

SZKOŁA VAT

- lekcja 16 -

Usługi ciągłe w VAT w świetle interpretacji podatkowych

Usługi ciągłe w VAT rozlicza się według szczególnych zasad. Ustawodawca zasady te określił w art. 19a ust. 3 ustawy o VAT.

Zgodnie ze wskazanym przepisem, 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.

Jak wskazuje art. 19a ust. 4, **powyższe ma zastosowanie również do dostawy towarów z wyjątkiem wydania towarów na podstawie umowy dzierżawy, najmu, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze** zawartej na czas określony lub umowy sprzedaży na warunkach odroczonej płatności, jeżeli umowa przewiduje, że w następstwie normalnych zdarzeń przewidzianych tą umową lub z chwilą zapłaty ostatniej raty prawo własności zostanie przeniesione. Wyjątek dotyczy również dostawy towarów o których mowa w art. 7a ust. 1 i 2 ustawy o VAT, dokonywanych na rzecz podatnika ułatwiającego dostawę towarów oraz przez tego podatnika czyli dostaw towarów ułatwianych przez użycie interfejsów elektronicznych, takich jak platforma, platforma handlowa, portal lub podobne środki.

Zatem moment wykonania usługi lub dokonania dostawy towarów świadczonych w sposób ciągły można określić następująco:

- 1) usługa lub dostawa świadczona w sposób ciągły, dla której w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń - **ostatni dzień każdego okresu, do którego odnoszą się te płatności lub rozliczenia**, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi albo dostawy towarów,
- 2) usługa lub dostawa świadczona w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla której w związku z jej świadczeniem w danym roku nie upływają terminy płatności lub rozliczeń - **ostatni dzień każdego roku podatkowego**, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi albo dostawy towarów.

Za usługi ciągłe można więc uznać usługi świadczone w sposób ciągły przez pewien czas, gdy rozliczenie należności za nią następuje w ramach okresu. Przy uznaniu usługi za ciągłą trzeba jednak zachować ostrożność. Przepisy regulujące podatek VAT nie definiują pojęcia usług ciągłych. Należy się więc posłużyć wykładnią językową, co podkreślają organy skarbowe. W Słowniku Języka Polskiego pod red. J. Szymczaka (PWN, Warszawa 1989) słowo "ciągły" zdefiniowane zostało jako „dziejący się, odbywający nieustannie, trwający stale, nieustannie; bezustanny, ustawiczny, stale się powtarzający, stały” oraz „ciągnący się nieprzerwanie w przestrzeni, nie mający luk, odstępów”. W związku z tym, pod pojęciem sprzedaży ciągłej należy rozumieć wynikające ze zobowiązania o charakterze ciągłym świadczenie polegające na stałym i powtarzalnym (trwałym) zachowaniu się strony zobowiązanej do świadczenia.

Natomiast **za dostawy o charakterze ciągłym, należy uznać ciąg kolejnych, odrębnych dostaw dokonywanych w dłuższym niż miesiąc okresie czasu**, będący wynikiem ustaleń pomiędzy

kontrahentami, czy też zawartych pomiędzy nimi umów, w ramach których dostawca zobowiązuje się wobec nabywcy do dostarczania na jego rzecz ściśle określonych towarów, według ustalonego planu.

Spójrzmy również na konkretnych przykładach, jak podchodzą do usług ciągłych organy skarbowe.

1. Usługi transportowe świadczone na podstawie stałych umów

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 15.07.2021 r. sygn. 0113-KDIPT1-2.4012.255.2021.2.AJB:

(...) Wnioskodawca zawarł umowę na cykliczny transport na podstawie pojedynczych zleceń przewozowych oraz umowę samofakturowania. Umowa została zawarta na czas nieokreślony i z góry określa moment rozliczenia za usługi transportowe i następuje w okresach tygodniowych. Zlecenia wpływają na bieżąco, zależnie od potrzeb firmy Ze względu na ich częstotliwość Zainteresowany i firma ... zawarły w umowie, że wykonywane usługi będą rozliczane cyklicznie - raz w tygodniu tj. w ostatnim dniu tygodnia w którym został wykonany ostatni transport. W dniu, kiedy został wykonany ostatni kurs w danym tygodniu firma ... dokonuje samofakturowania na podstawie zleceń, listów przewozowych i innej dokumentacji transportowo-spedycyjnej (z danego tygodnia) w walucie obcej - Euro. Faktura jest przeliczana na złotówki według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez Bank ... (...) na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień wystawienia faktury.

*Odnosząc się kwestii objętych zakresem zadanych pytań, uznać należy, że **w opisanym przypadku mamy do czynienia z usługą wykonywaną w sposób ciągły, mający długotrwały charakter, dla której w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy rozliczeń.** Jak wskazał Wnioskodawca umowa na cykliczny transport została zawarta na czas nieokreślony. Zatem, zgodnie*

z art. 19a ust. 3 ustawy, momentem powstania obowiązku podatkowego dla świadczonej usługi jest data upływu każdego okresu (czyli w analizowanym przypadku tygodnia) do którego odnoszą się rozliczenia (wystawiona faktura). Tym samym w analizowanym przypadku momentu powstania obowiązku podatkowego nie należy utożsamiać z datą wystawienia faktury za świadczone usługi lecz z datą upływu danego okresu, do którego odnosi się rozliczenie (wystawiona faktura).

Również w interpretacji indywidualnej z dnia 19.01.2022 r. sygn. 0112-KDIL1-2.4012.514.2021.2.ST Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej zgodził się ze stanowiskiem Wnioskodawcy, uznając świadczone usługi transportowe za usługi ciągłe:

Odnosząc się do wątpliwości Spółki, mając na uwadze wskazane w opisie stanu faktycznego informacje – uznać należy, że w opisanym przypadku mamy do czynienia z usługą wykonywaną w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla której w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy rozliczeń. Wnioskodawca wskazał w opisie stanu faktycznego, że umowa była zawarta na okres 2 lat od 16 grudnia 2016 r., po tym okresie jest ona cyklicznie odnawiana na kolejne okresy 30 dni na mocy jednostronnego oświadczenia drugiej strony. Przez cały okres trwania umowy nie zdarzyła się sytuacja, aby Wnioskodawca nie wykonał żadnej usługi przez okres tygodnia na rzecz Kontrahenta. Wystawiane co tydzień faktury w związku z zawartą umową obejmują faktycznie wykonane usługi transportu w danym okresie oraz wynagrodzenie za gotowość do świadczenia usług transportowych w danym okresie. Z powołanych postanowień umowy wynika m.in., że w ramach umowy Kontrahent oczekuje od Przewoźnika gotowości do kontaktu przez 24 godziny na dobę, 7 dni w tygodniu.

Przedstawione przez Wnioskodawcę informacje wskazują, że poszczególne usługi są realizacją przyjętego przez Wnioskodawcę, w ramach zawartej

umowy zobowiązania do dokonania szeregu określonych usług objętych jednym stosunkiem zobowiązaniowym, gdzie z góry przyjęto powtarzalność usług i ustalono dla nich okresy rozliczeniowe. Zatem mając na uwadze powołane przepisy oraz przedstawiony opis stanu faktycznego należy stwierdzić, że obowiązek podatkowy z tytułu świadczonych usług powstaje u Wnioskodawcy zgodnie z art. 19a ust. 3 ustawy, tj. z upływem każdego okresu rozliczeniowego (czyli w analizowanym przypadku tygodnia stanowiącego okres od niedzieli do soboty) do którego odnoszą się rozliczenia (wystawiona faktura).

Warto mieć jednak na uwadze, że wydane zostały również interpretacje, z których wynika, że usługi transportowe nie mogą być rozliczane z końcem okresu rozliczeniowego, np. Interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 10.05.2021 r. sygn. 0111-KDIB3-3.4012.68.2021.1.MAZ:

Przedstawiony opis zdarzenia przyszłego jednoznacznie wskazuje, że zamówienia składane przez Zlecającego jednoznacznie definiują w jakim czasie i na jakiej trasie ma się odbyć transport, a także zawierają wskazanie miejsc załadunku i rozładunku towarów. Poza tym zestawienie wysyłane przez Zamawiającego do Spółki po zakończeniu miesiąca zawiera ilości prawidłowo wykonanych i zaakceptowanych zleceń na określonych trasach, z określonym miejscem docelowym. Zatem Wnioskodawca dysponuje narzędziami w postaci wymienionych zleceń i zestawień miesięcznych, umożliwiającymi jednoznaczne wskazanie dat (momentu) rozpoczęcia i zakończenia każdej pojedynczej usługi transportowej.

Tym samym świadczone przez Wnioskodawcę usługi transportowe stanowią usługi o charakterze powtarzalnym, realizowane w określonym czasie i w ilości wskazanej przez Zamawiającego w zleceniu. Wobec tego sprzedawana przez Wnioskodawcę usługi

transportowe nie są usługą ciągłą, tylko jest świadczeniem dokonywanym w ustalonym przez strony czasie, które można wyodrębnić jako samodzielne świadczenie, określone jednoznacznie co do przedmiotu, miejsca oraz czasu realizacji.

Powtarzalność tych usług – bez względu na to, czy ma miejsce w cyklu miesięcznym czy też dłuższym okresie – determinuje ich charakter jako usług posiadających swój początek i koniec, a przy tym nie świadczy o ich ciągłości.

Natomiast sam fakt ustalenia z Zamawiającym miesięcznych okresów rozliczeniowych dla sprzedawanych usług transportowych nie wpływa na zmianę odrębnego charakteru poszczególnych usług (transportów), dokonywanych dla Zamawiającego – ustalenie z Zamawiającym okresu rozliczeniowego nie przesądza, że świadczone usługi mają charakter ciągły. Ponadto charakteru świadczonych przez Wnioskodawcę usług transportowych nie zmienia ta mianowicie okoliczność, że na mocy uzgodnień pomiędzy Wnioskodawcą a Zamawiającym z góry przyjęto powtarzalność usług, a w związku z tym Wnioskodawca będzie wystawiał na rzecz Zamawiającego zbiorcze faktury za miesięczne okresy rozliczeniowe.

Wobec powyższego w opisie zdarzenia przyszłego przedstawionym we wniosku nie można mówić o ciągłości, ale wyłącznie o ponownym świadczeniu takiej samej usługi transportowej. Zatem do świadczonych przez Wnioskodawcę usług transportowych nie może mieć zastosowania art. 19a ust. 3 ustawy, gdyż przepis ten ma zastosowanie wyłącznie do usług o charakterze ciągłym, w związku ze świadczeniem których strony transakcji ustaliły okresy rozliczeniowe.

W powyższej interpretacji Dyrektor KIS powołał się również na wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego:

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 17 kwietnia 2012 r., sygn. akt I FSK 935/11 odniósł się do tego pojęcia następująco: „(...) sprzedaż o charakterze ciągłym (...) polega na świadczeniach ciągłych podatnika, obejmujących pewne stałe zachowania w czasie trwania stosunku obligacyjnego, zaspokajające interes odbiorcy tych świadczeń, poprzez ich trwałość – pod względem czasowym i funkcjonalnym – charakter oraz cechujące się niemożliwością wyodrębnienia powtarzających się czynności podatnika, co jest charakterystyczne dla świadczeń ciągłych (okresowych)”. (...)

Powyższe stanowisko jest zgodne z wyrokiem NSA z dnia 2 lipca 2013 r., sygn. akt I FSK 1228/12, w którym Sąd uznał, że „... ze sprzedażą o charakterze ciągłym będziemy mieć do czynienia wtedy, gdy dostawa lub usługa jest stale w fazie wykonywania, tj. wykonywana jest nieprzerwanie przez czas trwania umowy, i w której jednoznacznie można określić jedynie moment rozpoczęcia jej świadczenia, natomiast moment jej zakończenia (definiowanego wykonania) nie jest z góry określony, lecz jest wyznaczony przez datę obowiązywania umowy między kontrahentami. Sąd trafnie uznał, że przesłanek tak zdefiniowanej »sprzedaży o charakterze ciągłym« nie spełnia świadczenie dających się wyodrębnić usług świadczonych w ramach długofalowej umowy o współpracy, gdzie usługi te są wykonywane na rzecz danego klienta na każdorazowe, sprecyzowane zlecenie przewozowe. Sąd słusznie podkreślił, że w sprzedaży o charakterze ciągłym nie chodzi o samą częstotliwość świadczeń (która niewątpliwie w sprawie zachodzi), lecz o trwałość świadczenia (jego nieprzerywalność), tj. pozostawanie w fazie wykonywania”.

Podobnie wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 24 listopada 2011 r., sygn. akt I FSK 157/11, stwierdzając, że „... istotą świadczenia ciągłego jest pewna stałość i trwale spełnianie świadczenia w czasie, która powoduje niemożność wyróżnienia powtarzających się

odrębnych czynności stanowiących samodzielne świadczenia i w konsekwencji określenia dnia dokonania danej czynności, jako dnia spełnienia świadczenia”.

2. Dostawy towarów realizowane na podstawie stałej umowy

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 15.06.2021 r. sygn. 0114-KDIP1-2.4012.138.2021.1.SP:

Odnosząc się do niniejszych wątpliwości, mając na uwadze wskazane przez Wnioskodawcę informacje, uznać należy, że w opisanym przypadku z tytułu dostaw towarów realizowanych na rzecz Kontrahenta na terenie Magazynu moment powstania obowiązku podatkowego należy określić na zasadach wynikających z art. 19a ust. 4 w zw. z art. 19a ust. 3 ustawy. Jak wskazał Wnioskodawca sprzedaż towarów odbywa się na podstawie umowy ramowej dot. ciągłych dostaw towarów. Kontrahent składa cykliczne zamówienia (Purchase Orders) na towary dostarczane do Magazynu, w których precyzowana zostaje ilość jednostkowa i rodzaj towaru, (opis towaru) oraz data dostarczenia do Magazynu. Umowa przewiduje realizację stałych dostaw do Magazynu (Wnioskodawca jako dostawca jest zobowiązany do zapewnienia dostępności towaru w Magazynie) a Kontrahent jest uprawniony do pobierania towarów z Magazynu i ich dalszego procesowania (Kontrahent jest zobowiązany prowadzić księgi odbioru, przechowywania i utylizacji produktów w Magazynie). Zgodnie z Umową rozliczenie za dostarczone towary, odbywa się ostatniego dnia roboczego każdego miesiąca (Kontrahent, przedstawia dane dot. poziomu zużycia (faktycznego pobrania) zapasu towaru z magazynu, a co za tym idzie faktycznie dokonanych dostaw towaru przez Wnioskodawcę, w postaci raportu konsumpcyjnego przygotowanego na ostatni roboczy dzień miesiąca). W tym samym dniu, na podstawie raportu generowana jest faktura dot. dostaw zrealizowanych w danym okresie rozliczeniowym (miesiącu). Zatem z wskazanych przez

Wnioskodawcę informacji wynika, że poszczególne dostawy są realizacją przyjętego zobowiązania do dokonania szeregu dostaw częściowych określonych towarów, objętych jednym stosunkiem zobowiązaniowym (tzw. umową ramową), kiedy z góry przyjęto powtarzalność dostaw i ustalono dla nich okresy rozliczeniowe. Wobec tego, zgodnie z art. 19a ust. 4 w zw. z art. 19a ust. 3 ustawy, momentem powstania obowiązku podatkowego dla realizowanej dostawy jest data upływu danego okresu (czyli w analizowanym przypadku miesiąca) do którego odnosi się rozliczenie. Tym samym w analizowanym przypadku moment powstania obowiązku podatkowego z tytułu dostaw towarów realizowanych na rzecz Kontrahenta na terenie Magazynu należy utożsamiać z datą upływu danego okresu, do którego odnosi się rozliczenie.

Podsumowując, w przypadku usług o charakterze ciągłym rozliczanych w okresach rozliczeniowych, obowiązek podatkowy w VAT powstaje, zasadniczo w ostatnim dniu okresu rozliczeniowego, do którego odnoszą się terminy płatności/rozliczeń.

Należy jednak mieć na uwadze, że **jeżeli przed upływem poszczególnych okresów rozliczeniowych, podatnicy otrzymają całość lub część zapłaty, np przedpłatę czy zaliczkę, to obowiązek podatkowy powstaje - w odniesieniu do otrzymanej kwoty - z chwilą jej otrzymania.** Stanowi o tym art. 19a ust. 8 ustawy o VAT.

Charakter ciągły mają również omawiane już w poprzednich lekcjach usługi najmu, dzierżawy czy leasingu. Dla nich jednak przewidziany został inny szczególny moment powstania obowiązku podatkowego - data wystawienia faktury (art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT) i to on ma pierwszeństwo.