

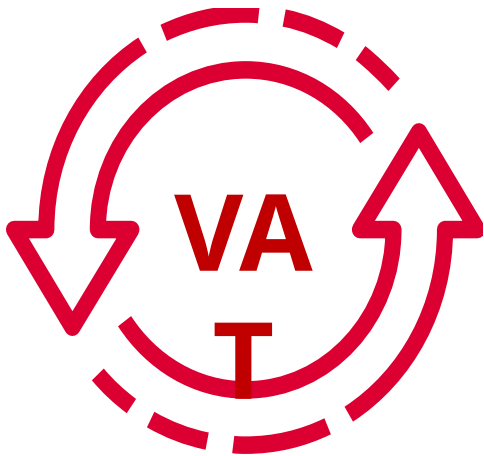
**Człowiek może wyleczony a problem
w VAT
dopiero się zaczął**

**Niekompatybilność prawa cywilnego
z VAT czy niekompatybilność VAT z
prawem cywilnym?**

J. Bonta-Rogowska
Rajda

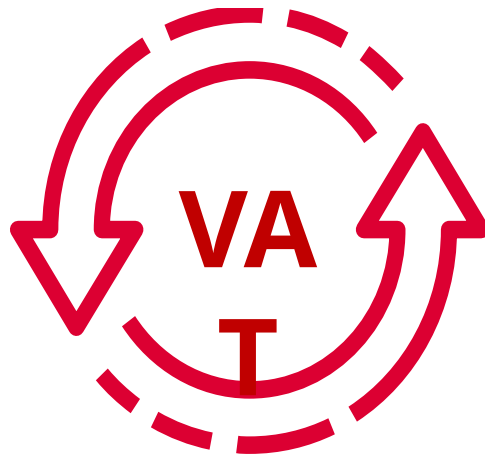
Kompatybilność? Niekompatybilność?

prawo cywilne a podatek VAT



- ✓ prawo cywilne czy unijny system VAT
- ✓ cywilistyczna sprzedaż a dostawa towarów
- ✓ dostawa towarów a świadczenie usług
- ✓ wynagrodzenie a wynagrodzenie
- ✓ odszkodowania a wynagrodzenie
- ✓ dopłaty (subwencje) a VAT
- ✓ dopłaty a wynagrodzenie

Wynagrodzenie i dopłata w podatku VAT

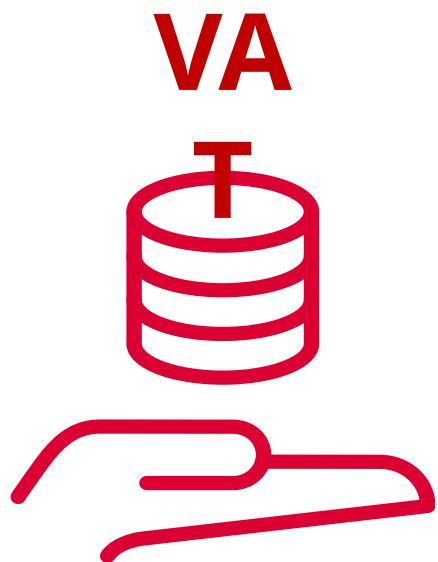


- ✓ odpłatność
- ✓ dopłata

Podstawy prawne „odpłatności” i opodatkowania VAT dopłaty

	dyrektywa	ustawa o VAT
odpłatność	Opodatkowaniu VAT podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług, na terytorium PC przez podatnika działającego w takim charakterze (art. 2 ust. 1 pkt a i pkt c)	Opodatkowaniu VAT podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług (art. 5 ust. 1 pkt 1)
dopłaty	W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług, innych niż te, o których mowa w art. 74-77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia (art. 73)	Podstawą opodatkowania 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 (art. 29 ust. 1)

Wynagrodzenie w podatku VAT



- ✓ bezpośredni związek między dostawą towarów lub świadczeniem usług a świadczeniem wzajemnym rzeczywiście otrzymanym przez podatnika
- ✓ wymiana świadczeń wzajemnych – świadczenie otrzymywane przez dostawę musi stanowić rzeczywiste odzwierciedlenie wartości czynności świadczonej nabywcy
- ✓ świadczenie wzajemne może pochodzić także od osoby trzeciej
- ✓ wynagrodzenie nie musi mieć charakteru pieniężnego, może być w naturze (zapłata towarem lub usługą) ale musi być wyrażalne w

Dopłata a podatek VAT



- ✓ dotacje bezpośrednio związane z ceną transakcji podlegającej VAT stanowią tylko jedną sytuację spośród wielu, o których mowa w art. 73 dyrektywy, i niezależnie od konkretnej sytuacji podstawą opodatkowania jest w każdym przypadku wszystko, co się składa na świadczenie wzajemne
- ✓ subwencja musi być przyznana konkretnemu podmiotowi po to aby dostarczał on określonego towaru lub określoną usługę
- ✓ cena, którą ma zapłacić nabywca, musi być ustalona w taki sposób, by zmniejszała się w stosunku odpowiadającym subwencji przyznanej sprzedawcy
- ✓ nie ma konieczności, by kwota subwencji odpowiadała dokładnie zmniejszeniu ceny towaru lub usługi – wystarczy aby korelacja istniejąca pomiędzy tym zmniejszeniem a subwencją (która może mieć charakter ryczałtowy) była istotna

Dopłata/rekompensata a wynagrodzenie

Analiza na tle wyroków
lecniczych 😊

Wyrok w sprawie C-151/13, Le Rayon

Stan faktyczny:

- ✓ Rayon prowadził zakład opiekuńczo-leczniczy dla osób niesamodzielnych w podeszłym wieku; w tym celu Spółka otrzymywała „dotację ryczałtową na leczenie” z kasy ubezpieczenia zdrowotnego
- ✓ Świadczenia udzielane pensjonariuszom nie były ani z góry określone ani zindywidualizowane, a pensjonariusze nie są informowani o ich cenie
- ✓ Pensjonariusze korzystają z tych świadczeń bezpłatnie, niezależnie od dotacji przyznanej zakładowi i stopnia, w jakim pokrywa ona poniesione koszty
- ✓ Kwota otrzymywana przez dany zakład dotacji nie jest zależna od rzeczywistych kosztów świadczeń

✓ **Czy w takich okolicznościach dotacja ryczałtowa otrzymywana**

Wyrok w sprawie C-151/13, Le Rayon

Rozstrzygnięcie – dotacja ryczałtowa na leczenie podlega opodatkowaniu VAT

32 (...) „dotacja ryczałtowa na leczenie” (...) wypłacana przez krajową kasę ubezpieczenia zdrowotnego na rzecz zakładów (...) jest pobierana przez te zakłady w zamian za świadczenia z tytułu opieki zdrowotnej, jakich udzielają one według różnych formuł swoim pensjonariuszom.

35 Okoliczność, że w sprawie (...) bezpośrednim odbiorcą **nie jest krajowa kasa ubezpieczenia zdrowotnego, która wypłaca dotację ryczałtową, ale ubezpieczony**, nie prowadzi (...) do zerwania bezpośredniego związku pomiędzy świadczeniem usług a otrzymanym w zamian świadczeniem.

Wyrok w sprawie C-151/13, Le Rayon

36 (...) w przypadku gdy rozpatrywane świadczenie usług charakteryzuje się w szczególności ciągłą gotowością usługodawcy do udzielenia w odpowiednim momencie świadczeń z tytułu opieki zdrowotnej wymaganych przez pensjonariuszy, to aby uznać, że istnieje bezpośredni związek pomiędzy wspomnianym świadczeniem oraz otrzymywanym w zamian świadczeniem wzajemnym, **nie jest konieczne ustalenie, że zapłata odnosi się do zindywidualizowanego i ściśle określonego świadczenia z tytułu opieki zdrowotnej udzielonego na żądanie pensjonariusza**

Wyrok w sprawie C-174/14, Saudacor

Stan faktyczny

- ✓ Saudacor został utworzony regionalnym dekretem z mocą ustawy o przekształceniu instytutu zarządzania finansowego służbą zdrowia Autonomicznego Regionu Azorów w spółkę akcyjną o wyłącznie publicznym kapitale – kapitał zakładowy znajdował się w 100% w posiadaniu tego Regionu
- ✓ na podstawie tego dekretu Saudacor ma za zadanie świadczenie usług w ogólnym interesie gospodarczym w dziedzinie służby zdrowia
- ✓ przedmiotem zadania jest planowanie i zarządzanie regionalnym systemem zdrowia i systemami informacyjnymi, infrastrukturą i instalacjami, realizacja robót budowlanych, konserwacji napraw i remontów placówek i ośrodków służby zdrowia

Wyrok w sprawie C-174/14, Saudacor

Stan faktyczny

- ✓ Saudacor prowadzi działalność w ramach umów programowych zawieranych z rządem ARA, w których są określone m.in. usługi jakie ma świadczyć oraz rekompensata (wkład finansowy), należna od tego Regionu tytułem wynagrodzenia za te usługi i która ma na celu pokrycie kosztów funkcjonowania Saudacor
- ✓ pierwsza umowa obejmowała rekompensatę w wysokości około 16 mln euro; kwota ta mogła być zostać skorygowana, jeśli w wyniku zmiany okoliczności kwota ta okaże się niewystarczająca dla umożliwienia wykonania umowy
- ✓ Czy w takich okolicznościach wynagrodzenie (rekompensata) otrzymywane przez spółkę podlega VAT?

Wyrok w sprawie C-174/14, Saudacor

Rozstrzygnięcie – rekompensata podlega opodatkowaniu VAT

- 36** Z uwagi na trwałe i nieprzerwany charakter usług planowania i zarządzania świadczonych przez Saudacor, okoliczność, że owa rekompensata została ustalona nie w oparciu o zindywidualizowane usługi, lecz w sposób ryczałtowy i w skali rocznej w celu pokrycia kosztów funkcjonowania tej spółki, nie jest w stanie wpłynąć na bezpośredni związek istniejący pomiędzy dokonaniem świadczeniem usług a wynagrodzeniem, która jest ustalana wcześniej według ustalonych kryteriów
- 37** Istnienia tego związku nie podważa też okoliczność, że umowy programowe zawierają określone klauzule, które przewidują, iż kwota rekompensaty może zostać skorygowana, jeżeli z powodu zmiany okoliczności kwota ta okaże się oczywiście niewystarczająca dla umożliwienia wykonywania tych umów
- 38** (...) klauzule te mają na celu dostosowanie kwoty wynagrodzenia ryczałtowego do usług świadczonych w sposób ciągły i trwałe przez spółkę (...)
- 39** Bezpośredniego związku (...) nie podważa również okoliczność, że działalność Saudacora ma na celu wykonywanie konstytucyjnego obowiązku ciążącego

Polska rzeczywistość

Rekompensata udzielana na podstawie
rozporządzenia nr 1370/2007

Okoliczności wypłaty rekompensaty (m.in.)

- ✓ świadczenie usług w zakresie publicznego transportu zbiorowego na rzecz mieszkańców
- ✓ rozporządzenie nr 1370/2007 i ustawa o publicznym transporcie zbiorowym
- ✓ usługi te są świadczone m.in. w oparciu o umowę między gminą a operatorem publicznego transportu zbiorowego, która zobowiązuje go do wykonywania określonych usług związanych z wykonywaniem przewozu o charakterze użyteczności publicznej w zamian za określone wynagrodzenie
- ✓ operator pobiera wynagrodzenie za sprzedane bilety

Okoliczności wypłaty rekompensaty (m.in.)

Finansowanie przewozów może polegać na przekazaniu przez gminę operatorowi **dodatkowej rekompensaty z tytułu:**

- ✓ utraconych przychodów w związku ze stosowaniem ustawowych uprawnień do ulgowych przejazdów lub uprawnień na terenie danej gminy
- ✓ poniesionych kosztów w związku ze świadczeniem przez operatora usług w zakresie publicznego transportu drogowego

W ramach rekompensaty operatorowi przysługuje rozsądny zysk.

- ✓ zasady rozliczeń i sposób wyliczenia rekompensaty określa zawarta umowa

- ✓ jeśli operator prowadzi inną działalność jest zobowiązany do

Czy w takich okolicznościach rekompensata
powinna podlegać opodatkowaniu VAT?

VAT ?

- ✓ Czy jest bezpośredni związek pomiędzy wypłacaną rekompensatą a świadczonymi usługami? - TAK
- ✓ Czy dla ww. ma znaczenie, że bezpośrednim odbiorcą są mieszkańcy a nie gmina, która płaci rekompensatę? - NIE
- ✓ Czy dla ww. ma znaczenie, że rekompensata nie odnosi się do zindywidualizowanego i ściśle określonego świadczenia z tytuł przewozu, jeśli usługi te charakteryzują się ciągłą gotowością do udzielania ich w odpowiednim momencie? - NIE
- ✓ Czy dla ww. ma znaczenie, że rekompensata została ustalona w odniesieniu do pewnego okresu w celu pokrycia kosztów funkcjonowania spółki? - NIE
- ✓ Czy dla ww. ma znaczenie, że umowy programowe zawierają określone klauzule, które przewidują, iż kwota rekompensaty może zostać skorygowana, jeżeli z powodu zmiany okoliczności kwota ta okaże się oczywiście niewystarczająca dla umożliwienia wykonywania tych umów?

Tak, w takich okolicznościach rekompensata
powinna podlegać opodatkowaniu VAT

A jak jest?

Utrwalona linia orzecznicza

- ✓ Wyroki NSA:
 - z 27.09. 2018 r., I FSK 1875/16 i FSK 1876/16; z 7.11.2018 r., I FSK 1692/16;
 - z 27.08.2019 r., I FSK 1072/17; z 30.01.2019 r., I FSK 1673/16;
 - z 15.10.2020 r., I FSK 706/18; z 28.04.2021 r. I FSK 883/18;
 - z 15.06.2021 r., I FSK 1629/19; z 21.06.2021 r., I FSK 1598/19;
 - z 22.06.2021 r., I FSK 813/20; z 12.10.2021 r., I FSK 1247/18
- ✓ Rekompensata nie podlega VAT

Nie podlega VAT, ponieważ...

- ✓ adresatem świadczonych usług nie jest gmina ale jego mieszkańcy
- ✓ kwota rekompensaty nie wiąże się z konkretnymi usługami przewozowymi świadczonymi na rzecz poszczególnych pasażerów
- ✓ operator nie ma wpływu na ceny biletów i wprowadzonych ulg
- ✓ nie ma zatem ekonomicznej i wyraźnej zależności pomiędzy dotacją a ostateczną ceną wykonanej usługi – rekompensata dotyczy tylko kosztu ogólnej działalności spółki

Rekompensata poza VAT ale ...

- ✓ brak pełnego prawa do odliczenia w związku z „obrotem” pozostających poza systemem VAT – operator jest zobowiązany do stosowania tzw. przewspółczynnika
- ✓ jeśli rekompensata jest na wysokim poziomie odliczenie wydatków ponoszonych przy świadczeniu takich usług może być mocno ograniczone

Co dalej?

TSUE ! 😊

Zapytajmy

„Poza granicami codzienności (...) rozciąga się świat VAT, niczym podatkowy lunapark, w którym rzeczywistość i zasady prawa są zawieszane lub odwrócone”

Lord Justice Sedley w orzeczeniu Royal & Sun Alliance UK

Dziękuję za uwagę

dr Beata Rogowska-
Rajda