też podmioty prowadzące działalności gospodarcze w państwach spoza Unii Europejskiej.

Dostawcy nie posiadają siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Polski i nie są zarejestrowani w Polsce dla celów VAT.

Spółka pragnie wskazać, że w odniesieniu do maszyn transportowanych z krajów spoza Unii Europejskiej do zakładu Spółki w Polsce towary te są/będą obejmowane procedurą dopuszczenia do obrotu na terytorium Unii Europejskiej w Polsce, a Spółka występuje/wystąpi jako importer w rozumieniu przepisów celnych. W tym znaczeniu przemieszczenie maszyn z krajów trzecich do Polski skutkuje / będzie skutkowało powstaniem importu towarów w rozumieniu art. 2 pkt 7 ustawy o VAT. W takich przypadkach:

–importerem przy odprawie jest/będzie Spółka i widnieje/będzie widniała w zgłoszeniach celnych jako importer;

–towary są dopuszczane do obrotu w Polsce, powstaje dług celny, a obowiązek jego uiszczenia zależy od zastosowanych środków taryfowych (zwolnienia, zawieszenia, preferencyjne/zerowe stawki);

–dla każdej partii towarów Spółka jest/będzie w posiadaniu dokumentu celnego potwierdzającego import i kwotę VAT z tytułu importu towarów (…);

–generalnie nie występowały okoliczności, o których mowa w art. 19a ust. 11 ustawy o VAT. Jednocześnie Wnioskodawca chce wskazać, że w przeszłości dochodziło do jednostkowych sytuacji, gdy nabywane maszyny były obejmowane procedurą uszlachetniania czynnego na gruncie przepisów celnych. W ramach przedmiotowej procedury maszyny będące przedmiotem realizowanej transakcji podlegały (…).

W wyniku dostawy, maszyny są/będą transportowane z innych niż Polska krajów Unii Europejskiej oraz z krajów spoza Unii Europejskiej do zakładu Spółki w Polsce, gdzie następnie odbywa się/będzie się odbywał ich montaż oraz wstępne uruchomienie. Podkreślenia wymaga, że montaż nabywanych przez Spółkę maszyn wymaga specjalistycznej wiedzy, którą posiadają wykwalifikowani pracownicy Dostawców maszyn (potencjalnie inne osoby działające na zlecenie Dostawców). W przypadku analizowanych dostaw montaż nie polega/nie będzie polegał na prostych czynnościach umożliwiających funkcjonowanie montowanej maszyny zgodnie z jej przeznaczeniem. Montaż w opisywanych przypadkach obejmuje/będzie obejmował czynności wymagające

specjalistycznej wiedzy i określonych fachowych umiejętności. Cały proces montażu/uruchomienia jest/będzie jednocześnie nadzorowany/kierowany przez Dostawców. Po zakończeniu prac związanych z montażem każdej maszyny oraz po prawidłowo przeprowadzonym rozruchu Wnioskodawca podpisuje/będzie podpisywał protokół zdawczo-odbiorczy, który może mieć formę formularza odbioru lub innego dokumentu. W protokole Wnioskodawca poświadcza/będzie poświadczał m.in., że akceptuje montaż zainstalowanej maszyny.

Podsumowując powyższe Spółka zauważa, że w wyniku dostawy, maszyny są/będą transportowane z innych niż Polska krajów Unii Europejskiej oraz z krajów spoza Unii Europejskiej do zakładu Spółki w Polsce, gdzie następnie odbywa się/będzie się odbywał ich montaż oraz wstępne uruchomienie. Natomiast zasady na jakich nastąpiło/nastąpi ich przekazanie/udostępnienie są wynikiem ustaleń zawartych pomiędzy stronami transakcji. Generalnie jednak, po zakończeniu prac związanych z montażem każdej maszyny oraz po prawidłowo przeprowadzonym rozruchu Wnioskodawca podpisuje protokół zdawczo-odbiorczy, który może mieć formę formularza odbioru lub innego dokumentu. W protokole Wnioskodawca poświadcza m.in., że akceptuje montaż zainstalowanej maszyny i po tej czynności generalnie powinno dojść do przekazania i faktycznego udostępnienia maszyny Spółce jako jej nabywcy.

W związku z opisanymi transakcjami Dostawcy wystawiają na rzecz Spółki faktury, w tym również faktury zaliczkowe. Mogą zdarzyć się sytuacje, kiedy w związku z daną transakcją Spółka otrzymuje od Dostawcy:

1. fakturę dokumentującą całą wartość transakcji, która jest wystawiana przez Dostawcę i opłacana przez Spółkę po dostarczeniu maszyny oraz dokonaniu jej montażu w Polsce lub

2. fakturę dokumentującą całą wartość transakcji, która jest wystawiana przez Dostawcę i opłacana przez Spółkę przed dostawą maszyny do zakładu Spółki i przeprowadzeniem jej montażu w Polsce lub po dostarczeniu maszyny do zakładu Spółki ale przed zakończeniem montażu w Polsce, przy czym montaż może być już w trakcie realizacji bądź może być dopiero planowany (czasami data planowanego montażu może być przesunięta nawet o kilka miesięcy względem daty wystawienia faktury dokumentującej transakcję przez Dostawcę, jak również taka faktura może być wystawiona przed samym przemieszczeniem maszyny na terytorium Polski) lub

3. jedną bądź kilka faktur dokumentujących przedpłatę i w tym przypadku może się zdarzyć, że zaliczki będą wystawione na 100% wartości transakcji bądź też w ramach transakcji będzie wystawiana faktura końcowa, przy czym faktura końcowa może być wystawiona w trakcie prac związanych z montażem, po ich zakończeniu lub przed ich podjęciem. Faktury te będą opłacone przed zakończeniem prac związanych z montażem. Mogą zdarzyć się przypadki, że faktury zostaną opłacone przed samą dostawą maszyny.

Opisane powyżej nabycia maszyn Spółka kwalifikuje dla celów VAT jako dostawa z montażem.

Spółka pragnie wyjaśnić, że w przypadku opisanych transakcji Dostawcy obciążają / będą obciążać Spółkę jednym wynagrodzeniem za kompleksowe świadczenie polegające na dostawie maszyny wraz z jej montażem i uruchomieniem w zakładzie Spółki w Polsce.

Na fakturach wystawianych przez Dostawców z reguły wskazywane jest/będzie wskazane świadczenie opisane w sposób odzwierciedlający jego kompleksowy charakter, ze wskazaniem nazwy/typu maszyny (również w postaci określonego kodu tego towaru) wraz informacją, że przedmiotem transakcji jest dostawa z montażem i instalacją/montażem zgodnie z umową albo – w zależności od przyjętej praktyki danego Dostawcy – zbliżone sformułowanie, które jednoznacznie wskazuje/będzie wskazywać, że przedmiotem świadczenia jest/będzie dostawa konkretnej maszyny połączona z jej montażem i uruchomieniem, wykonywanymi w Polsce w zakładzie Spółki. Jednocześnie mogą się zdarzyć też przypadki, że charakter świadczenia nie będzie wynikał bezpośrednio z opisu widniejącego na fakturze, natomiast w treści tej faktury znajdzie się odniesienie do umowy/porozumienia/zamówienia, w którym Strony transakcji dokładnie określają/będą określać, że przedmiotem sprzedaży jest/będzie określona maszyna (potencjalnie z dodatkowym oprzyrządowaniem), która będzie podlegała montażowi i instalacji w Polsce w zakładzie Spółki.

Spółka podkreśla, że Dostawcy generalnie nie wystawiają/nie będą wystawić odrębnych faktur na samą dostawę maszyny i odrębnych na usługę montażu – na fakturach dokumentowane jest/będzie dokumentowane jedno świadczenie kompleksowe (dostawa maszyny z montażem).

Jednocześnie należy zauważyć, że maszyny nabywane od Dostawców z innych niż Polska krajów Unii Europejskiej oraz z krajów spoza Unii Europejskiej są/będą wykorzystywane wyłącznie do wykonywania czynności opodatkowanych VAT, tj. do prowadzenia działalności produkcyjnej Spółki, której efektem jest/będzie sprzedaż opodatkowana VAT na terytorium Polski (w tym lokalna dostawa towarów, wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów czy eksport towarów).

W szczególności:

–maszyny służą/będą służyły wyłącznie czynnościom opodatkowanym podatkiem od towarów i usług,

–maszyny nie są/nie będą wykorzystywane do czynności zwolnionych od podatku od towarów i usług,

–maszyny nie są/nie będą wykorzystywane do czynności niepodlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Końcowo Wnioskodawca pragnie wskazać, że opisane zagadnienie było już przedmiotem wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. Pierwotny wniosek został złożony (...), a następnie po wezwaniu Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: Organ) o dodatkowy opis stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego został uzupełniony pismem z (...)

Jednocześnie, z uwagi na problemy techniczne związane z podpisem elektronicznym złożonym na ww. piśmie Organ wydał postanowienie z (...) o pozostawieniu wniosku bez rozpatrzenia.

Pytanie

W związku z powyższym opisem Wnioskodawca prosi o udzielenie odpowiedzi na następujące pytania dotyczące zaistniałego stanu faktycznego oraz zdarzeń przyszłych (zaznaczenia wymaga, że wszystkie z poniższych pytań dotyczą zarówno zaistniałego stanu faktycznego jak i zdarzeń przyszłych):

1. Czy w przypadku zapłaty całości ceny na podstawie wystawionych faktur przed dokonaniem montażu maszyny lub po jej dostarczeniu, ale przed podjęciem/zakończeniem montażu obowiązek podatkowy w VAT powstanie w momencie zapłaty całości ceny?

2. Czy w przypadku zapłaty części ceny na podstawie wystawionych faktur/faktur zaliczkowych przed dokonaniem montażu maszyny lub po jej dostarczeniu, ale przed podjęciem/zakończeniem montażu obowiązek podatkowy w VAT powstanie w momencie zapłaty zaliczek w odpowiedniej części? Jednocześnie w stosunku do pozostałej części wartości transakcji nieobjętej zaliczkami, obowiązek podatkowy powstanie zgodnie z zasadami ogólnymi w momencie dostawy?

3. Czy w sytuacji, gdy powstał obowiązek podatkowy na gruncie VAT w związku z uiszczonymi zaliczkami dotyczącymi dostawy z montażem, Spółka po dokonaniu importu towaru w ramach nabycia maszyny z montażem od kontrahenta spoza UE, powinna dokonać stosownej korekty in minus ujęcia rozliczenia uiszczonych zaliczek (w odpowiedniej części)? Jeśli tak, to czy korekta taka powinna mieć miejsce jedynie w sytuacji, gdy wartość importowanego towaru wraz z wartością wcześniejszych rozliczonych zaliczek przekroczy wartość transakcji (tj. przekroczy wartość wynagrodzenia z tytułu dostawy z montażem)? Ponadto, czy powinna dokonać wówczas stosownej korekty w JPK_V7M składanym za miesiąc, w którym powstał obowiązek rozliczenia podatku należnego z tytułu importu towaru?

4. Czy w odniesieniu do wskazanych powyżej transakcji VAT należny wykazany w deklaracji VAT stanowi/będzie stanowić dla Wnioskodawcy VAT naliczony i Wnioskodawca jest uprawniony do jego odliczenia w miesiącu jego zadeklarowania w pliku JPK_V7M, tj. w miesiącu powstania obowiązku podatkowego?

Państwa stanowisko w sprawie

1. W przypadku zapłaty całości ceny na podstawie wystawionych faktur przed dokonaniem montażu maszyny lub po jej dostarczeniu, ale przed podjęciem/zakończeniem montażu obowiązek podatkowy w VAT powstanie w momencie zapłaty całości ceny.

2. W przypadku zapłaty części ceny na podstawie wystawionych faktur/faktur zaliczkowych przed dokonaniem montażu maszyny lub po jej dostarczeniu, ale przed

podjęciem/zakończeniem montażu obowiązek podatkowy w VAT powstanie w momencie zapłaty każdej z zaliczek w części, odpowiadającej wartości zapłaconych zaliczek. Jednocześnie w stosunku do pozostałej części wartości transakcji nieobjętej zaliczkami, obowiązek podatkowy powstanie zgodnie z zasadami ogólnymi w momencie dostawy.

3. Spółka w miesiącu rozliczenia podatku należnego z tytułu ww. importu towaru powinna dokonać stosownej korekty in minus rozliczenia uiszczonych zaliczek, w oparciu o art. 30c ust. 2 ustawy o VAT. Korekta taka powinna mieć miejsce jedynie w sytuacji, gdy wartość importowanego towaru wraz z wartością wcześniejszych rozliczonych zaliczek przekroczy wartość transakcji (tj. przekroczy wartość wynagrodzenia z tytułu dostawy z montażem).

4. W odniesieniu do wskazanych powyżej transakcji VAT należny wykazany w deklaracji VAT stanowi dla Wnioskodawcy VAT naliczony i Wnioskodawca jest uprawniony do jego odliczenia w miesiącu jego zadeklarowania w pliku JPK_V7M (w miesiącu powstania obowiązku podatkowego).

Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy

1. Uwagi ogólne

Zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy o VAT opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają:

1) odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju;

2) eksport towarów;

3) import towarów na terytorium kraju;

4) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju;

5) wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

Jak wynika z art. 2 pkt 6 ustawy o VAT przez towary rozumie się rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

Zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy o VAT stanowi, że przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...).

W myśl art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT miejscem dostawy towarów jest w przypadku towarów, które są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, przez dokonującego ich dostawy lub przez podmiot działający na jego rzecz - miejsce, w którym towary są instalowane lub montowane; nie uznaje się za instalację lub montaż prostych czynności umożliwiających funkcjonowanie montowanego lub instalowanego towaru zgodnie z jego przeznaczeniem.

Jak wynika z powyższego przepisu, w przypadku dostawy towarów z montażem należy przyjąć, że mamy do czynienia z jedną czynnością, a mianowicie z dostawą towarów. Przyjmuje się, że miejscem dostawy i jednocześnie opodatkowania, w przypadku dostawy towarów, które są instalowane lub montowane, jest zawsze „państwo przeznaczenia" (miejsce, w którym towary są instalowane lub montowane), przy czym za instalację lub montaż nie można uznać prostych czynności, które umożliwiają funkcjonowanie towaru zgodnie z jego funkcjonalnością. Co do zasady zatem za montaż lub instalację należy uznawać takie czynności, które wymagają pewnych wiadomości/specjalnych umiejętności, znanych przede wszystkim dostawcy montowanego/instalowanego towaru.

W takim przypadku zastosowanie znajduje art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy VAT, z którego wynika, że podatnikami są również osoby prawne nabywające towary, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

a) dokonującym ich dostawy na terytorium kraju jest podatnik nieposiadający siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju,

b) nabywcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15, posiadający siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju,

c) dostawa towarów nie jest dokonywana w ramach wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość lub sprzedaży na odległość towarów importowanych rozliczanej w procedurze szczególnej.

Stosownie do art. 17 ust. 2 ustawy o VAT - w przypadkach wymienionych w ust. 1 pkt 5, usługodawca lub dokonujący dostawy towarów nie rozlicza podatku należnego.

Powołane przepisy przewidują sytuację, w której podatnikiem staje się nabywca towaru, jeśli dokonał on nabycia od dostawcy spoza terytorium kraju. Z regulacji tych wynika, że dla uznania nabywcy za podatnika zagraniczny dostawca towarów, który posiada siedzibę działalności gospodarczej poza Polską i nie posiada na terytorium kraju stałego miejsca prowadzenia działalności, nie może być zarejestrowany w Polsce dla celów VAT. Jeśli zatem towary, z miejscem świadczenia (dostawy) w Polsce, dostarczane są przez podmiot niemający siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności w Polsce, i podmiot ten nie jest zarejestrowany w Polsce, to nabywca tych towarów będzie podatnikiem zobowiązanym do rozliczenia podatku należnego z tytułu tych transakcji. Oznacza to przesunięcie obowiązków w zakresie rozliczenia podatku z dostawcy na nabywcę, na zasadzie tzw. odwrotnego obciążenia.

Jak zostało opisane w przedstawionym stanie faktycznym Dostawcy, z którymi współpracuje Wnioskodawca nie posiadają stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Polski, jak również nie są zarejestrowani dla celów VAT w Polsce. Zakupione maszyny są montowane przez pracowników Dostawców (lub osoby działające na zlecenie Dostawców) na terytorium Polski. Jednocześnie Wnioskodawca pragnie zauważyć, że w przypadku analizowanych dostaw montaż nie polega na prostych

czynnościach umożliwiających funkcjonowanie montowanej maszyny zgodnie z jej przeznaczeniem, ale czynności montażowe wykonywane są przez osoby o odpowiednich kwalifikacjach oraz specjalistycznych umiejętnościach. Podkreślenia wymaga, że bez tych dodatkowych czynności związanych z montażem wykonanym przez specjalistów, np. wyspecjalizowanych pracowników Dostawców (osób działających na zlecenie Dostawców) maszyny nie spełniałyby swoich funkcji. W opisanych przypadkach zatem miejscem opodatkowania transakcji jest Polska (zgodnie z art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT).

Mając na uwadze powyższe zdaniem Spółki podatnikiem z tytułu transakcji dostawy maszyn wraz z ich montażem dokonywanych przez Dostawców jest Wnioskodawca jako nabywca tego towaru, zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT.

2. Moment powstania obowiązku podatkowego w przypadku wpłaty zaliczki

Stosownie do art. 19a ust. 1 ustawy o VAT – obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem ust. 5 i 7-11, art. 14 ust. 6, art. 20 i art. 21 ust. 1.

W myśl art. 19a ust. 8 ustawy o VAT – jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, wkład budowlany lub mieszkaniowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty, z zastrzeżeniem ust. 5 pkt 4.

Generalna zasada wynikająca z brzmienia powołanego powyżej art. 19a ust. 1 ustawy o VAT wskazuje, że obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi. Zgodnie z tą regulacją, podatek staje się wymagalny w miesiącu dokonania dostawy towaru lub wykonania usługi i co do zasady powinien zostać ujęty w deklaracji VAT składanej za ten okres rozliczeniowy.

Jednocześnie należy wskazać, że przepisy ustawy o VAT nie przewidują szczególnego momentu powstania obowiązku podatkowego dla czynności związanych z dostawą z montażem. Tym samym w przypadku takiej dostawy znajdą zastosowanie zasady ogólne dotyczące momentu powstania obowiązku podatkowego. Jednocześnie należy jednak pamiętać, że realizacja dostawy z montażem różni się od klasycznego wydania towaru nabywcy, bowiem obok fizycznego przekazania poszczególnych elementów obejmuje także wykonanie prac montażowych. W rezultacie przyjmuje się, że dokonanie dostawy z montażem następuje w momencie faktycznego zakończenia montażu, tj. po zrealizowaniu przez dostawcę wszystkich czynności, do jakich jest on zobowiązany w ramach świadczenia wykonywanego na rzecz nabywcy.

Podkreślić należy jednak, że w sytuacji, kiedy przed zakończeniem montażu podatnik dokona płatności na poczet dostawy z montażem, obowiązek podatkowy powstanie z chwilą jej zapłaty w odniesieniu do uiszczonej kwoty.

Należy zaznaczyć, że przepisy ustawy nie zawierają definicji zaliczki, zadatku, przedpłaty, raty.

Zgodnie ze słownikiem języka polskiego PWN (wersja internetowa www.pwn.pl):

–przedpłata to określona suma pieniędzy, stanowiąca część ceny towaru, wpłacana z góry w celu uzyskania gwarancji jego zakupu w określonym terminie,

–zaliczka to część należności wpłacana lub wypłacana z góry na poczet tej należności,

–zadatek to część należności wpłacana z góry jako gwarancja dotrzymania umowy,

–rata to część należności pieniężnej, płatna w oznaczonym terminie.

Mając na uwadze powyższe należy stwierdzić, że aby daną wpłatę pieniężną móc uznać za przedpłatę, zaliczkę, zadatek lub ratę, musi ona zostać dokonana na poczet przyszłej konkretnej transakcji. Zatem w momencie wpłaty musi być znany towar czy usługa, na które zostaną one przeznaczone.

Podkreślić należy, że zaliczka nie jest dodatkową czynnością podlegającą opodatkowaniu, lecz jest integralnie związana z daną usługą lub sprzedażą konkretnego towaru, na poczet których została uiszczona. W przypadku zaliczek ustawodawca określił jednak inny moment powstania obowiązku podatkowego niż w przypadku sprzedaży świadczonej bez pobrania zaliczki.

A zatem, w ocenie Wnioskodawcy, jeśli przed zakończeniem prac związanych z montażem maszyny Spółka dokona zapłaty do zagranicznego Dostawcy części lub całości ceny, płatność ta spowoduje powstanie po stronie Spółki obowiązku podatkowego. Obowiązek podatkowy powstanie w momencie wpłaty zaliczek w części, odpowiadającej wartości zapłaconych zaliczek lub zapłaty całości ceny.

Jeżeli zaliczki obejmują natomiast 100% wartości maszyn wraz z ich montażem, to w momencie zakończenia montażu nie powstanie już dla Spółki obowiązek podatkowy. Obowiązek podatkowy powstanie bowiem w momencie wpłaty zaliczek bądź też w momencie wpłaty pełnej ceny za zakupiony towar.

Prawidłowość powyższego stanowiska potwierdzają m.in. następujące interpretacje indywidualne:

–interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: DKIS) z dnia 18 kwietnia 2018 r., sygn. 0115-KDIT1-2.4012.123.2018.1.AW, w której wskazano, że „W sytuacji, gdy dostawa jest poprzedzona zapłatą zaliczki/zadatku/przedpłaty/raty obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania tej zaliczki w odniesieniu do otrzymanej kwoty. (…) Mając na uwadze fakt, że zgodnie ze standardowymi warunkami realizacji umowy, Spółka otrzymuje zaliczki przed dokonaniem dostawy linii pakującej z montażem, stwierdzić należy, że obowiązek podatkowy z tytułu

otrzymania części zapłaty powstaje – na podstawie art. 19a ust. 8 ustawy – z chwilą otrzymania ww. płatności w odniesieniu do otrzymanej kwoty";

–interpretacja indywidualna DKIS z dnia 14 czerwca 2017 r., sygn. 0114-KDIP1-2.4012.63.2017.1.KT, w której uznano, że: „Natomiast w sytuacji, gdy Wnioskodawca przed dniem dokonania na jego rzecz dostawy towarów z montażem wpłaci zaliczkę z tytułu tej dostawy, obowiązek podatkowy w odniesieniu do uiszczonej kwoty powstanie, na podstawie art. 19a ust. 8 ustawy, z chwilą wpłaty zaliczki";

–interpretacja indywidualna DKIS z dnia 30 maja 2017 r. sygn. 0111-KDIB3-1.4012.74.2017.1.IK, w której wskazano, że: „Tym samym w analizowanym przypadku dostawa z instalacją lub montażem (z próbnym uruchomieniem) będzie dokonana w dacie zakończenia ostatniej czynności faktycznej związanej z przygotowaniem maszyny do gospodarczego użytku. (…) Natomiast obowiązek podatkowy z tytułu wpłacanych przez Wnioskodawcę zaliczek czy też całości ceny przed dokonaniem dostawy maszyn z montażem oraz próbnym uruchomieniem, dla której podatnikiem – zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy o podatku od towarów i usług – jest nabywca, w tym przypadku Wnioskodawca, powstaje na podstawie art. 19a ust. 8 ustawy, z chwilą wpłacenia ww. zaliczek, odpowiadającej wartości zapłaconych zaliczek. Jeżeli zaliczki obejmują 100% wartości dostarczanych maszyn, to w momencie dokonania dostawy tych maszyn z montażem oraz próbnym uruchomieniem obowiązek podatkowy w momencie dokonania dostawy nie powstanie".

Jednocześnie należy zauważyć, że zgodnie z art. 30c ust. 2 ustawy o VAT podstawy opodatkowania przy dostawie towarów, dla których zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 podatnikiem jest nabywca tych towarów, nie ustala się, w przypadku, gdy podatek od towarów, które są na terytorium kraju instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, został w całości z tytułu ich importu pobrany od podatnika dokonującego nabycia tych towarów. Jeżeli jednak kwota podatku z tytułu importu towarów jest niższa od kwoty podatku, jaka byłaby należna z tytułu dostawy tych towarów na terytorium kraju, podatnik dokonujący ich nabycia jest obowiązany do rozliczenia tej różnicy.

Z przytoczonej regulacji wynika, że jeżeli cała wartość dostawy z montażem zostaje rozliczona w ramach importu towarów, to wówczas nie należy wykazywać odwrotnego obciążenia z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT. Jeśli jednak kwota podatku z tytułu importu towarów jest niższa od kwoty podatku, jaka byłaby należna z tytułu dostawy tych towarów na terytorium kraju, podatnik dokonujący ich nabycia jest obowiązany do rozliczenia tej różnicy.

A zatem jeśli po zapłacie zaliczek na poczet nabycia maszyn z montażem i rozliczeniu podatku z tego tytułu zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT, Spółka jako importer, dokona importu maszyn i będzie zobowiązana do zapłaty podatku z tytułu dokonanego importu, będzie jednocześnie miała obowiązek dokonania stosownej korekty in minus rozliczenia uiszczonych zaliczek, w oparciu o art. 30c ust. 2 ustawy o VAT. Korekta taka

powinna mieć miejsce jedynie w sytuacji, gdy wartość importowanego towaru wraz z wartością wcześniejszych rozliczonych zaliczek przekroczy wartość transakcji (tj. przekroczy wartość wynagrodzenia z tytułu dostawy z montażem).

Zgodnie natomiast z art. 29a ust. 15a ustawy o VAT, w przypadku importu usług oraz dostawy towarów, dla której zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 podatnikiem jest ich nabywca, gdy podstawa opodatkowania uległa obniżeniu, korekty tej podstawy dokonuje się w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym zaistniała przyczyna obniżenia podstawy opodatkowania.

W analizowanym stanie faktycznym przyczyna dokonania korekty powstanie dopiero w chwili rozliczenia importu maszyny, kiedy to na podstawie art. 30c ust. 2 ustawy o VAT dojdzie do wyłączenia wcześniej zapłaconej zaliczki z podstawy opodatkowania, a zatem korektę należy wykazać w rozliczeniu za okres, w którym Spółka rozliczy podatek należny z tytułu dokonania importu towarów.

Powyższe wnioski znajdują potwierdzenie w interpretacji podatkowej wydanej przez DKIS w dniu 21 lipca 2023 r. sygn. 0114-KDIP1-2.4012.198.2023.2.RM.

3. Prawo do odliczenia VAT naliczonego

Zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124.

Mając na uwadze powyższe Spółka zauważa, że:

–jest czynnym, zarejestrowanym dla potrzeb VAT podatnikiem,

–nabyte maszyny będą wykorzystywane do wytwarzania przez Wnioskodawcę jego Produktów, których to sprzedaż przez Wnioskodawcę podlega opodatkowaniu VAT według właściwych stawek VAT,

–w sytuacji opisanej w niniejszym wniosku nie znajduje zastosowanie żadne ze wskazanych w przepisach ustawy o VAT wyłączenie prawa do odliczenia VAT.

W tych okolicznościach nie ulega zatem wątpliwości, że w przypadku nabycia maszyn będących przedmiotem niniejszego wniosku spełnione zostały wszystkie warunki odliczenia przez Wnioskodawcę VAT wskazane w art. 86 ust. 1 ustawy o VAT.

W konsekwencji, Wnioskodawca jest uprawniony do odliczenia VAT naliczonego przy nabyciu maszyn obejmujących również ich montaż.

Jednocześnie, zgodnie z art. 86 ust. 10 ustawy o VAT prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w

odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy.

Tym samym VAT należny wykazany w deklaracji VAT stanowi dla Wnioskodawcy VAT naliczony i Wnioskodawca jest uprawniony do jego odliczenia w miesiącu jego zadeklarowania w pliku JPK_V7M (w miesiącu powstania obowiązku podatkowego).

Ocena stanowiska

Stanowisko, które przedstawili Państwo we wniosku w zakresie pytań nr 1-3 jest prawidłowe oraz nieprawidłowe w zakresie pytania nr 4.

Uzasadnienie interpretacji indywidualnej

Zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t. j. Dz. U. z 2025 r. poz. 775 ze zm.), zwanej dalej „ustawą":

Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zwanym dalej „podatkiem", podlegają:

1) odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju;

2) eksport towarów;

3) import towarów na terytorium kraju;

4) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju;

5) wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

Z powyższego przepisu wynika tzw. zasada terytorialności, zgodnie z którą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają określone czynności, ale tylko w sytuacji, gdy miejscem ich świadczenia (określanym na podstawie przepisów ustawy) jest terytorium kraju.

Przy czym, stosownie do art. 2 pkt 1, 4 i 5 ustawy:

Ilekroć w dalszych przepisach jest mowa o:

1) terytorium kraju - rozumie się przez to terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, z zastrzeżeniem art. 2a;

4) terytorium państwa członkowskiego - rozumie się przez to terytorium państwa wchodzące w skład terytorium Unii Europejskiej, z zastrzeżeniem art. 2a;

5)terytorium państwa trzeciego - rozumie się przez to terytorium państwa niewchodzące w skład terytorium Unii Europejskiej, z zastrzeżeniem art. 2a ust. 1 i 3.

W myśl art. 7 ust. 1 ustawy:

Przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...).

Natomiast w świetle art. 2 pkt 6 ustawy:

Ilekroć w dalszych przepisach jest mowa o towarach - rozumie się przez to rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

Na podstawie art. 8 ust. 1 ustawy:

Przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 (...).

Na mocy art. 2 pkt 22 ustawy:

Ilekroć w dalszych przepisach jest mowa o sprzedaży - rozumie się przez to odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów.

Jak stanowi art. 9 ust. 1 ustawy:

Przez wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 4, rozumie się nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu przez dokonującego dostawy, nabywcę towarów lub na ich rzecz.

Według art. 10 ust. 1 pkt 3 lit b ustawy:

Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, o którym mowa w art. 9, nie występuje w przypadku, gdy dostawa towarów, w wyniku której ma miejsce wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów na terytorium kraju stanowiłaby dostawę towarów, o której mowa w art. 22 ust. 1 pkt 2.

Zgodnie z art. 2 pkt 7 ustawy:

Ilekroć w dalszych przepisach jest mowa oimporcie towarów - rozumie się przez to przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium Unii Europejskiej.

Na podstawie art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy:

Miejscem dostawy towarów jest w przypadku towarów, które są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, przez dokonującego ich dostawy lub przez podmiot działający na jego rzecz - miejsce, w którym towary są instalowane lub montowane; nie uznaje się za instalację lub montaż prostych czynności umożliwiających funkcjonowanie montowanego lub instalowanego towaru zgodnie z jego przeznaczeniem.

Przy czym wskazać należy, że przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie definiują pojęć „montaż lub instalacja", niemniej jednak stosownie do cytowanego art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy, do instalacji lub montażu nie zalicza się prostych czynności umożliwiających funkcjonowanie montowanego lub instalowanego towaru zgodnie z jego przeznaczeniem. Jako „proste czynności" należy rozumieć działania, umożliwiające funkcjonowanie danego towaru/sprzętu, które potencjalny nabywca mógłby wykonać we własnym zakresie. Zatem, za montaż lub instalację należy uznać takie czynności, które wymagają specjalistycznej wiedzy i umiejętności znanych przede wszystkim dostawcy montowanego lub instalowanego towaru/sprzętu.

Należy również zauważyć, że art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy, ma co do zasady zastosowanie w sytuacji gdy towar jest przemieszczany z terytorium jednego kraju, zazwyczaj w częściach, na terytorium innego kraju gdzie jest montowany lub instalowany w sposób na tyle skomplikowany, że montażu może dokonać wyłącznie dostawca lub podmiot działający na jego rzecz a nie nabywca. Wówczas to usługi montażu/instalacji powiększają podstawę opodatkowania sprzedawanego towaru.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy:

Podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Na podstawie art. 15 ust. 2 ustawy:

Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Jednocześnie w myśl art. 17 ust. 1 pkt 1 ustawy:

Podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, na których ciąży obowiązek uiszczenia cła, również w przypadku, gdy na podstawie przepisów celnych importowany towar jest zwolniony od cła albo cło na towar zostało zawieszone, w części lub w całości, albo zastosowano preferencyjną, obniżoną lub zerową stawkę celną.

Natomiast, zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy:

Podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne nabywające towary, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

a) dokonującym ich dostawy na terytorium kraju jest podatnik nieposiadający siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, a w przypadku dostawy towarów:

– innych niż gaz w systemie gazowym, energia elektryczna w systemie elektroenergetycznym, energia cieplna lub chłodnicza przez sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej,

– innej niż transfer bonów jednego przeznaczenia,

– podatnik ten nie jest zarejestrowany zgodnie z art. 96 ust. 4,

b) nabywcą jest:

– w przypadku nabycia gazu w systemie gazowym, energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym, energii cieplnej lub chłodniczej przez sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej - podmiot zarejestrowany zgodnie z art. 96 ust. 4 lub art. 97 ust. 4,

– w przypadku transferu bonów jednego przeznaczenia, w przypadku których miejscem dostawy towarów, których te bony dotyczą, jest terytorium kraju - podatnik, o którym mowa w art. 15, lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15,

– w pozostałych przypadkach - podatnik, o którym mowa w art. 15, posiadający siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15, posiadająca siedzibę na terytorium kraju i zarejestrowana zgodnie z art. 97 ust. 4,

c) dostawa towarów nie jest dokonywana w ramach wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość lub sprzedaży na odległość towarów importowanych rozliczanej w procedurze szczególnej, o której mowa w dziale XII w rozdziale 9, lub na zasadach odpowiadających tym regulacjom.

Stosownie do art. 17 ust. 2 ww. ustawy:

W przypadkach wymienionych w ust. 1 pkt 4 i 5, usługodawca lub dokonujący dostawy towarów nie rozlicza podatku należnego.

Powołany art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy wprowadza mechanizm tzw. odwrotnego obciążenia, który polega na opodatkowaniu dostawy towarów przez nabywcę towarów. Przepis ten ma zastosowanie, gdy miejscem dostawy towarów, a tym samym opodatkowania, ustalonym na podstawie przepisów ustawy, jest terytorium Polski. Przy tym, warunkiem zastosowania odwrotnego obciążenia, na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy względem dostawy towarów jest spełnienie warunków dotyczących podmiotu dokonującego dostawy towarów oraz nabywającego towar.

W myśl art. 17 ust. 1a ustawy:

Przepisy ust. 1 pkt 4 i 5 oraz ust. 2 stosuje się również, w przypadku gdy usługodawca lub dokonujący dostawy towarów posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, przy czym to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej lub inne miejsce prowadzenia działalności gospodarczej usługodawcy lub dokonującego dostawy towarów, jeżeli usługodawca lub dokonujący dostawy towarów posiada takie inne miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, nie uczestniczy w tych transakcjach.

W myśl art. 5 pkt 15, 18 i 19 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z 9 października 2013 r. ustanawiającego Unijny Kodeks Celny (Dz. Urz. UE L 269 z 10 października 2013 r. str. 1 ze zm.) – zwanym dalej UKC:

Do celów niniejszego kodeksu stosuje się następujące definicje:

– „zgłaszający" oznacza osobę, która składa zgłoszenie celne, deklarację do czasowego składowania, przywozową deklarację skróconą, wywozową deklarację skróconą, zgłoszenie do powrotnego wywozu lub powiadomienie o powrotnym wywozie we własnym imieniu, albo osobę, w której imieniu takie zgłoszenie, deklaracja lub powiadomienie są składane (pkt 15);

– „dług celny" oznacza nałożony na określoną osobę obowiązek zapłaty stosownej kwoty należności celnych przywozowych lub wywozowych, określonej dla danych towarów na mocy obowiązujących przepisów prawa celnego (pkt 18);

– „dłużnik” oznacza każdą osobę odpowiedzialną za dług celny (pkt 19).

Stosownie do art. 77 UKC:

1. Dług celny w przywozie powstaje w wyniku objęcia towarów nieunijnych podlegających należnościom celnym przywozowym jedną z następujących procedur celnych:

a) dopuszczenia do obrotu, w tym na mocy przepisów o końcowym przeznaczeniu;

b) odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem z należności celnych przywozowych.

2. Dług celny powstaje w chwili przyjęcia zgłoszenia celnego.

3. Dłużnikiem jest zgłaszający. W przypadku przedstawicielstwa pośredniego dłużnikiem jest również osoba, na której rzecz dokonuje się zgłoszenia celnego. (...)

Stosownie natomiast do art. 33 ust. 1 ustawy:

Podatnicy, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 1 i 2 oraz ust. 1b, są obowiązani do obliczenia i wykazania w:

1) zgłoszeniu celnym albo

2) rozliczeniu zamknięcia, o którym mowa w art. 175 rozporządzenia 2015/2446, w przypadkach, o których mowa w art. 324 lub art. 325 rozporządzenia 2015/2447

- kwoty podatku, z uwzględnieniem obowiązujących stawek, z zastrzeżeniem art. 33b.

Przy tym, jak stanowi art. 33a ust. 1 ustawy:

Podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT czynny może rozliczyć kwotę podatku należnego z tytułu importu towarów w deklaracji podatkowej składanej za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu importu tych towarów.

Zgodnie z art. 26a ust. 1 ustawy:

Miejscem importu towarów jest terytorium państwa członkowskiego, na którym towary znajdują się w momencie ich wprowadzenia na terytorium Unii Europejskiej.

W myśl art. 26a ust. 2 ustawy:

W przypadku gdy towary zostaną objęte z momentem ich wprowadzenia na terytorium Unii Europejskiej jedną z następujących procedur:

1)uszlachetniania czynnego,

2)odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem od należności celnych przywozowych,

3)składowania celnego,

4)tranzytu, w tym także składowaniem czasowym przed objęciem towarów jedną z procedur celnych,

5)wolnego obszaru celnego

– miejscem importu takich towarów jest terytorium państwa członkowskiego, na którym towary te przestaną podlegać tym procedurom.

Z konstrukcji podatku od towarów i usług wynika, że podatnik, który wykonuje czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT, zobowiązany jest opodatkować daną czynność w momencie powstania obowiązku podatkowego.

W myśl art. 19a ust. 1 ustawy:

Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem ust. 1a, 1b, 5 i 7-11, art. 14 ust. 6, art. 20, art. 21 ust. 1 i art. 138f.

Przy czym, na podstawie art. 19a ust. 8 ustawy:

Jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, wkład budowlany lub mieszkaniowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub

lokalu o innym przeznaczeniu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty ( ).

Powołany art. 19a ust. 1 ustawy formułuje zasadę ogólną, zgodnie z którą obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towaru. Oznacza to, że podatek staje się wymagalny w rozliczeniu za okres, w którym dokonana została dostawa towarów i powinien być rozliczony za ten okres. Natomiast, w przypadku gdy przed dokonaniem dostawy towarów otrzymano całość lub część zapłaty, wówczas - stosownie do art. 19a ust. 8 ustawy - obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania tej zapłaty. Przy czym w sytuacji, gdy dostawa jest poprzedzona zapłatą zaliczki, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania tej zaliczki w odniesieniu do otrzymanej kwoty.

Jednocześnie należy zaznaczyć, że zaliczka nie jest dodatkową czynnością podlegającą opodatkowaniu lecz jest integralnie związana z daną sprzedażą konkretnej usługi bądź konkretnego towaru, na poczet której została uiszczona. Tym samym, zaliczka powinna podlegać opodatkowaniu na takich samych zasadach jak świadczenie, którego dotyczy. Sposób rozliczenia podatku od zaliczki uiszczonej na poczet dostawy przed dokonaniem tej dostawy powinien być taki sam jak sposób rozliczenia podatku od tej dostawy.

Należy również zauważyć, że przepisy ustawy nie przewidują szczególnego momentu powstania obowiązku podatkowego dla dostawy z montażem, o której mowa w art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy. Wobec tego, obowiązek podatkowy z tytułu dostawy towarów z montażem, powstaje z chwilą dokonania dostawy, tj. z chwilą przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel. Przy czym, należy zwrócić uwagę, że realizacja dostawy z montażem, różni się od klasycznego wydania towaru, gdyż wiąże się, obok fizycznego przekazania poszczególnych elementów towarów, z wykonaniem prac montażowych czy instalacyjnych. Tym samym, wykonanie dostawy z montażem następuje w momencie faktycznego zakończenia wszystkich czynności, do których wykonania zobowiązany jest dostawca. Oznacza to, że dostawa może zostać uznana za wykonaną dopiero z chwilą zakończenia montażu, tj. po zrealizowaniu przez dostawcę wszystkich czynności, do jakich jest on zobowiązany w ramach świadczenia wykonywanego na rzecz nabywcy. O dokonaniu dostawy towaru z montażem zawsze decyduje jej faktyczne wykonanie. Przy czym w sytuacji, gdy dostawa jest poprzedzona zapłatą zaliczki, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania tej zaliczki w odniesieniu do otrzymanej kwoty.

Natomiast, zgodnie z art. 19a ust. 9 ustawy:

Obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów powstaje z chwilą powstania długu celnego, z zastrzeżeniem ust. 10a i 11.

Oznacza to, że w przypadku gdy na podstawie przepisów celnych powstaje dług celny w związku z dopuszczeniem towarów do obrotu wówczas także, co do zasady, powstanie obowiązek podatkowy w podatku VAT z tytułu importu tych towarów.

Według art. 19a ust. 10a ustawy:

W przypadku objęcia towarów procedurą uszlachetniania czynnego obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów powstaje z chwilą zamknięcia procedury uszlachetniania czynnego zgodnie z art. 324 rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/2447 z dnia 24 listopada 2015 r. ustanawiającego szczegółowe zasady wykonania niektórych przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 ustanawiającego unijny kodeks celny (Dz. Urz. UE L 343 z 29.12.2015, str. 558, z późn. zm.), zwanego dalej „rozporządzeniem 2015/2447".

Natomiast stosownie do art. 19a ust. 11 ustawy:

W przypadku objęcia towarów procedurą: składowania celnego, odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem z należności celnych przywozowych, uszlachetniania czynnego, tranzytu, wolnego obszaru celnego, jeżeli od towarów tych pobierane są opłaty wyrównawcze lub opłaty o podobnym charakterze, obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów powstaje z chwilą wymagalności tych opłat.

Jak stanowi art. 29a ust. 1 ustawy:

Podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2, 3 i 5, art. 30a-30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

Na mocy art. 29a ust. 6 ustawy:

Podstawa opodatkowania obejmuje:

1) podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku;

2) koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

Zatem podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub świadczący usługę otrzymał lub ma otrzymać z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług od nabywcy lub osoby trzeciej, oraz podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze.

Jednocześnie, zgodnie z art. 29a ust. 15a ustawy:

W przypadku importu usług oraz dostawy towarów, dla której zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 podatnikiem jest ich nabywca, gdy podstawa opodatkowania uległa obniżeniu, korekty tej podstawy dokonuje się w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym zaistniała przyczyna obniżenia podstawy opodatkowania.

Z kolei art. 30b ust. 1 ustawy stanowi, że:

Podstawą opodatkowania z tytułu importu towarów jest wartość celna powiększona o należne cło. Jeżeli przedmiotem importu są towary opodatkowane podatkiem akcyzowym, podstawą opodatkowania jest wartość celna powiększona o należne cło i podatek akcyzowy.

Stosownie do art. 30b ust. 4 ustawy:

Podstawa opodatkowania, o której mowa w ust. 1-3a, obejmuje koszty dodatkowe, takie jak koszty prowizji, opakowania, transportu i ubezpieczenia - o ile nie zostały włączone do wartości celnej - ponoszone do pierwszego miejsca przeznaczenia na terytorium kraju, jak również wynikające z transportu do innego miejsca przeznaczenia znajdującego się na terytorium Unii Europejskiej, jeżeli miejsce to jest znane w momencie dokonania importu.

Na podstawie art. 30b ust. 6 ustawy:

Do podstawy opodatkowania, o której mowa w ust. 1-3a, dolicza się opłaty oraz inne należności, jeżeli organy celne mają obowiązek pobierać te należności z tytułu importu towarów.

Zatem, co zasady, podstawą opodatkowania z tytułu importu towarów jest wartość celna towarów powiększona o należne cło. Podstawa opodatkowania, obejmuje również koszty dodatkowe, takie jak koszty prowizji, opakowania, transportu i ubezpieczenia, pod warunkiem jednak, że nie zostały one włączone do wartości celnej.

Przy czym, w myśl art. 30c ust. 2 ustawy:

Podstawy opodatkowania przy dostawie towarów, dla których zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 podatnikiem jest nabywca tych towarów, nie ustala się, w przypadku gdy podatek od towarów, które są na terytorium kraju instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, został w całości z tytułu ich importu pobrany od podatnika dokonującego nabycia tych towarów. Jeżeli jednak kwota podatku z tytułu importu towarów jest niższa od kwoty podatku, jaka byłaby należna z tytułu dostawy tych towarów na terytorium kraju, podatnik dokonujący ich nabycia jest obowiązany do rozliczenia tej różnicy.

Zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy:

W zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124.

Jak stanowi art. 86 ust. 2 pkt 2 lit. a) ustawy:

Kwotę podatku naliczonego stanowi w przypadku importu towarów - kwota podatku wynikająca z otrzymanego dokumentu celnego.

Na podstawie art. 86 ust. 2 pkt 4 lit. b) ustawy:

Kwotę podatku naliczonego stanowi kwota podatku należnego z tytułu dostawy towarów, dla której zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 podatnikiem jest ich nabywca.

W myśl art. 86 ust. 10 ustawy:

Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy.

Przy czym, jak stanowi art. 86 ust. 10b ustawy"

Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w przypadkach, o których mowa w:

1) ust. 2 pkt 1 oraz pkt 2 lit. a - powstaje nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę lub dokument celny;

2) ust. 2 pkt 4 lit. c - powstaje zgodnie z ust. 10, pod warunkiem że podatnik:

a) (uchylona),

b) uwzględni kwotę podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek;

3) ust. 2 pkt 4 lit. a, b i d - powstaje zgodnie z ust. 10, pod warunkiem że podatnik uwzględni kwotę podatku należnego z tytułu tych transakcji w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek.

Jednocześnie, w myśl art. 86 ust. 13 ustawy:

Jeżeli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w terminach, o których mowa w ust. 10, 10d, 10e i 11, może on obniżyć kwotę podatku należnego przez dokonanie korekty deklaracji podatkowej:

1) za okres, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, albo

2) za jeden z trzech następnych okresów rozliczeniowych, a w przypadku podatnika, o którym mowa w art. 99 ust. 2 i 3, za jeden z dwóch następnych okresów rozliczeniowych, po okresie rozliczeniowym, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego

- nie później jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od początku roku, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.

Zgodnie z art. 81 § 1 i 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2026 r. poz. 622):

Jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, podatnicy, płatnicy i inkasenci mogą skorygować uprzednio złożoną deklarację. Skorygowanie deklaracji następuje przez złożenie korygującej deklaracji.

Stosownie do art. 99 ust. 1 ustawy:

Podatnicy, o których mowa w art. 15, są obowiązani składać w urzędzie skarbowym deklaracje podatkowe za okresy miesięczne w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu, z zastrzeżeniem ust. 2-10, art. 130c, art. 133 i art. 138g ust. 2.

Jak stanowi art. 99 ust. 7c ustawy:

Deklaracje podatkowe, o których mowa w ust. 1-3, zawierają dane niezbędne do rozliczenia podatku, obliczenia jego wysokości, w tym wysokości podstawy opodatkowania, podatku należnego i podatku naliczonego, a także dane dotyczące podatnika.

Na podstawie art. 99 ust. 11b ustawy:

Deklaracje, o których mowa w ust. 1-3, 3c-6, 8-9 i 11a, składa się wyłącznie za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Zgodnie z art. 99 ust. 11c ustawy:

Deklaracje podatkowe, o których mowa w ust. 1-3, są składane zgodnie z wzorem dokumentu elektronicznego w rozumieniu ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne, który obejmuje deklarację i ewidencję, o której mowa w art. 109 ust. 3. Dokument elektroniczny, o którym mowa w zdaniu pierwszym, jest przesyłany w sposób określony w przepisach wydanych na podstawie art. 193a § 3 Ordynacji podatkowej i zgodnie z wymaganiami określonymi w tych przepisach.

Stosownie do art. 99 ust. 13a i 13b ustawy:

13a. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi i udostępni na elektronicznej platformie usług administracji publicznej wzór dokumentu, o którym mowa w ust. 11c.

13b. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, szczegółowy zakres danych, o których mowa w ust. 7c, wraz z objaśnieniami co do sposobu wypełniania i miejsca składania deklaracji podatkowych, o których mowa w ust. 1-3, oraz niezbędnymi pouczeniami, uwzględniając konieczność prawidłowego rozliczenia podatku oraz kontroli tego obowiązku przez organ podatkowy.

Elementy JPK_VAT określa rozporządzenie Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z 15 października 2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2019 r. poz. 1988 ze zm.) oraz opracowane na jego podstawie wzory struktury logicznej JPK_VAT, w formie JPK_V7M i JPK_V7K.

W myśl § 1 ust. 2ww. rozporządzenia:

Objaśnienia co do sposobu wypełniania i miejsca składania deklaracji oraz sposób wykazywania danych w ewidencji przesyłanej zgodnie z art. 109 ust. 3b i 3c ustawy określa załącznik do rozporządzenia.

W pkt I załącznika „Objaśnienia do deklaracji" 4. Obliczenie wysokości podatku 4.1. wskazano:

> W części deklaracji dotyczącej obliczenia wysokości podatku należnego wykazuje się wszystkie czynności podlegające opodatkowaniu (wysokość podstawy opodatkowania oraz wysokość podatku należnego), dla których obowiązek podatkowy powstał w okresie rozliczeniowym, za który jest składana deklaracja,

W części deklaracji dotyczącej obliczenia wysokości podatku należnego wykazuje się wszystkie czynności podlegające opodatkowaniu (wysokość podstawy opodatkowania oraz wysokość podatku należnego), dla których obowiązek podatkowy powstał w okresie rozliczeniowym, za który jest składana deklaracja, po uwzględnieniu korekt wynikających z przepisów o podatku, jeżeli mają wpływ na rozliczenie w tym okresie. ( ).

Przy tym, w JPK_V7M i JPK_V7K przewidziano pola, w których wykazuje się dostawy towarów opodatkowane przez nabywcę, na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy.

I tak, w polu P_31 wykazuje się zbiorczą wysokość podstawy opodatkowania z tytułu dostawy towarów, dla których podatnikiem jest nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy – wykazaną w K_31. Natomiast w polu P_32 wykazuje się zbiorczą wysokość podatku należnego z tytułu dostawy towarów, dla których podatnikiem jest nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy, wykazaną w polu K_32.

Z treści wniosku wynika, że Państwo są spółką posiadającą rezydencję podatkową w Polsce i zarejestrowaną dla celów VAT w Polsce jako podatnik VAT czynny, a także jako podatnik zarejestrowany na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych w Polsce jako podatnik VAT-UE. Specjalizują się Państwo w produkcji (...).

Dla celów prowadzonej działalności gospodarczej, nabywają Państwo maszyny stanowiące linię technologiczną do wytwarzania swoich Produktów. Maszyny są montowane w Państwa zakładzie znajdującym się w Polsce. Maszyny są nabywane od kontrahentów z siedzibą poza terytorium Polski (dalej: Dostawcy) przy czym mogą to być podmioty prowadzące działalność gospodarczą w innych niż Polska krajach Unii Europejskiej i

zarejestrowane dla celów VAT w tych państwach bądź też podmioty prowadzące działalności gospodarcze w państwach spoza Unii Europejskiej. Dostawcy nie posiadają siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Polski i nie są zarejestrowani w Polsce dla celów VAT.

W odniesieniu do maszyn transportowanych z krajów spoza Unii Europejskiej do Państwa zakładu w Polsce towary te są/będą obejmowane procedurą dopuszczenia do obrotu na terytorium Unii Europejskiej w Polsce, a Państwo występują/wystąpią jako importer w rozumieniu przepisów celnych. Jak Państwo wskazali, w tym znaczeniu przemieszczenie maszyn z krajów trzecich do Polski skutkuje / będzie skutkowało powstaniem importu towarów w rozumieniu art. 2 pkt 7 ustawy o VAT. W takich przypadkach:

– importerem przy odprawie są / będą Państwo i widnieją /będą widnieli w zgłoszeniach celnych jako importer;

– towary są dopuszczane do obrotu w Polsce, powstaje dług celny, a obowiązek jego uiszczenia zależy od zastosowanych środków taryfowych (zwolnienia, zawieszenia, preferencyjne/zerowe stawki);

– dla każdej partii towarów Państwo są / będą w posiadaniu dokumentu celnego potwierdzającego import i kwotę VAT z tytułu importu towarów (…)

Podają Państwo, że generalnie nie występowały okoliczności, o których mowa w art. 19a ust. 11 ustawy o VAT. W przeszłości dochodziło do jednostkowych sytuacji, gdy nabywane maszyny były obejmowane procedurą uszlachetniania czynnego na gruncie przepisów celnych. W ramach przedmiotowej procedury maszyny będące przedmiotem realizowanej transakcji podlegały (…).

W wyniku dostawy, maszyny są/będą transportowane z innych niż Polska krajów Unii Europejskiej oraz z krajów spoza Unii Europejskiej do Państwa zakładu w Polsce, gdzie następnie odbywa się/będzie się odbywał ich montaż oraz wstępne uruchomienie. Opisane powyżej nabycia maszyn kwalifikują Państwo dla celów VAT jako dostawa z montażem.

W związku z opisanymi transakcjami Dostawcy wystawiają na Państwa rzecz faktury, w tym również faktury zaliczkowe. Mogą zdarzyć się sytuacje, kiedy w związku z daną transakcją otrzymują Państwo od Dostawcy:

1. fakturę dokumentującą całą wartość transakcji, która jest wystawiana przez Dostawcę i opłacana przez Państwa po dostarczeniu maszyny oraz dokonaniu jej montażu w Polsce lub

2. fakturę dokumentującą całą wartość transakcji, która jest wystawiana przez Dostawcę i opłacana przez Państwa przed dostawą maszyny do Państwa zakładu i przeprowadzeniem jej montażu w Polsce lub po dostarczeniu maszyny do Państwa zakładu ale przed zakończeniem montażu w Polsce, przy czym montaż może być już w trakcie realizacji bądź może być dopiero planowany (czasami data planowanego montażu może być przesunięta nawet o kilka miesięcy względem daty wystawienia faktury dokumentującej transakcję

przez Dostawcę, jak również taka faktura może być wystawiona przed samym przemieszczeniem maszyny na terytorium Polski) lub

3. jedną bądź kilka faktur dokumentujących przedpłatę i w tym przypadku może się zdarzyć, że zaliczki będą wystawione na 100% wartości transakcji bądź też w ramach transakcji będzie wystawiana faktura końcowa, przy czym faktura końcowa może być wystawiona w trakcie prac związanych z montażem, po ich zakończeniu lub przed ich podjęciem. Faktury te będą opłacone przed zakończeniem prac związanych z montażem. Mogą zdarzyć się przypadki, że faktury zostaną opłacone przed samą dostawą maszyny.

W przypadku opisanych transakcji Dostawcy obciążają / będą obciążać Państwa jednym wynagrodzeniem za kompleksowe świadczenie polegające na dostawie maszyny wraz z jej montażem i uruchomieniem w Państwa zakładzie w Polsce. Dostawcy generalnie nie wystawiają / nie będą wystawić odrębnych faktur na samą dostawę maszyny i odrębnych na usługę montażu – na fakturach dokumentowane jest/będzie dokumentowane jedno świadczenie kompleksowe (dostawa maszyny z montażem).

Na fakturach wystawianych przez Dostawców z reguły wskazywane jest/będzie wskazane świadczenie opisane w sposób odzwierciedlający jego kompleksowy charakter, ze wskazaniem nazwy/typu maszyny (również w postaci określonego kodu tego towaru) wraz informacją, że przedmiotem transakcji jest dostawa z montażem i instalacją/montażem zgodnie z umową albo – w zależności od przyjętej praktyki danego Dostawcy – zbliżone sformułowanie, które jednoznacznie wskazuje/będzie wskazywać, że przedmiotem świadczenia jest/będzie dostawa konkretnej maszyny połączona z jej montażem i uruchomieniem, wykonywanymi w Polsce w Państwa zakładzie. Jednocześnie mogą się zdarzyć też przypadki, że charakter świadczenia nie będzie wynikał bezpośrednio z opisu widniejącego na fakturze, natomiast w treści tej faktury znajdzie się odniesienie do umowy/porozumienia/zamówienia, w którym Strony transakcji dokładnie określają/będą określać, że przedmiotem sprzedaży jest/będzie określona maszyna (potencjalnie z dodatkowym oprzyrządowaniem), która będzie podlegała montażowi i instalacji w Polsce w Państwa zakładzie.

Podali Państwo, że maszyny nabywane od Dostawców z innych niż Polska krajów Unii Europejskiej oraz z krajów spoza Unii Europejskiej są/będą wykorzystywane wyłącznie do wykonywania czynności opodatkowanych VAT, tj. do prowadzenia działalności produkcyjnej, której efektem jest/będzie sprzedaż opodatkowana VAT na terytorium Polski (w tym lokalna dostawa towarów, wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów czy eksport towarów).

Odnosząc się do kwestii objętych zakresem pytań i mając na uwadze powyższy opis sprawy, wskazuję, że opisane we wniosku czynności wykonywane na Państwa rzecz przez Dostawców stanowią / będą stanowić transakcję dostawy towaru z montażem, o której mowa w art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy, opodatkowane w miejscu dokonywania montażu tego towaru, czyli na terytorium Polski. Podali Państwo, że maszyny są nabywane od kontrahentów z siedzibą poza terytorium Polski przy czym mogą to być podmioty

prowadzące działalność gospodarczą w innych niż Polska krajach Unii Europejskiej i zarejestrowane dla celów VAT w tych państwach bądź też podmioty prowadzące działalności gospodarcze w państwach spoza Unii Europejskiej. Skoro – jak Państwo wskazali – Dostawcy nie posiadają siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Polski i nie są zarejestrowani w Polsce dla celów VAT, to podatnikiem zobowiązanym do rozliczenia należnego podatku VAT – zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy – są / będą Państwo.

Podali Państwo, że mogą zdarzyć się sytuacje, kiedy w związku z daną transakcją otrzymują Państwo od Dostawcy:

–fakturę dokumentującą całą wartość transakcji, która jest wystawiana przez Dostawcę i opłacana przez Spółkę po dostarczeniu maszyny oraz dokonaniu jej montażu w Polsce lub

–fakturę dokumentującą całą wartość transakcji, która jest wystawiana przez Dostawcę i opłacana przez Spółkę przed dostawą maszyny do zakładu Spółki i przeprowadzeniem jej montażu w Polsce lub po dostarczeniu maszyny do zakładu Spółki ale przed zakończeniem montażu w Polsce, przy czym montaż może być już w trakcie realizacji bądź może być dopiero planowany (czasami data planowanego montażu może być przesunięta nawet o kilka miesięcy względem daty wystawienia faktury dokumentującej transakcję przez Dostawcę, jak również taka faktura może być wystawiona przed samym przemieszczeniem maszyny na terytorium Polski) lub

–jedną bądź kilka faktur dokumentujących przedpłatę i w tym przypadku może się zdarzyć, że zaliczki będą wystawione na 100% wartości transakcji bądź też w ramach transakcji będzie wystawiana faktura końcowa, przy czym faktura końcowa może być wystawiona w trakcie prac związanych z montażem, po ich zakończeniu lub przed ich podjęciem. Faktury te będą opłacone przed zakończeniem prac związanych z montażem. Mogą zdarzyć się przypadki, że faktury zostaną opłacone przed samą dostawą maszyny.

Jak wyżej wskazałem, obowiązek podatkowy z tytułu dostawy towarów z montażem, powstaje z chwilą dokonania dostawy, czyli na zasadach ogólnych wskazanych w art. 19a ust. 1 ustawy. O dokonaniu dostawy towaru z montażem zawsze decyduje jej faktyczne wykonanie (wykonanie wszystkich czynności wchodzących w skład świadczenia). Przy czym w sytuacji, gdy dostawa z uwagi na długi proces montażu jest poprzedzona płatnością w ratach, które odzwierciedlają proces zaawansowania wykonanego świadczenia, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania tej raty w odniesieniu do otrzymanej kwoty na podstawie art. 19a ust. 8 ustawy.

Tym samym, w przypadku gdy przed dokonaniem montażu maszyny lub po jej dostarczeniu, ale przed podjęciem / zakończeniem montażu dokonają Państwo zapłaty całości ceny, na podstawie wystawionych faktur, obowiązek podatkowy z tytułu ww. wpłaty całości ceny na poczet nabycia maszyny wraz z montażem, dla której to Państwo są / będą podatnikiem, zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy, powstanie – na podstawie art. 19a ust. 8

ustawy – w momencie zapłaty całości ceny oraz to Państwo są / będą zobowiązani do rozliczenia podatku należnego.

Z kolei, w przypadku gdy przed dokonaniem montażu maszyny lub po jej dostarczeniu, ale przed podjęciem/zakończeniem montażu dokonują Państwo zapłaty części ceny na podstawie wystawionych faktur / faktur zaliczkowych obowiązek podatkowy z tytułu zapłaty części ceny na poczet nabycia maszyny wraz z montażem, dla której to Państwo są / będą podatnikiem, zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy, powstanie – na podstawie art. 19a ust. 8 ustawy – w momencie zapłaty zaliczek w odpowiedniej części. Natomiast, w odniesieniu do pozostałej części wartości transakcji nabycia maszyny wraz z montażem nieobjętej zaliczkami, obowiązek podatkowy z tytułu ww. transakcji, dla której to Państwo są / będą podatnikiem, zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy, powstanie zgodnie z zasadami ogólnymi – na podstawie art. 19a ust. 1 ustawy, w momencie dostawy.

Tym samym Państwa stanowisko w zakresie pytań nr 1 i 2 jest prawidłowe.

Odnosząc się do kwestii objętej zakresem pytania nr 3, skoro jak Państwo wskazali są/ będą występowali jako importer, to są /będą Państwo zobowiązani do rozliczenia podatku VAT z tytułu dokonanego importu. Zatem Państwo, w wyniku faktycznego przywozu przedmiotowej maszyny z krajów spoza Unii Europejskiej do Państwa zakładu w Polsce, są/ będą podatnikiem z tytułu importu, a zatem na Państwu ciąży / będzie ciążył obowiązek zapłaty podatku od importowanej maszyny.

Wskazali Państwo, że generalnie nie występowały okoliczności, o których mowa w art. 19a ust. 11 ustawy. Odnosząc się natomiast do kwestii opodatkowania zaliczek na poczet importowanych towarów należy wskazać, że zgodnie z cytowanym już art. 19a ust. 9 ustawy, obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów powstaje z chwilą powstania długu celnego, który powstaje z chwilą przyjęcia zgłoszenia celnego. Wpłata zaliczki na poczet importu towarów z kraju trzeciego nie powoduje więc powstania obowiązku podatkowego. Dopiero w momencie, gdy nastąpi faktyczne sprowadzenie towarów na obszar celny Unii Europejskiej, dopuszczenie ich do obrotu i powstanie długu celnego, możemy mówić o zrealizowaniu importu i obowiązku zapłaty podatku VAT z tego tytułu. Do tego momentu na podatniku nie ciążą żadne obowiązki w zakresie rozliczenia VAT w związku z importem towarów.

Ponadto należy wskazać, że ustawodawca przewidział szczególny sposób rozliczenia podatku w przypadku, w którym towar będący przedmiotem instalacji lub montażu na terytorium Polski, opodatkowany na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy, jest jednocześnie towarem opodatkowanym podatkiem od towarów i usług z tytułu jego importu.

I tak, zgodnie z cytowanym wyżej art. 30c ust. 2 ustawy – podstawy opodatkowania przy dostawie towarów, dla których zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 podatnikiem jest nabywca tych towarów, nie ustala się, w przypadku gdy podatek od towarów, które są na terytorium kraju instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, został w całości z tytułu ich importu pobrany od podatnika dokonującego nabycia tych towarów. Jeżeli jednak

kwota podatku z tytułu importu towarów jest niższa od kwoty podatku, jaka byłaby należna z tytułu dostawy tych towarów na terytorium kraju, podatnik dokonujący ich nabycia jest obowiązany do rozliczenia tej różnicy.

Skutkiem zastosowania powyższego przepisu jest brak dwukrotnego opodatkowania jednego towaru, zarówno w związku z wystąpieniem dostawy, dla której podatnikiem jest nabywca, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy, jak i w związku z dokonaniem przez niego importu tego towaru.

Przy czym z przepisu tego wynika, że podstawy opodatkowania z tytułu nabycia towarów instalowanych lub montowanych na terytorium kraju nie ustala się w sytuacji, gdy podatek od nabycia tych towarów został w całości z tytułu ich importu pobrany od podatnika dokonującego nabycia tych towarów.

Zatem z powołanego przepisu art. 30c ust. 2 ustawy wynika, że aby nie ustalać podstawy opodatkowania z tytułu nabycia towarów montowanych lub instalowanych musi nastąpić faktyczne pobranie podatku od nabywcy z tytułu importu tych towarów.

Przepis art. 30c ust. 2 ustawy nie ma zatem zastosowania w przypadku, gdy na poczet dostawy towarów instalowanych lub montowanych, dla których zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 podatnikiem jest ich nabywca, zostaje wpłacona zaliczka. W takim bowiem przypadku, kwota podatku należnego od wpłaconej zaliczki nie została pobrana od podatnika z tytułu importu towarów, który został dokonany już po wpłacie zaliczki.

W tej sprawie, po zapłacie zaliczek na poczet nabycia maszyny z montażem od Dostawcy i rozliczeniu podatku z tego tytułu, zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy, Państwo jako importer dokonają importu tej maszyny i są / będą zobowiązani do zapłaty podatku z tytułu dokonanego importu towaru. Podstawa opodatkowania obejmuje / będzie obejmować całą kwotę wynikającą z umowy zakupu przedmiotowej maszyny.

W konsekwencji, nastąpi dwukrotne opodatkowanie nabytej maszyny, tj. w związku z wystąpieniem dostawy, dla której podatnikiem jest nabywca, o której mowa w art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy – od wartości zapłaconych zaliczek, jak i w związku z dokonaniem importu tego towaru – obejmującego całą wartość nabytej maszyny.

Biorąc zatem pod uwagę treść art. 30c ust. 2 ustawy należy stwierdzić, że w wyniku dokonania przez Państwa importu maszyny i pobrania od Państwa podatku z tego tytułu, Państwo mają / będą mieli prawo do korekty podatku od zapłaconych zaliczek, rozliczonego uprzednio na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy. W wyniku dokonania importu maszyny i zapłaty przez Państwa podatku od tego importu w kwocie obejmującej wartość wpłaconych zaliczek, zastosowanie znajdzie powołany art. 30c ust. 2 ustawy, a zatem w stosunku do zaliczek wpłaconych na poczet nabycia maszyny z montażem, należy dokonać korekty podstawy opodatkowania, a w konsekwencji korekty podatku należnego i naliczonego.

Mając na uwadze treść powołanego art. 30c ust. 2 ustawy, należy zatem zgodzić się z Państwem, że mają / będą mieli Państwo prawo do korekty (in minus) podstawy opodatkowania, a w konsekwencji korekty podatku należnego i naliczonego z tytułu zaliczek zapłaconych na poczet dostawy Maszyny, opodatkowanych na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy. Korekta taka powinna mieć miejsce jedynie w sytuacji, gdy wartość importowanego towaru wraz z wartością wcześniejszych rozliczonych zaliczek przekroczy wartość transakcji (tj. przekroczy wartość wynagrodzenia z tytułu dostawy z montażem).

Przy czym, jak stanowi powołany art. 29a ust. 15a ustawy, w przypadku dostawy towarów, dla której zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 podatnikiem jest ich nabywca, gdy podstawa opodatkowania uległa obniżeniu, korekty tej podstawy dokonuje się w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym zaistniała przyczyna obniżenia podstawy opodatkowania. W analizowanej sprawie, przyczyna ta powstała/powstanie w chwili rozliczenia podatku z tytułu importu Maszyn, w momencie gdy podstawa opodatkowania zostanie pomniejszona o zapłacone zaliczki, na podstawie art. 30c ust. 2 ustawy. Zatem, mając na uwadze obowiązujące przepisy prawa oraz przedstawione okoliczności sprawy należy uznać, że po dokonaniu importu Maszyn powinni Państwo dokonać korekty in minus rozliczenia zapłaconych zaliczek w pliku JPK_V7M składanym za miesiąc, w którym rozliczyli Państwo podatek należny z tytułu importu Maszyn.

Wobec powyższego Państwa stanowisko w zakresie pytania nr 3 jest prawidłowe.

Odnosząc się do Państwa wątpliwości objętych zakresem pytania nr 4 wskazać należy, że prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przysługuje wówczas, gdy zostaną spełnione określone warunki, tzn. odliczenia tego dokonuje podatnik podatku od towarów i usług oraz gdy towary i usługi, z których nabyciem podatek został naliczony, są wykorzystywane do czynności opodatkowanych. Przy czym, ustawodawca zapewnił podatnikowi prawo do odliczenia podatku naliczonego pod warunkiem spełnienia przez niego zarówno tzw. przesłanek pozytywnych, to jest m.in. tego, że zakupy są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych oraz niezaistnienia przesłanek negatywnych, określonych w art. 88 ustawy.

Państwo są zarejestrowanym czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług oraz maszyny nabywane od Dostawców z innych niż Polska krajów Unii Europejskiej oraz z krajów spoza Unii Europejskiej, są/będą wykorzystywane wyłącznie do wykonywania czynności opodatkowanych VAT, tj. do prowadzenia działalności produkcyjnej Państwa Spółki, której efektem jest/będzie sprzedaż opodatkowana VAT na terytorium Polski (w tym lokalna dostawa towarów, wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów czy eksport towarów).

Wobec powyższego, skoro nabywane / importowane towary (Maszyny) są/będą przez Państwa – zarejestrowanego podatnika VAT czynnego wykorzystywane do czynności opodatkowanych, należy uznać, że – zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy – Państwo mają /będą mieli prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o podatek naliczony z tytułu ww. nabycia / importu maszyn.

Jednocześnie wskazać należy, że kwotę podatku naliczonego stanowi kwota podatku należnego z tytułu dostawy towarów, dla której zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 podatnikiem jest ich nabywca.

Jak wynika z ww. przepisów prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy.

W związku z powyższym, prawo do odliczenia podatku VAT z tytułu nabycia maszyn od Dostawców z innych niż Polska krajów Unii Europejskiej, powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych przez Państwa towarów (Maszyn) powstał / powstanie obowiązek podatkowy, pod warunkiem że Państwo uwzględnią kwotę podatku należnego z tytułu tych transakcji, w deklaracji podatkowej, w której są / będą Państwo obowiązani rozliczyć ten podatek (art. 86 ust. 10 ustawy z uwzględnieniem art. 86 ust. 10b pkt 3 ustawy).

Natomiast,prawo do odliczenia podatku VAT z tytułu importu maszyn, powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do importowanych towarów (Maszyn) powstał / powstanie obowiązek podatkowy, nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym Państwo otrzymali / otrzymają dokument celny (art. 86 ust. 10 ustawy z uwzględnieniem art. 86 ust. 10b pkt 1 ustawy.

Wobec powyższego oceniając całościowo Państwa stanowisko w zakresie pytania nr 4 uznałem je za nieprawidłowe.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego, który Państwo przedstawili i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia oraz zdarzenia przyszłego, które Państwo przedstawili i stanu prawnego, który obowiązuje w dniu wydania interpretacji.

Wydana interpretacja dotyczy tylko sprawy będącej przedmiotem Państwa wniosku (zapytania). Inne kwestie przedstawione we wniosku, które nie zostały objęte pytaniami nie mogą być – zgodnie z art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej – rozpatrzone.

Zgodnie z art. 14b § 3 ustawy Ordynacja podatkowa, składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Organ jest ściśle związany przedstawionym we wniosku stanem faktycznym (opisem zdarzenia przyszłego). Ponoszą Państwo ryzyko związane z ewentualnym błędnym lub nieprecyzyjnym przedstawieniem we wniosku opisu stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego. Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, o ile rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie z opisem stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego podanym przez Państwa w złożonym wniosku. W

związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, wydana interpretacja traci swoją aktualność.

Jednocześnie należy podkreślić, że ta interpretacja została wydana na podstawie przedstawionego we wniosku opisu sprawy, co oznacza, że w przypadku, gdy w toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej zostanie określony odmienny stan sprawy, interpretacja nie wywoła w tym zakresie skutków prawnych.

Pouczenie o funkcji ochronnej interpretacji

–Funkcję ochronną interpretacji indywidualnych określają przepisy art. 14k-14nb ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2026 r. poz. 622). Interpretacja będzie mogła pełnić funkcję ochronną, jeśli Państwa sytuacja będzie zgodna (tożsama) z opisem sprawy i zastosują się Państwo do interpretacji.

–Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej:

Przepisów art. 14k-14n Ordynacji podatkowej nie stosuje się, jeśli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej jest elementem czynności, które są przedmiotem decyzji wydanej:

1)z zastosowaniem art. 119a;

2)w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;

3)z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

–Zgodnie z art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej:

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych.

Pouczenie o prawie do wniesienia skargi na interpretację

Mają Państwo prawo do zaskarżenia tej interpretacji indywidualnej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego. Zasady zaskarżania interpretacji indywidualnych reguluje ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t. j. Dz. U. z 2026 r. poz. 143 ze zm.; dalej jako „PPSA").

Skargę do Sądu wnosi się za pośrednictwem Dyrektora KIS (art. 54 § 1 PPSA). Skargę należy wnieść w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia interpretacji indywidualnej (art. 53 § 1 PPSA):

–w formie papierowej, w dwóch egzemplarzach (oryginał i odpis) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Warszawska 5, 43-300 Bielsko-Biała (art. 47 § 1 PPSA), albo

–w formie dokumentu elektronicznego, w jednym egzemplarzu (bez odpisu), na adres Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/wnioski albo /KIS/SkrytkaESP (art. 47 § 3 i art. 54 § 1a PPSA).

Skarga na interpretację indywidualną może opierać się wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną (art. 57a PPSA).

Podstawa prawna dla wydania interpretacji

Podstawą prawną dla wydania tej interpretacji jest art. 13 § 2a oraz art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej.

3.14. I FSK 27/17 - Wyrok NSA

Data orzeczenia	2019-01-15
	orzeczenie prawomocne
Data wpływu	2017-01-09
Sąd	Naczelny Sąd Administracyjny
Sędziowie	Arkadiusz Cudak Bożena Dziełak Izabela Najda-Ossowska /przewodniczący sprawozdawca/
Symbol z opisem	6110 Podatek od towarów i usług
Hasła tematyczne	Podatek od towarów i usług Podatkowe postępowanie
Sygn. powiązane	I FSK 1479/18 - Wyrok NSA z 2021-05-06 III SA/Wa 27/17 - Wyrok WSA w Warszawie z 2018-01-22 I SA/Bk 394/16 - Wyrok WSA w Białymstoku z 2016-10-12
Skarżony organ	Dyrektor Izby Skarbowej
Treść wyniku	Oddalono skargę kasacyjną
Powołane przepisy	Dz.U. 2011 nr 177 poz 1054 art. 19 ust. 11, art. 86 ust 1 i 2 pkt 1 lit. a, art. 88 ust 3a pkt 4 lit a Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług - tekst jednolity Dz.U. 2015 poz 613 art. 120, art. 121 § 1, art. 122,art. 187, art. 188, art. 191 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa - t.j.
Link	http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/AE0C33D66D

Sentencja

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie: Przewodniczący Sędzia NSA Izabela Najda-Ossowska (sprawozdawca), Sędzia NSA Arkadiusz Cudak, Sędzia WSA del. Bożena Dziełak, Protokolant Marek Wojtasiewicz, po rozpoznaniu w dniu 15 stycznia 2019 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej B. S.A. w B. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 12 października 2016 r. sygn. akt I SA/Bk 394/16 w sprawie ze skargi B. S.A. w B. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Białymstoku z dnia 14 marca 2016 r. nr [...] w przedmiocie podatku od towarów i usług za miesiące: styczeń, luty, kwiecień, maj, czerwiec, lipiec, sierpień, październik, listopad i grudzień 2012 r. 1) oddala skargę kasacyjną, 2) zasądza od B. S.A. w B. na rzecz Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Białymstoku kwotę 8.100 (słownie: osiem tysięcy sto) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

Uzasadnienie

1. Skarga kasacyjna B. S.A. w B. (skarżąca/Spółka) dotyczy wyroku z 12 października 2016 r., którym Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku na podstawie art. 151 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 718 ze zm., dalej: P.p.s.a.) oddalił skargę na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Białymstoku z dnia 14 marca 2016 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług za styczeń, luty, kwiecień, maj, czerwiec, lipiec, sierpień, październik, listopad i grudzień 2012 r.

2. Przedstawiając stan sprawy Sąd podał, że decyzją z 18 grudnia 2015 r., utrzymaną w mocy zaskarżoną decyzją, Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w B. dokonał rozliczenia skarżącej podatku od towarów i usług za w.w. okresy kwestionując ocenę przez Spółkę dwóch kwestii:

1) czy wpłaty otrzymane przez skarżącą w styczniu i lutym 2012 roku od spółki B. powinny zostać opodatkowane jako zaliczki zgodnie z art. 19 ust. 11 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. nr 177, poz. 1054 ze zm. dalej: ustawa o VAT); zdaniem organów pomiędzy otrzymaną zapłatą, a przyszłym świadczeniem usług istniał bezpośredni związek o charakterze przyczynowym, stąd otrzymane zaliczki stanowiły wynagrodzenie za wyraźnie określone w umowie usługi, które miały być zrealizowane w określonym czasie; kwoty te zostały zaliczone na poczet ceny, oraz

2) zakwestionowania prawa do odliczenia VAT z faktur wystawionych przez M. sp. z o.o. z uwagi na to, że w części nie dokumentują wykonania usług budowlanych na rzecz skarżącej. Ze zgromadzonego materiału dowodowego wynika, że znaczna część prac nie została wykonana mimo, że ujęte zostały w protokołach procentowego rozliczania robót i

fakturowane przez spółki M. i M.. Spółka M. nie potwierdziła wykonania przedmiotowych prac samodzielnie lub przy pomocy podwykonawcy.

3. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku oddalając skargę podzielił ustalenia faktyczne i prawne organu co do tego, że skarżącej nie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego, zawartego w fakturach sprzedaży VAT wystawionych przez M. sp. z o.o., mających dokumentować wykonanie usług budowlanych na jej rzecz oraz, że wpłaty otrzymane przez skarżącą w styczniu i w lutym od spółki B. winny być opodatkowane zgodnie z art. 19 ust. 11 ustawy o VAT jako zaliczki.

4. Zdaniem Sądu organy prawidłowo ustaliły, wbrew stanowisku skarżącej, że cena wskazana w umowie nie miała charakteru ryczałtowego. Twierdzenia skarżącej, że jako Generalny Wykonawca zainteresowana była wyłącznie osiągnięciem rezultatu, a kosztorys sporządzony został do celów oszacowania ceny umownej, nie mają oparcia w materiale dowodowym i sprzeczne są z podstawowymi zasadami prawidłowej gospodarki ekonomicznej prowadzonej działalności gospodarczej. Sąd podkreślił, że wartość prac niewykonanych w stosunku do wykonanych była trzykrotnie wyższa. Przy wartości całego kontraktu prace niewykonane wynosiły 6.641.685,89 zł i taką kwotę skarżąca zapłaciła mimo wiedzy, iż nie odzwierciedla ona rzeczywiście wykonanych robót. Sąd zauważył, że umowa nie kwalifikuje ceny jako ryczałtu, a więc kwoty bezwzględnie niezmiennej w trakcie trwania kontraktu i oznaczającej niemożność domagania się przez realizującego kontrakt podwyższenia wynagrodzenia. Wręcz przeciwnie, przewiduje, że w przypadku zwiększenia zakresu prac możliwe będzie zwiększenie wynagrodzenia. Gdyby umówiona cena miała charakter ryczałtowy, takie zapisy byłyby zbędne. W ocenie Sądu one dodatkowo potwierdzają, że dla inwestora miało znaczenie, jaki zakres prac zostanie wykonany i za jakiego rodzaju prace będzie opłacał należność w ramach umowy i aneksu.

5. Odnosząc się do zarzutu braku świadomości skarżącej, że jakieś prace mogły nie być wykonane, Sąd stwierdził, że realizacja umowy odbywała się przy udziale inspektora nadzoru, który w imieniu Spółki dokonywał odbioru prac, akceptował protokoły ich zaawansowania stanowiące podstawę wystawienia faktury dla skarżącej. Prezes Zarządu skarżącej, M. W., osobiście potwierdził adnotacją na fakturze końcowej wykonanie prac zgodnie z umową i protokołem zaawansowania, co oznacza, że skarżąca miała obiektywne możliwości kontroli postępu prac i sprawdzenia, czy i jakie prace zostały wykonane.

6. Odnosząc się do charakteru wpłat dokonywanych przez spółkę B. na rzecz skarżącej, Sąd wskazał, że organy podatkowe, w oparciu o analizę umowy pomiędzy spółkami z 10 stycznia 2012 r. oraz aneksu nr 1 ustaliły, że przedmiotowe wpłaty z 12 stycznia 2012 r. z 7 lutego 2012 r. dokonane zostały na rzecz skarżącej pod tytułem "zaliczka". Podlegają w związku z tym obowiązkowi podatkowemu przewidzianemu w art. 19 ust. 11 ustawy o VAT. O charakterze wpłat jako zaliczek zadecydowały następujące okoliczności: usługi wymienione w umowie zostały zdefiniowane w sposób nie budzący wątpliwości, istniał bezpośredni związek o charakterze przyczynowym pomiędzy dokonywanymi wpłatami a świadczeniem usług, opłacone usługi miały być zrealizowane w umówionym czasie wynikającym z umowy, sposób płatności został uregulowany szczegółowo w umowie,

wpłacone zaliczki nigdy nie zostały zwrócone spółce "B.", bowiem zostały zarachowane na wynagrodzenie za usługi tożsame z usługami wskazanymi w umowie z dnia 1 grudnia 2011 r. Sąd podniósł, że gdyby wpłaty stanowiły kwoty gwarancyjne, to zostałyby wpłacone przez spółkę "B.", po drugie obowiązek świadczenia sum gwarancyjnych wynikałby z umowy, po trzecie kwoty gwarancyjne powinny były być zwrócone po ustaniu powodu, dla którego zostały uiszczone. Żadna z powołanych wyżej okoliczności nie zaistniała.

7. Także zarzuty naruszenia prawa materialnego Sąd ocenił jako chybione; zarzut błędnego przyjęcia przez organ, że kwoty wpłacane przez "B." S.A. miały charakter zaliczek sprowadza się w istocie do odmiennej oceny dowodów co do charakteru wpłat. Wobec poprawności przyjęcia przez organ, że dokonane wpłaty są zaliczkami na poczet skonkretyzowanych, określonych i umówionych prac, konieczne było zastosowanie art. 19 ust. 11 ustawy o VAT. Otrzymanie zaliczki wymaga udokumentowania tego zdarzenia w terminie 7 dni, licząc od dnia otrzymania środków, stosowną fakturą. Bezsporne w sprawie jest, że skarżąca tego obowiązku nie dopełniła. Wobec tego zastosowane przez organy podatkowe przepisy art. 19 ustawy o VAT nie budzą wątpliwości co do trafności.

8. W skardze kasacyjnej skarżąca wniosła o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania oraz zasądzenie zwrotu kosztów postępowania według norm przepisanych.

9. Jako podstawy kasacyjne skarżąca powołała :

I. naruszenie przepisów postępowania mające istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:

1) art. 151 w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) P.p.s.a. w zw. z art. 187 oraz art. 188 w zw. z art. 121 § 1 oraz 122 O.p., polegające na błędnej ocenie zaskarżonej decyzji z punktu widzenia jej zgodności z prawem oraz akceptacji pominięcia przez organ obowiązku wyczerpującego zebrania i rozpatrzenia całego materiału dowodowego, tj. niewzięcia pod uwagę wniosków dowodowych zgłaszanych przez skarżącą oraz wybiórcze potraktowanie materiału dowodowego przez:

a) nieuwzględnienie wniosku o przeprowadzenie dowodów z przesłuchania świadków: K. S., W. S., I. W. oraz członka zarządu M. W., podczas gdy ich zeznania mogły okazać się kluczowe dla rozstrzygnięcia sprawy, gdyż posiadali oni informacje dotyczące zakresu prac ustalonego pomiędzy skarżącą a M. sp. z o.o., okoliczności i przyczyn zawarcia umowy za wynagrodzeniem ryczałtowym, braku wpływu skarżącej na wybór podwykonawców, a także wykonania zleconych prac w całości i wymagalności pełnego wynagrodzenia ryczałtowego określonego w umowie, a w konsekwencji mogliby potwierdzić twierdzenia skarżącej,

b) niewzięcie pod uwagę pisemnego oświadczenia E. W. B. oraz zaniechanie przeprowadzenia dowodu z jego przesłuchania, podczas gdy jego zeznania mogły się okazać kluczowe dla rozstrzygnięcia sprawy,

2) naruszenie art. 151 w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) P.p.s.a. w zw. z art. 191, art. 120, 121 oraz art. 122 O.p., polegające na akceptacji błędnych ustaleń faktycznych dokonanych przez organ z naruszeniem zasady swobodnej oceny dowodów tj. sprzecznie z zasadami logiki i doświadczenia życiowego (niedostrzeżenie przez Sąd naruszenia przez organ art. 191 w związku z art. 120, 121 § 1 oraz 122 O.p.), które to naruszenie przejawiało się błędnym przyjęciem, że:

a) umowa zawarta pomiędzy skarżącą a M. sp. z o.o. nie miała charakteru ryczałtowego, podczas gdy ze zgromadzonego materiału dowodowego wynika odmienny wniosek;

b) załącznik nr 4 do umowy, stanowiący Kosztorys Generalnego Wykonawcy zawierał szczegółowy wykaz prac przyjętych do realizacji przez M. sp. z o.o., podczas gdy został sporządzony wyłącznie na potrzeby oszacowania ceny umownej zawartej pomiędzy skarżącą a M. sp. z o.o., gdyż skarżąca nie była zainteresowana wykonaniem poszczególnych prac, a wyłącznie osiągnięciem rezultatu określonego w umowie;

c) skarżąca nie nabyła części usług wskazanych w zakwestionowanych przez organ fakturach VAT, które nie odzwierciedlają rzeczywistego przebiegu zdarzeń gospodarczych a tym samym nie mogą stanowić podstawy odliczenia VAT, podczas gdy przedmiotowe faktury były prawidłowe, zarówno pod względem podmiotowym jak i przedmiotowym, bowiem dokumentowały usługi faktycznie wykonane przez M. sp. z o.o. a skarżącą związane z wykonaniem umowy o roboty budowlane;

d) skarżąca miała obiektywne możliwości kontroli postępu prac oraz sprawdzania, czy i jakie usługi wykonane w protokołach procentowego rozliczenia robót nie zostały zrealizowane przez M. sp. z o.o., podczas gdy Spółka nie zawierała żadnej umowy z tą spółką i nie miała żadnego wpływu na rozliczenia pomiędzy M. sp. z o.o. a M. sp. z o.o.;

e) otrzymane przez skarżącą od Fabryki [...] "B." S.A. kwoty pieniężne wynikające z umowy o współpracy z 1 grudnia 2011 r. mają charakter zaliczek w rozumieniu art. 19 ust. 11 ustawy o VAT, gdyż stanowiły wynagrodzenie za jednoznacznie i wyraźnie określone w umowie usługi, które miały być zrealizowane w określonym czasie, podczas gdy nie można uznać, że wszystkie okoliczności mające znaczenie dla zaistnienia zdarzenia podatkowego zostały niezmiennie i jednoznacznie określone pod względem przedmiotowym, więc skarżąca nie była zobowiązana do wystawienia faktury VAT oraz zaakceptowanie przez Sąd stanu faktycznego błędnie ustalonego przez organ, co doprowadziło do przyjęcia, że skarżącej nie przysługiwało prawo odliczenia VAT z zakwestionowanych przez organ faktur wystawionych przez M. sp. z o.o., dokumentujących wykonanie usług budowlanych. Po drugie błędnie ustalono również, że wpłaty otrzymane przez skarżącą od spółki "B." S.A. w styczniu (1.400,000,00 zł) i lutym (700.000,00 zł) 2012 r. powinny zostać opodatkowane zgodnie z art. 19 ust. 11 ustawy o VAT. Wskazane naruszenia przepisów postępowania miały istotny wpływ na wynik postępowania,

II. naruszenie prawa materialnego, tj.:

1) naruszenie art. 151 w zw. z art. 145 § 1 pkt 1) lit. a) P.p.s.a. w zw. z art. 88 ust. 3a pkt 4) lit. a) w zw. z art. 86 ust. 1 i 2 pkt 1) lit. a) ustawy o VAT przez ich niewłaściwe zastosowanie, polegające na przyjęciu, że skarżącej nie przysługuje prawo do odliczenia VAT naliczonego z faktur nr [...] wystawionych przez M. sp. z o.o., podczas gdy dokumentują one usługi budowlane, które faktycznie zostały wykonane; właściwe zastosowanie ww. przepisów prawa materialnego powinno polegać na zastosowaniu wyłącznie art. 86 ust. 1 ustawy o VAT i jednoczesnej odmowie zastosowania art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) ustawy VAT z uwagi na brak przesłanek warunkujących jego zastosowanie.

2) naruszenie art. 151 w zw. z art. 145 § 1 pkt 1) lit. a) P.p.s.a. w zw. z art. 19 ust. 11 ustawy o VAT w zw. z § 10 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 marca 2011 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia w podatku od towarów i usług w brzmieniu obowiązującym w 2012 r. przez ich niewłaściwe zastosowanie, polegające na przyjęciu, że otrzymanie wpłat przez skarżącą od "B." S.A. w styczniu i lutym 2012 r. skutkowało powstaniem obowiązku podatkowego w stosunku do otrzymanych kwot pieniężnych, podczas gdy przedmiotowe wpłaty nie miały charakteru zaliczek i nie było podstaw do zastosowania w.w. przepisów.

10. W odpowiedzi na skargę kasacyjną organ wniósł o jej oddalenie oraz o zasądzenie zwrotu kosztów postępowania według norm przepisanych.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

11. Skarga kasacyjna nie ma uzasadnionych podstaw. Na wstępie wskazać należy, że na podstawie art. 183 § 1 P.p.s.a., Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, z urzędu uwzględniając jedynie nieważność postępowania, której przesłanki wymienione zostały enumeratywnie w § 2 tego artykułu. Zaskarżony wyrok nie został wydany w warunkach nieważności, stąd do rozpoznania pozostały zarzuty skargi kasacyjnej, które oparte zostały na obu podstawach kasacyjnych przewidzianych w art. 174 P.p.s.a.

12. Na etapie skargi kasacyjnej nadal w sprawie istotą sporu pozostawały ustalenia faktyczne, które legły u podstaw zastosowania przez organ przepisów prawa materialnego (w takiej formie sformułowano zarzut naruszenia prawa materialnego) w zakresie dwóch spornych kwestii:

- czy otrzymane przez Spółkę wpłaty w styczniu 2012 r. (1.400.000 zł) i lutym 2012 r. (700.000 zł) od spółki "B." miały charakter zaliczek, które w efekcie na podstawie art. 19 ust. 11 ustawy o VAT powinny zostać opodatkowane podatkiem od towarów i usług, oraz

- czy faktury wystawione przez M. sp. z o.o. w pełni odzwierciedlały rzeczywiste transakcje.

13. Skarżąca w zarzutach procesowych skargi kasacyjnej, jako naruszone - oprócz przepisów o charakterze wynikowym w postaci art. 151 w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c P.p.s.a., powołała art. 187, art. 188 w związku z art. 120, art. 121 § 1 oraz art. 122 O.p. W

uzasadnieniu zarzutów eksponowała brak zgromadzenia w sprawie kompletnego materiału dowodowego, co wynikało z nieuwzględnienia złożonych przez skarżącą wniosków dowodowych dotyczących przesłuchania wskazanych świadków. Dodatkowo zarzuciła brak prawidłowej oceny materiału dowodowego, który został zgromadzony. Co istotne, zaoferowane przez skarżącą a niezrealizowane w postępowaniu dowodowym wnioski, odnoszą się wyłącznie do ustaleń na okoliczność faktur wystawionych przez M. spółka z o.o.

14. Odnosząc się w pierwszej kolejności do zarzutów związanych z niekwestionowanymi wpłatami otrzymanymi przez Spółkę w styczniu i lutym 2012 r. od Fabryki [...] "B." SA w kwotach: 1.400.000 zł oraz 700.000 zł to, zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, argumentacja skargi kasacyjnej w tym zakresie miała jedynie charakter polemiczny wobec oceny zgromadzonych i przeanalizowanych na tę okoliczność dowodów w postaci dokumentów. Skarżąca nie zarzucała, że w zakresie gromadzenia dowodów związanych z tym ustaleniem obarczone jest wadą niekompletności, jak w przypadku faktur wystawionych przez spółkę M., lecz podważała ocenę niekwestionowanych zapisów umownych.

15. Zgodnie z art. 19 ust 11 ustawy o VAT, w wersji obowiązującej w styczniu i lutym 2012 roku, jeżeli przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi otrzymano część należności, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w tej części. Zdaniem Spółki w zakresie charakteru wpłat, Sąd pierwszej instancji zaakceptował zaskarżonym wyrokiem naruszenia art. 191, art. 120, art. 121 oraz art. 122 O.p. polegające na błędnej ocenie, że istniejące dowody pozwalają na zakwalifikowanie wpłaconych kwot jako zaliczek w rozumieniu art. 19 ust 11 ustawy o VAT przez stwierdzenie, że "stanowiły wynagrodzenie za jednoznacznie i wyraźnie określone w umowie usługi, które miały być zrealizowane w określonym czasie, podczas gdy nie można uznać, że wszystkie okoliczności mające znaczenie dla zaistnienia zdarzenia podatkowego zostały niezmiennie i jednoznacznie określone pod względem przedmiotowym". Tym samym skarżąca dowodziła, że przedmiotowe wpłaty nie miały charakteru jednoznacznego i nie dotyczyły należności o niezmiennej wysokości, albowiem strony mogły w każdym momencie zmienić postanowienia umowy.

16. Dla oceny powyższej argumentacji, która w istocie uzasadnia przede wszystkim zarzut naruszenia art. 191 O.p., należy zestawić niesporne zapisy umowne z treścią przepisu prawa materialnego. Skarżącą i "B." SA w B. łączyła umowa zawarta w pisemnej formie z dnia 1 grudnia 2011 r., uzupełniona aneksem z dnia 10 stycznia 2012 r. W umowie tej, jakkolwiek zatytułowanej ogólnie jako "Umowa o współpracy", strony zawarły konkretne dane jej dotyczące. I tak w § 1 określiły przedmiot umowy w sposób skonkretyzowany (usługi: przygotowania dokumentacji produkcyjnej, wprowadzania i rewizji marszrut technologicznych i "bomów", obsługa zapytań ofertowych, rozwoju parku maszynowego i optymalizacji ustawienia maszyn na hali produkcyjnej Zleceniodawcy, odbioru maszyn i urządzeń – każda usługa została uszczegółowiona). W kolejnych postanowieniach ustalono zasady określenia wynagrodzenia przypasowanego do powyższych usług, zarówno procentowego (§ 4 pkt 1.1.), jak i kwotowego (jako wartość procentową od wartości

wyrobów (§ 4 pkt 1.2. do 1.5.). Następnie strony zawarły 10 stycznia 2012 r. aneks, w którym w § 1 zapisano, że "Dodaje się § 4 ust 4, 5, 6 i 7 o następującej treści:

4. Zleceniodawca dokona na poczet ceny przyszłych usług na rzecz Zleceniodawcy, wpłaty zaliczki w wysokości i terminach określonych poniżej:

4.1 1 400 000 (jednego miliona, czterystu tysięcy złotych) do dnia 12 stycznia 2012 roku

4.2 700 000 (siedmiuset tysięcy złotych) do dnia 10 lutego 2012 roku

W pkt 5 zapisano, że "Kwota zaliczki określona w § 4 ust 4 będzie rozliczona między stronami w okresie od 01 marca 2012 do 28 lutego 2013 roku, w kwotach uzgodnionych pomiędzy stronami."

17. Dodatkowo niesporną w sprawie okolicznością było ustalenie, że w tytułach wpłat bankowych, przesłane kwoty wpłacający określił jako "zaliczki". Nadto organ w zaskarżonej decyzji podkreślił, że skarżąca sama niekonsekwentnie określała charakter otrzymanych wpłat; w piśmie z 26 czerwca 2015 r. skierowanym do Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w B. wskazała, że "Udzielone zaliczki [...] były przeznaczone na poczet przyszłych świadczonych usług przez B. SA i brak jest możliwości powiązania wpłaty z konkretną transakcją". Następnie, w zastrzeżeniach do protokołu kontroli Spółka zmieniła zdanie twierdząc, że wpłacone kwoty nie miały charakteru zaliczek, lecz jedynie stanowiły świadczenie gwarancyjne wykonania umowy i stanowisko to podtrzymała wypowiadając się w sprawie zebranego materiału dowodowego.

18. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego z treści zgromadzonych w aktach dokumentów wynika uzasadnienie dla stanowiska organu, zaaprobowanego przez Sąd pierwszej instancji, o istnieniu bezpośredniego związku przyczynowego pomiędzy przedmiotowymi wpłatami a skonkretyzowanymi usługami, jako czynnościami opodatkowanymi. Powyższe wnioski nie pozostają w sprzeczności ze stanowiskiem Spółki, która wskazywała na gwarancyjny charakter wpłat. Nie ma bowiem kolizji pomiędzy potraktowaniem wpłaty jako zaliczki na poczet wykonania usług a gwarancyjnym charakterem takiej należności. Bez wątpienia uzyskanie przedpłaty w formie zaliczki stanowi równocześnie zabezpieczenie dla świadczącego usługi, że zostanie zapłacona należność a dla usługobiorcy, że dodatkowo wzmocnił obowiązek świadczenia przez wykonawcę.

19. Jakkolwiek zaliczki na poczet wykonania usług opisanych w umowie z 1 grudnia 2011 r. odnosiły się do całego szeregu szczegółowo opisanych usług a nie konkretnej, wybranej z ich katalogu, to nie można zaakceptować zarzutu skarżącej, że były one niesprecyzowane, czy nieokreślone, a wpłata na poczet ich wykonania z tego tytułu nie może przyjąć postaci zaliczki. Strony, co jest także w sprawie niesporne, nie miały wątpliwości, w jaki sposób rozliczyć dokonane wpłaty przy ostatecznym rozliczeniu przedmiotowych usług. W efekcie Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że zarzuty skargi kasacyjnej o naruszeniu przez Sąd pierwszej instancji art. 151 w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c P.p.s.a. w powiązaniu z art. 191, art. 120, art. 121 i 122 O.p. zwalczające ustalenie o zaliczkowym charakterze

przedmiotowych wpłat, nie zasługiwały na uwzględnienie. Nierozbudowane uzasadnienie skargi kasacyjnej w tym zakresie wskazuje, że są one jedynie wyrazem braku akceptacji stanowiska organów i sprowadzało się do polemiki z oceną, że "określenie wpłaty w omawianym przypadku miało charakter jednoznaczny", co Spółka prezentowała uzasadniając zarzuty naruszenia art. 145 § 1 pkt 1 lit. a P.p.s.a. w związku z art. 19 ust 11 ustawy o VAT oraz § 10 ust 1 rozporządzenia podnosząc ich nieprawidłowe zastosowanie.

20. Abstrahując od utrwalonego stanowiska, że zarzutami naruszenia prawa materialnego nie można skutecznie podważać ustaleń faktycznych, wskazać należy, że powołane przez skarżącą orzeczenia sądów administracyjnych nie podważają prawidłowości zastosowania przy ustalonym stanie faktycznym, w.w. przepisów materialnoprawnych. Nie podważono bowiem, uzasadnionego niekwestionowanymi dowodami, ustalenia, że wszystkie okoliczności przyszłych usług były znane w momencie dokonywania wpłat stąd zastosowanie powołanych przepisów uznać należało za uzasadnioną konsekwencję tych ustaleń. Okoliczność, że strony mogły dokonać weryfikacji usług, co jest zwykle zawsze możliwe, nie zmienia powyższej oceny, która skutkowałaby jedynie koniecznością korygowania rozliczeń.

21. Odnosząc się do drugiej, spornej w sprawie kwestii – pozbawienia Spółki w określonym zakresie podatku naliczonego z faktur wystawionych na rzecz Spółki przez M. spółka z o.o., Naczelny Sąd Administracyjny ocenił, że zarzuty skargi kasacyjnej w tym zakresie także nie zasługują na uwzględnienie. Podkreślenia przy tym wymaga, że w istocie argumentacja dotycząca tej kwestii zdominowała zarzuty i uzasadnienie skargi kasacyjnej.

22. W zakresie tego ustalenia skarżąca, podnosząc naruszenie zaskarżonym wyrokiem art. 145 § 1 pkt 1 lit. c P.p.s.a. w powiązaniu z art. 187, art. 188, art. 121 § 1, art. 122, art. 120 O.p., eksponowała przede wszystkim pominięcie jej wniosku dowodowego o przesłuchanie wskazanych świadków na okoliczność "przyczyn zawarcia umowy za wynagrodzeniem ryczałtowym, braku wpływu Skarżącej na wybór podwykonawców, a także wykonania zleconych prac w całości i wymagalności pełnego wynagrodzenia ryczałtowego określonego w umowie". Na tle tego niezrealizowanego wniosku dowodowego, jak i zapisów w dokumentach przygotowujących proces budowlany, Spółka podkreślała swój brak zaangażowania w przebieg i kontrolę prac wykonawcy, na rzecz zainteresowania wyłącznie efektem końcowym, który został ostatecznie zrealizowany. Na tym tle w istocie nie przeczyła brakowi wiedzy co do zakresu prac wykonanych/zaniechanych przez podwykonawców w tym przez spółkę M., z uwagi na zainteresowanie określonym efektem końcowym, co wyraża się w stwierdzeniu skargi kasacyjnej, że "z treści umowy wynika, iż celem Skarżącej było osiągnięcie pewnego rezultatu w postaci otrzymania nieruchomości gotowej do prowadzenia inwestycji. Za rezultat przewidziano cenę ryczałtową nie wskazując wynagrodzenia jednostkowego za poszczególne roboty, czy etapy. Natomiast kosztorys został sporządzony wyłącznie na potrzeby określenia szacowanego zakresu prac i określenia zaawansowania projektu na potrzeby określenia szacowanego zakresu prac i określania zaawansowania projektu na potrzeby rozliczeń częściowych (miał charakter pomocniczy). Jako że wynagrodzenie zostało określone ryczałtowo bez znaczenia dla

Skarżącej był fakt, jakie wynagrodzenie było ustalane pomiędzy Generalnym Wykonawcą a podwykonawcami oraz w jaki sposób i za pomocą jakich wykonawców były realizowane roboty".

23. Jakkolwiek obowiązkiem organów pozostaje działanie na rzecz zgromadzenia, przeprowadzenia i wszechstronnej oceny całego materiału dowodowego, w czym mieści się także konieczność przeprowadzenia na wniosek strony dowodu na okoliczności mające znaczenie dla sprawy, to stanie faktycznym sprawy uwzględnić należy zakres niespornych okoliczności, które nie wymagają wykazywania ich w postępowaniu dowodowym. W tym kontekście podkreślenia wymaga, że z całokształtu wypowiedzi skarżącej wynika, iż nie kwestionuje ona ustalenia, że nie wykonano części prac. Podkreśla jednocześnie, że osiągnięty został oczekiwany przez nią efekt końcowy i była to wystarczająca przesłanka do zapłacenia całej należności, którą ustalono z wykonawcą, stąd broni zasadności dokonanych zapłat. Z tego tytułu skarżąca podkreślała, że Kosztorys Generalnego Wykonawcy służył jedynie skalkulowaniu inwestycji jako całości na potrzeby ustalenia w umowie wysokości wynagrodzenia, sama umowa zaś "nie przewidywała zapłaty wynagrodzenia za poszczególne prace, ani też postanowień pozwalających na obniżenie wynagrodzenia za poszczególne prace"

24. W konsekwencji pisemne oświadczenie i ewentualne przesłuchanie E. W. B. nie miało istotnego znaczenia w sprawie, a skarżąca w postępowaniu podatkowym nie składała nawet wniosku o przesłuchanie tego świadka. Dowód ten wiązał się z ustaleniem, że nie wykonano prac związanych z załadunkiem i wywozem gruntu. W ocenie organu jedyną ziemią, na wywóz której znajdują się dowody (zlecenia, faktury,) była glina wywieziona przez A. D. i firmę E., lecz – zgodnie ze stanowiskiem skarżącej – kwestie te leżały w gestii wykonawcy, poza zainteresowaniem Spółki.

25. Sąd pierwszej instancji zaakceptował ustalenie o wartości i zakresie niewykonanych pozycji z Kosztorysu Generalnego Wykonawcy, prezentując na stronie 4 i 5 uzasadnienia ustalenia w tym zakresie. Wskazują one, że łączna wartość niewykonanych usług, ujęta w protokołach procentowego rozliczenia prac, sporządzanych przez Generalnego Wykonawcę po pomniejszeniu o rabat wyniosła 6.641.686,24 zł (netto). Przedmiotowe protokoły stanowiły podstawę do wystawienia faktur VAT przez spółkę M. na rzecz skarżącej. Tymczasem łączna kwota wynagrodzenia za roboty budowlane według umowy wyniosła 9.084.000 zł. W efekcie wartość prac niewykonanych stanowiła większą część tej kwoty.

26. Twierdzenie skarżącej zawarte w skardze kasacyjnej, że "Nie można zgodzić się również z twierdzeniem Sądu, że Skarżąca miała obiektywne możliwości kontroli postępu prac i sprawdzania czy oraz jakie prace zostały wykonane. Sąd błędnie uznał, iż skoro realizacja umowy odbywała się przy udziale inspektora nadzoru inwestorskiego Igora Wrotnego, to Skarżąca miała pełną świadomość w zakresie faktycznie wykonanych prac na inwestycji, a co za tym idzie faktycznej ich wartości" pozostaje nieuzasadnione. Jednocześnie trudno zaakceptować, jako nie budzące wątpliwości, stanowisko, że reprezentujący inwestora inspektor nadzoru nie miał pojęcia, że tak szeroki zakres prac (blisko 75%) nie został w ogóle wykonywany na budowie. Brak takiej wiedzy u inspektora nadzoru obciąża skarżącą,

w imieniu której działał. Niesporne jest, że z wpisów w dzienniku budowy wynika, że inspektor nadzoru dokonywał odbioru wykonywanych prac wykazywanych w protokołach procentowego zaawansowania prac, które stanowiły następnie podstawę do wystawienia faktury.

27. Działanie Spółki, która stara się wykazać konieczność zapłaty znacząco zawyżonej kwoty, znajduje racjonalne uzasadnienie jeśli uwzględnić niesporną okoliczność, że grunt, którego dotyczyły analizowane prace budowlane, nabyty od miasta B., od początku przeznaczony był do dalszej sprzedaży a wartość poczynionych nakładów stanowiła koszt uzyskania przychodu z tytułu tej transakcji. Takiej oceny dokonał Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku w decyzji z dnia 14 marca 2016 r. w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych za 2012 r. Co istotne decyzja ta została pozytywnie oceniona przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku wyrokiem z 12 października 2016 r. Z urzędu znana jest Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu okoliczność, że wyrokiem z dnia 11 stycznia 2019 roku, sygn akt II FSK 40/17 oddalona została skarga kasacyjna Spółki od tego wyroku.

28. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego zarzuty procesowe skargi kasacyjnej, które polegały na podważaniu prawidłowości przeprowadzonego w sprawie postępowania dowodowego, głównie z powodu zaniechania przesłuchania świadków, były niezasadne. Zgromadzony materiał dowodowy, przede wszystkim w postaci dokumentów związanych z przygotowaniem i realizacją umowy pomiędzy skarżącą a M. spółka z o.o. w konfrontacji z wynikiem czynności przeprowadzonych u Generalnego wykonawcy, był wystarczający, by ustalić okoliczność, że znaczny zakres prac opisanych w Kosztorysie Generalnego Wykonawcy nie został wykonany. Jak wskazano to wyżej, z argumentacji uzasadnienia skargi kasacyjnej wynika, że jakkolwiek skarżąca nie akceptuje ustaleń co do zakresu wykonanych prac, to nie oferuje dowodów na okoliczność, że zostały jednak wykonane, lecz przede wszystkim eksponuje swój brak zainteresowania tą kwestią z uwagi na to, że "celem Skarżącej było osiągnięcie pewnego rezultatu w postaci otrzymania nieruchomości gotowej do prowadzenia inwestycji". Jako konsekwencję tak określonego celu, skarżąca starała się wykazywać, że postanowienia umowne podporządkowane były temu celowi, co sugeruje stanowisko, że skarżąca akceptowała obowiązek zapłaty całej należności wynikającej z umowy, bez względu na zakres prac wykonanych wg. Kosztorysu, który je uzasadniał. Nie powoływała się w sprawie na to, by formułowała wobec jakiegoś podmiotu roszczenia z tytułu tak znacznego zawyżenia wartości koniecznych prac. Pozostawienie natomiast tej kwestii poza zainteresowaniem Spółki jest nieprzekonywujące i mało racjonalne z puntu widzenia postępowania podmiotu gospodarczego. W efekcie zasadnie organy, co zaakceptował Sąd pierwszej instancji, uznały że zapisy umowne nie dają podstaw do oceny, że skarżąca nie miała podstaw do bieżącego kontrolowania i rozliczania wykonanych prac, nawet według ich procentowego zaawansowania. Zarząd spółki był świadomy, iż usługi wykazane w protokołach procentowego rozliczania robót nie zostały zrealizowane i mając wiedzę w tym przedmiocie, a co za tym idzie wiedząc o faktycznej ich wartości, Spółka nie odmówiła odbioru robót i przyjęła faktury wystawione przez M., co wskazuje, że świadomie akceptowała zawyżenie wartości usług.

29. Mając na uwadze powyższe, Naczelny Sąd Administracyjny uznał za nieuzasadnione zarzuty sformułowane na podstawie art. 174 pkt 2 P.p.s.a. w pkt 1 i 2. Wobec braku skutecznego podważenia ustalonego stanu faktycznego uzasadniony pozostawał dla oceny zarzutów materialnoprawnych wniosek, że przedmiotowe faktury w części nie odzwierciedlały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, wobec czego Spółce nie przysługiwało prawo do odliczenia zawartego w nich podatku naliczonego. W tym zakresie w skardze kasacyjnej powołano, jako naruszony art. 88 ust 3a pkt 4 lit a w związku z art. 86 ust 1 i 2 pkt 1 lit. a ustawy o VAT. Skarżąca zarzuciła naruszenie tych przepisów w formie ich nieprawidłowego zastosowania. Taka postać naruszenia pozostaje integralnie związana z ustaleniami stanu faktycznego sprawy. Skoro ustalenia te nie zostały skutecznie podważone zarzutami skargi kasacyjnej, zarzuty błędnego zastosowania prawa materialnego nie mogły zostać uwzględnione.

30. Mając na uwadze przedstawioną wyżej argumentację, Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną na podstawie art. 184 P.p.s.a. O kosztach postępowania kasacyjnego orzekł na podstawie art. 204 pkt 2 w związku z art. 205 § 2 P.p.s.a. w związku z § 2 pkt 7 w związku z § 14 ust. 1 pkt 2 lit. a rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 5 listopada 2015r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych (Dz. U. 2015 r., poz. 1804, ze zm.).

3.15. I SA/Bk 394/16 - Wyrok WSA w Białymstoku

Data orzeczenia	2016-10-12
	orzeczenie prawomocne
Data wpływu	2016-04-13
Sąd	Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku
Sędziowie	Andrzej Melezini /przewodniczący/ Jacek Pruszyński Małgorzata Anna Dziemianowicz /sprawozdawca/
Symbol z opisem	6110 Podatek od towarów i usług
Hasła tematyczne	Podatek od towarów i usług Podatkowe postępowanie
Sygn. powiązane	I FSK 1479/18 - Wyrok NSA z 2021-05-06 I FSK 27/17 - Wyrok NSA z 2019-01-15 III SA/Wa 27/17 - Wyrok WSA w Warszawie z 2018-01-22
Skarżony organ	Dyrektor Izby Skarbowej
Treść wyniku	Oddalono skargę
Powołane przepisy	Dz.U. 2011 nr 177 poz 1054 art. 19 ust. 11, art. 86 ust. 1 i 2, art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług - tekst jednolity Dz.U. 2012 poz 749 art. 122, art. 187 par. 1, art. 191 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa - tekst jednolity.
Link	http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4587B37E15

Sentencja

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku w składzie następującym: Przewodniczący sędzia WSA Andrzej Melezini, Sędziowie SO del. do WSA Małgorzata Anna Dziemianowicz (spr.), WSA Jacek Pruszyński, Protokolant st. sekretarz sądowy Marta Anna Lawda, po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 12 października 2016 r. sprawy ze skargi B. S.A. w B. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w B. z dnia [...] marca 2016 r. nr [...] w przedmiocie podatku od towarów i usług za miesiące: styczeń, luty, kwiecień, maj, czerwiec, lipiec, sierpień, październik, listopad i grudzień 2012 r. oddala skargę.

Uzasadnienie

Zaskarżoną do Sądu decyzją z dnia [...] marca 2016 r. nr [...] Dyrektor Izby Skarbowej w B. utrzymał w mocy decyzję Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w B. z dnia [...] grudnia 2015 r. nr [...], w której rozliczono B. S.A. w B. (dalej jako Spółka, skarżąca) podatek od towarów i usług za styczeń, luty, kwiecień, maj, czerwiec, lipiec, sierpień, październik, listopad i grudzień 2012 r.

Organ odwoławczy wskazał na dwa sporne zagadnienia w sprawie, tj. 1) czy Spółka z tytułu otrzymania wpłat w styczniu (1.400.000 zł) i lutym (700.000 zł) 2012 r. od spółki B. powinna je opodatkować jako zaliczki na podstawie art. 19 ust. 11 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. nr 177, poz. 1054 ze zm. – dalej w skrócie: "u.p.t.u.") oraz 2) czy zasadnie organ pierwszej instancji zakwestionował uprawnienia Spółki do odliczenia podatku naliczonego z faktur VAT ([...] z [...] września 2012 r., [...] z [...] października 2012 r., [...] z [...] października 20112 r., [...] z [...] listopada 2012 r, [...] z [...] grudnia 2012 r.), wystawionych przez M. sp. z o.o.

W zakresie pierwszego zagadnienia organ zwrócił uwagę, że w dniu [...] grudnia 2011 r. Spółka zawarła umowę z F. S.A., której przedmiotem była współpraca polegająca na wykonaniu przez Spółkę usług dotyczących: przygotowanie dokumentacji produkcyjnej, wprowadzenia i rewizji marszrut technologicznych i "bomów", obsługi zapytań ofertowych, rozwoju parku maszynowego i optymalizacji ustawienia maszyn na hali produkcyjnej B. S.A., odbioru maszyn i urządzeń w zakładzie produkcyjnym zleceniodawcy. W dniu [...] stycznia 2012 r. do w/w umowy zawarto aneks nr 1 wprowadzający zapisy, na podstawie których spółka B. zobowiązała się do wpłaty zaliczek na poczet usług wykazanych w umowie w wysokości: 1.400.000 zł w terminie do [...] stycznia 2012 r., 700.000 zł w terminie do [...] lutego 2012 r. podlegających rozliczeniu

w okresie od [...] marca 2012 r. do [...] lutego 2013 r. Z wyciągów z rachunku bankowego skarżącej Spółki wynika, że zgodnie z postanowieniami umowy otrzymała ona w/w kwoty odpowiednio w dniach [...] stycznia 2012 r. i [...] lutego 2012 r. W treści przelewów wskazano, że wpłaty zostały dokonane tytułem zaliczki.

W ocenie organu w umowie zawartej pomiędzy Spółką, a B. S.A. usługi zostały określone w sposób wyraźny. Pomiędzy otrzymaną zapłatą,

a przyszłym świadczeniem usług istniał bezpośredni związek o charakterze przyczynowym. Otrzymane zaliczki stanowiły wynagrodzenie za jednoznaczne

i wyraźnie określone w umowie usługi, które miały być zrealizowane w określonym czasie. Analiza w/w umowy pozwala na stwierdzenie elementów istotnych przyszłej transakcji tj.: rodzaj usług, ceny, formy rozliczenia, czy warunków wykonania.

W piśmie z dnia [...] czerwca 2015 r. Spółka jednoznacznie wskazała faktury VAT,

w których rozliczono przedmiotowe zaliczki. Usługi wykazane w treści załączonych do akt sprawy faktur VAT, są tożsame z usługami wskazanymi w umowie z dnia

[...] grudnia 2011 r. Strony transakcji wypełniły warunki umowy tj. Spółka w zamian za otrzymane zaliczki zrealizowały usługi wykazane w umowie, których wykonanie potwierdzają wystawione faktury sprzedaży na rzecz B. S.A.

Zdaniem Dyrektora Izby Skarbowej, w powyższych okolicznościach sprawy organ pierwszej instancji prawidłowo przyjął, że otrzymane kwoty przed wykonaniem usług były zaliczkami i że obowiązek podatkowy nastąpił z dniem otrzymania kwot zapłaconych przez spółkę B. tj. w styczniu i lutym 2012 r.

W ocenie organu nie można uznać, że wpłacone przez spółkę B. kwoty miały charakter gwarancyjny - zabezpieczający wykonanie transakcji w sytuacji, gdy kwoty te zostały zaliczone na poczet ceny i nie zostały zwrócone. Ze stanu faktycznego sprawy nie wynika, aby zamiarem stron była gwarancja wykonania umowy. Dowody świadczą o tym, że były to zapłaty za część należności na poczet przyszłych transakcji, które podlegają opodatkowaniu zgodnie z art. 19 ust. 11 u.p.t.u.

Dyrektor Izby Skarbowej podzielił również stanowisko organu pierwszej instancji, że kwestionowane faktury sprzedaży wystawione przez M. sp. z o.o. w części nie dokumentują wykonania usług budowlanych na rzecz skarżącej Spółki.

Zgodnie z umową z dnia [...] września 2012 r. skarżąca zleciła spółce M. wykonanie na nieruchomości w B. niwelacji terenu, podbudowy pod obiekty inwestycyjne, osadzenie podziemnych żelbetonowych zbiorników retencyjnych m.in. na podstawie Kosztorysu Generalnego Wykonawcy, będącego integralną częścią umowy. Strony ustaliły że rozliczenie za wykonanie przedmiotu umowy będzie odbywało się na podstawie faktur częściowych VAT oraz faktury końcowej VAT. Podstawę do wystawienia faktury będzie stanowił Protokół Zaawansowania Robót. Przed zawarciem umowy z firmą M. na zlecenie skarżącej sporządzono Kosztorys Inwestorski, zawierający szczegółowe pozycje przyjęte do wykonania, wskazując ich ilość, cenę i wartość. Zawarte w nim zapisy co do rodzaju i ilości usług odpowiadają treści Kosztorysu Generalnego Wykonawcy. Kosztorys Inwestorski w

zakresie pozycji przyjętych do wykonania jest również zgodny z protokołami procentowego odbioru prac.

W wyniku czynności przeprowadzonych w spółce M. (Generalny Wykonawca) ustalono, że wykonała prace zgodnie z poz. 1.1, 1.2, 1.3 i 4 kosztorysu ofertowego przy pomocy następujących podwykonawców: firma Handlowo Usługowa A. D., "Ś.", E., R. S.A. Pozostałe prace występujące w kosztorysie - jak wskazała spółka M. - wykonał także podwykonawca M. sp. z o.o. Zlecone spółce M. prace zawierały się w Kosztorysie Generalnego Wykonawcy odpowiednio pod poz. 1.4-1.10 oraz 2, 3. Rozliczenie za wykonanie przedmiotu umowy odbywało się na podstawie faktur częściowych i faktury końcowej VAT, wystawianych przez spółkę M. w oparciu o protokoły procentowego zaawansowania robót, a także na podstawie potwierdzonego przez przez Generalnego Wykonawcę Protokołu Odbioru Końcowego Przedmiotu Umowy. Rozliczenia wykonanych robót w protokołach dokonano procentowo.

Zdaniem organu odwoławczego, analiza zabranego materiału dowodowego wskazuje, że prace wykazane w pkt 1.4 i 1.5 Kosztorysu Generalnego Wykonawcy nie zostały wykonane. Pomimo braku realizacji usług związanych z załadunkiem

i wywozem ziemi oraz zakupem i dowozem materiałów sypkich, a także odwodnieniem terenu, usługi te ujmowane były w protokołach procentowego rozliczania robót i fakturowane przez spółki M. i M. Spółka M. w piśmie z dnia [...] września 2015 r. nie potwierdziła, iż wykonała przedmiotowe prace samodzielnie lub przy pomocy podwykonawcy; wskazała, że wywozu gruntu dokonał J. L.

Za sprzeczne z ustalonym stanem faktycznym organ uznał wyjaśnienia

i zeznania prezesa zarządu spółki B., który wskazał, że na jego zlecenie firma ukraińska wywiozła 30.000 m3 ziemi i w związku z tą usługą nie były wystawiane żadne faktury, bądź inne dokumenty. J. L. nie był w stanie przedstawić żadnych dowodów, czy też wskazać świadków mogących potwierdzić wykonanie tych usług. Zdaniem organu odwoławczego materiał dowodzi, że prace z niwelacją terenu prowadziły polskie firmy, pracujące na zlecenie M. i I. Spółka M. nie podała żadnych informacji na temat tych usług, w tym jakimi środkami transportu i gdzie wywieziono ziemię oraz nie wyjaśniła w jaki sposób udokumentowano wydanie ziemi i kto ją odebrał. Nie podała również ilości oraz rodzaju wywiezionej ziemi. Natomiast skarżąca Spółka w piśmie z dnia [...] lipca 2015 r. wyjaśniła, że nie ma żadnej wiedzy na temat prac związanych z realizacją tych usług. W ocenie organu jedyną ziemią, na wywóz której znajdują się dowody (zlecenia, faktury,) była glina wywieziona przez A. i firmę E.

W świetle stwierdzonych okoliczności organ uznał, że łączna wartość i zakres prac niewykonanych odpowiada pozycjom z Kosztorysu Generalnego Wykonawcy: 1.4 - roboty wykonane koparkami w gruncie kat.III z transportem urobku na odległość do 1 km; 1.5 - nakłady uzupełniające za każde dalsze rozpoczęte 0,5 km transportu ponad 1 km do 15 km samochodami samowyładowczymi; 1.6 - roboty ziemne koparkami z transportem urobku,

zakup i przywóz ziemi 2591,25 m3; 1.7 - nakłady uzupełniające, przywóz ziemi (transport 1-15 km) 2591,25 m3; 1.8 - nakłady uzupełniające - dowóz piasku z odległości 15 km - 2280 m3; 2.11 - podkłady z ubitych materiałów sypkich w budownictwie przemysłowym na podłożu gruntowym 25.555,75 m3; 2.12 - nakłady uzupełniające - dowóz piasku z odległości 15 km - 25.555,75 m3; 3.17 - wykonanie 292,5 m3 podkładów betonowych o grubości 15 cm na podłożu gruntowym; 3.21 – roboty ziemne wykonywane koparkami z transportem urobku samochodami samowyładowczymi na odległość do 1 km - zakup i przywóz piasku; 3.22 - nakłady uzupełniające, transport 1-15 km samochodami samowyładowczymi - przywóz ziemi; 3.25 - odwodnienie wykopu. Łączna wartość niewykonanych prac z pozycji 2.11-2.12 (podłoża pod inwestycję) Kosztorysu Generalnego Wykonawcy wynosi 2.412.462,81 zł. Organ pierwszej instancji błędnie wskazał wartość tych prac jako 2.232.462,84 zł. Jednak prawidłowo wskazał w wyliczeniach końcowych wartość nienależnie odliczonego podatku.

Powyższe ustalenia w sprawie dowodzą zdaniem Dyrektora Izby Skarbowej, że łączna wartość niewykonanych usług, ujęta w protokołach procentowego rozliczenia prac, sporządzanych przez Generalnego Wykonawcę po pomniejszeniu

o rabat wyniosła 6.641.686,24 zł (netto). Przedmiotowe protokoły stanowiły podstawę do wystawienia faktur VAT przez spółkę M. na rzecz skarżącej. Wobec ustalonego stanu faktycznego zasadnym jest stwierdzenie, że przedmiotowe faktury w części nie odzwierciedlają rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, wobec czego Spółce nie przysługiwało prawo do odliczenia zawartego w nich podatku naliczonego. Wykładnia przepisu art.88 ust. 3a pkt 4 lit.a u.p.t.u. prowadzi do wniosku, że prawo do odliczenia podatku naliczonego dotyczy jedynie faktur stwierdzających faktycznie zrealizowane czynności (sprzedaż towarów, czy świadczenie usług), sama faktura nie tworzy zaś prawa do odliczenia VAT w niej wykazanego.

W ocenie organu, zarząd Spółki był świadomy, iż usługi wykazane

w protokołach procentowego rozliczania robót nie zostały zrealizowane. Wszystkie prace realizowane w związku z inwestycją podlegały bezpośredniej kontroli inspektora nadzoru inwestorskiego inż. Igora Wrotnego, który w imieniu Spółki dokonywał ich odbioru, akceptując protokoły prac, będące podstawą do wystawienia faktury. Jak wynika z pisma Spółki z dnia [...] września 2015 r. akceptacji przyjęcia

do rozliczenia faktur wystawionych z tytułu prac budowlanych dokonywał Prezes Zarządu M. W. na podstawie protokołów procentowego zaawansowania prac. Spółka jako inwestor miała możliwość sprawdzenia, czy zlecone prace zostały wykonane, lecz tego nie uczyniła. Mając wiedzę na temat zakresu faktycznie wykonanych prac, a co za tym idzie faktycznej ich wartości, nie odmówiła odbioru robót i przyjęła faktury wystawione przez M., co wskazuje, że świadomie akceptowała zawyżenie wartości usług. Zgodnie z umową Spółce przysługiwało prawo odmowy potwierdzenia w protokołach zaawansowania robót, tych prac, które zostały wykonane niezgodnie z umową, dokumentacją, wskazówkami Inwestora lub wpisem do Dziennika Budowy (§ 5 pkt 2). Dodatkowo o braku należytej staranności

mogą świadczyć wyjaśnienia Strony, która podnosi, że interesował ją wyłącznie rezultat, a nie wykonanie poszczególnych prac wykazanych w kosztorysie.

Odnosząc się do zarzutów odwołania Dyrektor Izby Skarbowej wskazał, że w umowie, zawartej między spółkami B., a M. nie występują zapisy świadczące od tym, że ustalono wynagrodzenie ryczałtowe. Organ uznał, że twierdzenia Spółki, iż czynności wymienione w Kosztorysie nie miały znaczenia dla rozliczenia nie mają pokrycia w zaistniałym stanie faktycznym. Wbrew twierdzeniu Strony umowa zawiera zapisy dopuszczające zmianę wynagrodzenia w przypadku zwiększenia zakresu prac ponad te, które ustalono (§ 4 pkt 3 umowy).

Odnosząc się do wniosku o dopuszczenie dowodu z zeznań: K. S. - Dyrektora spółki M., W. S.- Prezesa Zarządu "I." sp. z o.o., I. W. oraz M. W. - Członka Zarządu skarżącej, organ odwoławczy uznał, że – wskazane przez Stronę okoliczności, które miałyby być ustalone w drodze przesłuchania wskazanych świadków (tj. zakres prac ustalonych pomiędzy skarżącą a M., sposobu ustalenia i wysokości wynagrodzenia za zlecone prace, sposobu rozliczania prac na podstawie protokołów, przyczyn zawarcia umowy z M. za wynagrodzeniem ryczałtowym, braku wpływu skarżącej na wybór podwykonawców, wykonania przez M. zleconych prac w całości, wymagalności całości wynagrodzenia określonego umową) – zostały stwierdzone innymi dowodami lub nie mają znaczenia dla sprawy.

W skardze do Sądu i piśmie ją uzupełniającym pełnomocnik Spółki zarzucił:

1) naruszenie przepisów postępowania mające wpływ na wynik sprawy, tj.:

a) art. 187 § 1 oraz art. 191 o.p. poprzez dokonanie błędnych ustaleń faktycznych oraz błędnej oceny zgromadzonego materiału dowodowego, co

w rezultacie doprowadziło do bezpodstawnego przyjęcia, m.in. że: (-) pomiędzy stronami nie zostało ustalone wynagrodzenie ryczałtowe a załącznik nr 4 do umowy stanowiący Kosztorys Generalnego Wykonawcy zawierał szczegółowy wykaz prac przyjętych do realizacji przez M. sp. z o.o., podczas gdy został sporządzony wyłącznie na potrzeby oszacowania ceny umownej zawartej pomiędzy skarżącą

a M. sp. z o.o., gdyż skarżąca nie była zainteresowana wykonaniem poszczególnych prac, a wyłącznie osiągnięciem rezultatu określonego w umowie;

(-) skarżącej była znana okoliczność, iż usługi wykonane w protokołach procentowego rozliczenia robót nie zostały zrealizowane przez M. sp. z o.o., podczas gdy skarżąca nie zawierała żadnej umowy z rzeczoną spółką i nie miała żadnego wpływu na rozliczenia dokonywane pomiędzy M. sp. z o.o.

a M. sp. z o.o., (-) w umowie zawartej pomiędzy Skarżącą a M. sp.

z o.o. nie występują zapisy świadczące o tym, że za roboty ustalono wynagrodzenie ryczałtowe, (-) otrzymane przez skarżącą od spółki B. kwoty pieniężne wynikające z umowy współpracy z dnia [...] grudnia 2011 r. mają charakter zaliczek

w rozumieniu art. 19 ust. 11 u.p.t.u., gdyż stanowiły wynagrodzenie za jednoznacznie i wyraźnie określone w umowie usługi, które miały być zrealizowane w określonym czasie, (-) skarżąca nie nabyła części usług wskazanych w zakwestionowanych przez organ fakturach VAT oraz nie dołożyła należytej staranności, podczas gdy przedmiotowe faktury zostały wystawione zgodnie z umową i skarżącej nie można zarzucić nienależytej staranności w zakresie rozliczenia robót;

b) art. 122 w zw. z art. 187 oraz art. 188 o.p. poprzez ich niezastosowanie, tj. zaniechanie podjęcia wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz zaniechanie zebrania kompletnego materiału dowodowego zwłaszcza poprzez nieuwzględnienie wniosków dowodowych skarżącej zwłaszcza poprzez: (-) nieuwzględnienie wniosków dowodowych z przesłuchania świadków: K. S., W. S., podczas gdy zeznania wymienionych świadków mogły okazać się kluczowe dla rozstrzygnięcia sprawy, zwłaszcza w świetle złożonych zeznań przez J. L., (-) niewzięcie pod uwagę oświadczenia złożonego w formie pisemnej przez E. B. oraz zaniechanie przeprowadzenia dowodu z jego przesłuchania, podczas gdy jego zeznania mogły się okazać kluczowe dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy, (-) nieuwzględnienie wniosku dowodowego skarżącej w postaci zebrania danych co do cen nieruchomości położonych w strefie ekonomicznej i porównania ich z ceną sprzedaży nieruchomości należącej do skarżącej;

c) naruszenie art. 121 § 1 o.p. poprzez prowadzenie postępowania w sposób sprzeczny z zasadą prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie obywateli do organów podatkowych, tj. dokonanie niekorzystnej dla skarżącej wykładni umowy w oderwaniu od faktycznej woli stron umowy, z naruszeniem zasady in dubio pro tributario oraz nieuwzględnienie wniosków dowodowych Skarżącej;

2) naruszenie przepisów prawa materialnego, tj.:

a) w zakresie podatku naliczonego - art. 86 ust. 1 i 2 pkt 1) lit. a) w zw. z art. 88 ust. 3a pkt 4) lit. a) u.p.t.u. poprzez ich niewłaściwe zastosowanie, tj. błędne przyjęcie, że skarżąca zawyżyła podatek naliczony z tytułu faktur VAT wystawionych przez M. sp. z o.o.,

b) w zakresie podatku należnego - art. 19 ust. 11 u.p.t.u. w zw. z § 10 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 marca 2011 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług w brzmieniu obowiązującym w 2012 r., poprzez ich niewłaściwe zastosowanie, tj. błędne przyjęcie przez organ, że wpłaty otrzymane przez skarżącą od spółki B. mają charakter zaliczki w rozumieniu w/w przepisów, co skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego w stosunku do otrzymanych kwot pieniężnych w styczniu i lutym 2012 r.

Mając na uwadze powyższe zarzuty strona skarżąca wniosła o uchylenie zaskarżonej decyzji w całości.

Odpowiadając na skargę Dyrektor Izby Skarbowej wniósł o jej oddalenie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku zważył, co następuje.

Skarga jest niezasadna i nie zasługiwała na uwzględnienie.

Istota sporu w niniejszej sprawie sprowadza się do strzygnięcia dwóch kwestii: po pierwsze – czy skarżącej przysługiwało prawo odliczenia podatku naliczonego, zawartego w fakturach sprzedaży VAT o numerach [...], [...], [...], [...], [...], wystawionych przez M. sp. z o.o., mających dokumentować wykonanie usług budowlanych na rzecz skarżącej; po drugie – czy wpłaty otrzymane przez skarżącą w styczniu (1.400.000 zł) i w lutym (700.000 zł) od spółki B. winny być opodatkowane zgodnie z art. 19 ust. 11 ustawy o podatku od towarów i usług.

Odnosząc się do zarzutów skarżącej zgłoszonych w skardze Sąd stwierdził, iż są one niezasadne.

Umowa z dnia 11.09.2012 r., jaka łączyła skarżącą ze spółką z o.o. M. była umową o roboty budowlane. Zawierała wynagrodzenie za roboty (9.084.000 zł netto), których zakres został uszczegółowiony w załączniku nr 4 do umowy tj. w kosztorysie Generalnego Wykonawcy, dawała przyzwolenie wykonawcy robót posłużenia się w trakcie realizacji prac podwykonawcami, określała sposób rozliczania się stron umowy w oparciu o protokoły procentowego rozliczania robót zrealizowanych, a potwierdzonych wpisem w dzienniku budowy.

W ocenie Sądu organy obu instancji prawidłowo ustaliły, wbrew stanowisku skarżącej, iż cena wskazana w umowie nie miała charakteru ryczałtowego. Twierdzenia skarżącej, iż jako Generalny Wykonawca zainteresowana była wyłącznie osiągnięciem rezultatu, a kosztorys sporządzony został do celów oszacowania ceny umownej nie znajdują oparcia w materiale dowodowym zgromadzonym w trakcie postępowania i sprzeczne są z podstawowymi zasadami prawidłowej gospodarki ekonomicznej prowadzonej działalności gospodarczej. Przede wszystkim wskazać należy na fakt, iż wartość prac niewykonanych w stosunku do wykonanych była trzykrotnie wyższa. Przy wartości całego kontraktu prace niewykonane wynosiły 6.641.685,89 zł i taką kwotę zapłaciła skarżąca pomimo wiedzy, iż kwota ta nie odzwierciedla rzeczywiście wykonanych robót. Powstała sytuacja, którą określić można jako darowiznę środków pieniężnych przez skarżącą na rzecz innych podmiotów gospodarczych, co z pewnością nie należy do spectrum działalności spółki i nie realizuje celu działalności gospodarczej – osiągania zysku. Sąd zauważa, że umowa nie kwalifikuje ceny jako ryczałtu, a więc kwoty bezwzględnie niezmiennej w trakcie trwania kontraktu i oznaczającej niemożność domagania się przez realizującego kontrakt podwyższenia wynagrodzenia. Wręcz przeciwnie, w swoich postanowieniach przewiduje, że w przypadku zwiększenia zakresu prac możliwe będzie zwiększenia wynagrodzenia. Gdyby umówiona cena miała charakter ryczałtowy, tego rodzaju zapisy byłyby zbędne. W ocenie Sądu one dodatkowo potwierdzają, że dla inwestora miało znaczenie, jaki zakres prac zostanie wykonany i za jakiego rodzaju prace będzie opłacał należność w ramach umowy i w ramach aneksu. Gdyby rzeczywiście w umowie chodziło wyłącznie o osiągnięcie efektu, komentowany zapis byłby zbędny. Także chybiona jest argumentacja skarżącej, iż

ustalona cena była ryczałtową, bowiem skarżąca nie chciała ryzykować wzrostu cen w trakcie realizacji kontraktu i wołała zabezpieczyć się przed ewentualnym wzrostem ceną sztywną. Gdy zważy się, iż realizacja kontraktu trwała zaledwie kilka miesięcy, a od wielu lat procesu gospodarcze zachodzące w kraju mają charakter ewaluacyjny a nie rewolucyjny zarzut ten potraktowany być musi jako oderwany od realiów.

Nie polegają na prawdzie twierdzenia skarżącej, iż kosztorys załączony do umowy niezbędny był wyłącznie do ustalenia ceny kontraktu. Przeczą temu zarówno zapisy samej umowy i realizowana w ich wykonaniu praktyka rozliczania się wykonawcy z wykonanych prac. Rozliczenie wykonania umowy odbywało się na podstawie faktur częściowych VAT i faktury VAT końcowej dwa razy w miesiącu na podstawie protokołu zaawansowania prac. Prace zaś miały być wykonywane na podstawie Kosztorysu Generalnego Wykonawcy, który zastrzegł sobie prawo odmowy potwierdzenia w protokole zaawansowania robót tych prac, które zostały wykonane niezgodnie z umową, dokumentacją, wskazówkami Inwestora lub wpisem do dziennika budowy. Kosztorys był podstawą świadczenia prac przez wykonawcę i podstawą rozliczeń za wykonane prace, bowiem umowa łącząca strony nie zawierała klauzul z których wynikałaby dowolność wykonawcy realizacji prac i takaż dowolność rozliczania się za nie.

W ocenie Sądu bez znaczenia w sprawie jest zarzut, iż B. nie zawierał umowy z podwykonawcą – M. sp. z o.o. w Warszawie i nie miał wpływu na rozliczenia głównego wykonawcy z tą firmą. O ile twierdzeniu temu nie sposób odmówić słuszności, to pamiętać trzeba, że:

1/ te same niewykonane prace (które wynikały z umowy łączącej M. z M.) były rozliczone pomiędzy skarżącą a M. sp.z o.o.,

2/ postępowanie dowodowe wykazało jaki zakres prac nie został wykonany,

3/ skarżąca nie zaprzeczyła ustaleniu organów, iż część prac nie została wykonana.

4/ skarżąca wystawiła faktury za roboty, które nie zostały wykonane.

Bez wątpienia uprawnione jest w tych okolicznościach twierdzenie, że faktury obejmujące prace niewykonane nie odzwierciedlają rzeczywistego przebiegu zdarzeń gospodarczych i nie mogą stanowić podstawy do zaliczenia wydatków do kosztów uzyskania przychodu (takie też stanowisko zajął Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w sprawie ISA/Wr873/12) .

Odnosząc się do zarzutu braku świadomości spółki skarżącej, iż jakieś prace mogły nie być wykonane Sąd zauważa , że realizacja umowy odbywała się przy udziale inspektora nadzoru inwestorskiego – Igora Wrotnego. W imieniu spółki dokonywał on odbioru prac, akceptował protokoły zaawansowania prac, będące podstawą wystawienia faktury dla skarżącej. Prezes Zarządu skarżącej – M. W. osobiście potwierdził adnotacją na fakturze końcowej wykonanie prac zgodnie z umową i protokołem zaawansowania prac. Powyższe

oznacza, że skarżąca miała obiektywne możliwości kontroli postępu prac i sprawdzenia, czy i jakie prace zostały wykonane.

Zarzut naruszenia art. 122 w zw. z art. 187 oraz 188 op. nie może się ostać. Organy przeprowadziły pełne postępowanie dowodowe i prawidłowo ustaliły stan faktyczny tak w oparciu o dowody z dokumentów, jak i przesłuchanych w sprawie świadków. Strona miała możliwość brania czynnego udziału w postępowaniu i z niej skorzystała. Zapoznała się z aktami postępowania kontrolnego, składała zastrzeżenia do protokołu badania ksiąg podatkowych, wypowiedziała się w sprawie zebranego w sprawie materiału dowodowego. Wniosek dowodowy zgłoszony przez skarżącą w dniu [...].02.2016 r. trafnie pominięto. Teza, na którą mieliby zeznawać wnioskowani świadkowie została zrealizowana innymi dowodami i tak:

1/ zakres prac do zrealizowania wynikał z umowy zawartej pomiędzy skarżącą a spółką M., a także z pism skarżącej z dnia [...].07.2015 r. i [...].09.2015 r. oraz pisma spółki M. z [...].09.2015r.,

2/ sposób ustalania i wysokość wynagrodzenia za prace wykonane, a także wymagalność wynagrodzenia za wykonane usługi budowlany oraz sposób rozliczenia, został ustalony na podstawie umowy z [...].09.2012 r. pomiędzy skarżącą a M. sp. z o.o. oraz pisma skarżącej z [...].07.2015 r.

3/sposób rozliczania prac na podstawie protokołów wynikał z umowy pomiędzy stronami z [...].09.2012 r. oraz [pisma skarżącej z [...].09.2015r.

4/ powody ustalenia wynagrodzenia – wg skarżącej ryczałtowego – wyjaśnione zostały w trakcie postępowania, ale także w odwołaniu skarżącej z dnia [...].12.2015 r. od decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej z [...].12.2015 r.,

5/ brak wpływu skarżącej na wybór podwykonawców wynikał wprost z umowy. Skarżąca nie zastrzegła sobie żadnego wpływu na ten wybór - § 2 pkt 6 umowy.

Okoliczność ta jest jednak bez jakiegokolwiek wpływu na ustalenie kosztów uzyskania przychodów z tytułu zbycia nieruchomości,

6/ okoliczność co do zleconych i wykonanych prac przez M. wynika m.in. z umowy zawartej z podwykonawcą- M. sp. z o.o. z [...].09.2012 r. oraz pisemnych wyjaśnień składanych przez tą druga spółkę w dniu [...]2.09.2015 r. co do faktycznie wykonanych prac.

Konkludując, nie doszło do naruszenia powołanych wyżej przepisów ordynacji podatkowej bowiem przedmiotem pominiętych dowodów były okoliczności już wyjaśnione wystarczająco innymi dowodami lub pozostawały bez znaczenia dla meritum sprawy.

W odniesieniu do zeznań składanych przez J. L. organy obu instancji jednoznacznie wskazały, że są one niewiarygodne i dlaczego. U podstaw oceny legła konfrontacja tych zeznań z materiałem dowodowym, wyjaśnieniami podwykonawców, fakturami. Efektem tej konfrontacji był wniosek o niemożliwości wykonania przez niego zakwestionowanych

przez organ prac. Argumentacja przywołana w decyzji organu I instancji jest klarowna, logiczna i poparta konkretnymi dowodami podważającymi rzetelność zeznań J. L.

Z kolei odnosząc się do zarzutu związanego z oświadczeniem złożonym przez E. B. oraz zaniechania przeprowadzenia dowodu z jego przesłuchania Sąd zauważa, że organy odniosły się i oceniły wiarygodność treści zawartych w oświadczeniu, nie widziały przy tym podstaw do przesłuchiwania go w charakterze świadka. Ponadto sama skarżąca, mając inicjatywę dowodową, o przesłuchanie w charakterze świadka E. W. B. nie wnioskowała. Przyjąć zatem należy, że ewentualne czynności procesowe z udziałem E. B. nie wpłynęłyby na ocenę przeprowadzonych dowodów.

Zarzut naruszenia przepisów postępowania w zakresie oceny charakteru wpłat dokonywanych przez spółkę B. na rzecz skarżącej nie może się ostać. Organy podatkowe, w oparciu o analizę umowy pomiędzy spółkami z dnia [...].01.2012 r. oraz aneksu nr 1, będącego terminarzem wpłat ustaliły, że wpłaty w kwocie 1.400.000 zł z dnia [...].01.2012 r. oraz 700.000 zł z [...].02.2012 r. dokonane zostały na rzecz skarżącej pod tytułem "zaliczka". Podlegają w związku z tym obowiązkowi podatkowemu przewidzianemu w art. 19 ust. 11 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zmianami). O charakterze wpłat jako zaliczek zadecydowały także następujące okoliczności: usługi wymienione w umowie zostały zdefiniowane w sposób nie budzący wątpliwości, istniał bezpośredni związek o charakterze przyczynowym pomiędzy dokonywanymi wpłatami a świadczeniem usług, opłacone usługi miały być zrealizowane w umówionym czasie wynikającym z umowy, sposób płatności został uregulowany szczegółowo w umowie, wpłacone zaliczki nigdy nie zostały zwrócone spółce B., bowiem zostały zarachowane na wynagrodzenie za usługi tożsame z usługami wskazanymi w umowie z dnia [...].12.2011 r.

Twierdzenia skarżącej, iż otrzymane kwoty były kwotami gwarancyjnymi, nie związanymi z zawartym ze spółką B. kontraktem, nie mogą się ostać w świetle powyższych ustaleń, popartych rzeczową i szczegółową analizą umowy i następujących po jej zawarciu zdarzeń. Gdyby stanowiły one kwoty gwarancyjne, to po pierwsze: pod tym tytułem zostałyby wpłacone przez spółkę B., po drugie: obowiązek świadczenia sum gwarancyjnych wynikałby z umowy, a po trzecie: kwoty gwarancyjne powinny były być zwrócone po ustaniu powodu, dla którego zostały uiszczone. Żadna z powołanych wyżej okoliczności nie zaistniała.

Analizując przebieg postepowania przed organami Sąd nie dopatrzył się, aby prowadzone ono było z naruszeniem art. 121 o.p. Wykładnia umowy łączącej skarżącą ze spółką M., co prawda odmienna od tej prezentowanej przez skarżącą, nie narusza zasady in dubio pro tributario. Organ właściwie ocenił zebrany materiał dowodowy, uznając uprzednio jego kompletność, zestawił ze sobą poszczególne dowody i ocenił ich wiarygodność, a następnie wyciągnął wnioski, które logicznie uzasadnił. Skarżący, podnosząc zarzut naruszenia art. 191 o.p. stwierdził, że organ przyjmując niekorzystną dla skarżącej interpretację zapisów umowy pominął prawdziwy cel przyświecający jej zawarciu. Twierdzenie to nie znajduje jednak odzwierciedlenia w materiale dowodowym. Organy obu instancji odniosły się do

celu umowy deklarowanego przez skarżącego i wskazały na rozbieżność tego celu z przebiegiem realizacji umowy. Argumentacja organów w odniesieniu do procentowego rozliczania i fakturowania wykonanych prac nie pozostawiała- zdaniem Sądu –wątpliwości co do tego jaki był cel umowy.

Zarzuty naruszenia prawa materialnego Sąd ocenił jako chybione.

Pierwszy z zarzutów dotyczy obrazy przepisów art. 86 ust.1 i 2 pkt 1 lit. a) i 88 ust.3a pkt 4 lit. a) ustawy o podatku od towarów i usług poprzez błędne przyjęcie, że skarżąca zawyżyła podatek naliczony z tytułu faktur VAT wystawionych przez M. sp. z o.o.

Powołane przepisy ustawy o podatku od towarów i usług stanowią, że nie są podstawą do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku gdy wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane. Odnosząc przytoczony przepis prawa do stanu faktycznego ustalonego w sprawie niemożliwym jest przyjęcie, że faktury wystawione przez M. sp. z o.o. dokumentują rzeczywiste zdarzenia gospodarcze i odzwierciedlają rzetelnie transakcje faktyczne. Skarżąca w oparciu o zakwestionowane faktury dokonała zakupu usług budowlanych, które w rzeczywistości nie zostały wykonane. Zgodnie z ugruntowanym orzecznictwem sama faktura nie tworzy prawa do odliczenia VAT w niej wskazanego (wyrok NSA z 18.04.2008 r. IFSK 1210/06), a skoro zakwestionowane faktury nie potwierdzają faktycznie realizowanych czynności, nie są podstawą do odliczeń. Sąd w całej rozciągłości podziela wywód przeprowadzony przez organ I instancji w uzasadnieniu decyzji z 14 marca 2016 r. wraz z powołaną w tym zakresie argumentacje prawną, którą traktuje jak własną bez potrzeby ponownego jej przytaczania w odniesieniu do znaczenia faktury VAT, jako dokumentu podatkowego.

Zarzut błędnego przyjęcia przez organ, iż kwoty wpłacane przez B. SA sprowadza się w istocie do odmiennej oceny dowodów co do charakteru wpłat. Wobec poprawności przyjęcia przez organ, że dokonane wpłaty są zaliczkami na poczet skonkretyzowanych, przyszłych, określonych i umówionych prac, konieczne było zastosowanie art. 19 ust. 11 ustawy o podatku od towarów i usług w zw. z § 10 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z 28.03.2011 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług. Otrzymanie zaliczki wymaga udokumentowania tego zdarzenia w terminie 7 dni licząc od dnia otrzymania środków, stosowną fakturą. Bezsporne w sprawie jest, że skarżąca tego obowiązku nie dopełniła. Wobec tego zastosowane przez organy podatkowe przepisy art. 19 ustawy o podatku od towarów i usług nie budzą wątpliwości co do trafności.

Reasumując, Sąd nie znalazł argumentów przemawiających za uwzględnieniem skargi i orzekł jak w sentencji z mocy art. 151 p.p.sa.