

tematygodnia

Nie ma większych wątpliwości co do tego, jak są opodatkowane VAT płatności wynikające z umowy leasingowej, w okresie trwania leasingu. Problemy pojawiają się, gdy umowa ulega rozwiązaniu i w związku z tym leasingodawca musi uiścić na rzecz leasingobiorcy pewną kwotę - np. tytułem odstępnego czy jako zwrot nadwyżki zapłaconych rat nad wartością rynkową przedmiotu leasingu. Czy płatności te są wynikiem świadczenia usługi - tym razem przez leasingobiorcę na rzecz leasingodawcy?

MARTA SZAFAROWSKA

Podatek po rozwiązaniu umowy leasingu

Do rozwiązania umowy leasingu może dojść na skutek wielu różnych zdarzeń i w różnych momentach:

- za porozumieniem stron, po upływie podstawowego okresu umowy,
- w trakcie trwania podstawowego okresu, na jaki zawarta została umowa, z przyczyn leżących po stronie korzystającego bądź finansującego.

Przyczyną rozwiązania umowy leasingu może być nie tylko chęć odstąpienia od niej przez korzystającego, ale także możliwość i chęć zaoferowania przedmiotu leasingu innemu leasingobiorcy przez finansującego, a wreszcie chęć wcześniejszego wykupu leasingowanej rzeczy przez korzystającego.

Przyjrzyjmy się skutkom rozwiązania takiej umowy w świetle przepisów ustawy o VAT oraz

orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości.

A zwłaszcza skutkom rozwiązania:

- umowy leasingu, której towarzyszy płatność określonych kwot przez finansującego na rzecz korzystającego (o różnym charakterze, w zależności od przyczyn rozwiązania umowy);
- umowy leasingu finansowego, zawartej przed 1 maja 2004 r., czyli w okresie, gdy leasing taki dla celów ówczesnych przepisów o VAT był traktowany jako usługa.

Dla ich określenia niezwykle istotne są: konstrukcja umowy leasingu, przyczyny jej rozwiązania oraz dokumentacja tworzona w związku z rozwiązaniem umowy.

Wypłata odstępnego

Jeśli to leasingodawca dąży do wcześniejszego rozwiązania umowy leasingu (np. nieruchomości), bo pragnie złożyć ofertę innemu le-

asingobiorcy na warunkach dla siebie korzystniejszych, dotychczasowy leasingobiorca może słusznie oczekiwać wynagrodzenia za to, że odstąpi od umowy.

Czy otrzymana rekompensata będzie wynagrodzeniem za świadczenie usług w rozumieniu ustawy o VAT? Zgodnie z nią przez świadczenie usług rozumie się każde świadczenie, które nie stanowi dostawy towarów, w tym również zobowiązanie do powstrzymania się od dokonywania czynności lub tolerowania czynności albo sytuacji.

Zauważmy, że leasingodawca, który dąży do zaoferowania przedmiotu leasingu nowemu leasingobiorcy ze względu na korzystniejsze warunki, jakie może z nim wynegocjować, odniesie faktyczną korzyść z odstąpienia od umowy przez dotychczasowego leasingobiorcę.

Jeżeli więc będziemy mieć do czynienia z odpłatnym odstąpieniem od umowy leasingu na wniosek finansującego, który odniesie lub może odnieść z tego tytułu korzyść poprzez ponowne zagospodarowanie przedmiotu leasingu, to czynność ta ma charakter świadczenia w rozumieniu ustawy o VAT i podlega opodatkowaniu.

ETS o odstępnym na rzecz leasingobiorcy

Na temat zasad opodatkowania czynności polegającej na odstąpieniu od umowy leasingu nieruchomości wypowiedział się Europejski Trybunał Sprawiedliwości (ETS) w orzeczeniu w sprawie Lubbock Fine & Co. a Commissioners of Customs and Excise (C-63/92). Kwestią sporną było to, czy odstąpienie od takiej umowy można uznać za czynność zwolnioną z VAT, na zasadach analogicznych jak od-

danie nieruchomości w leasing. VI dyrektywa przewiduje bowiem możliwość zwolnienia z podatku usług polegających na oddaniu nieruchomości do użytkowania, z której to opcji Polska nie skorzystała. W analizowanej sprawie ETS wyraził opinię, że czynność taka korzysta ze zwolnienia z VAT ze względu na to, że czynność pierwotna w stosunku do rozwiązania umowy, czyli oddanie nieruchomości w leasing, też była czynnością zwolnioną od VAT.

Z orzeczenia tego wynika kilka wniosków. Po pierwsze to, że czynność polegająca na odstąpieniu od umowy leasingu (czy umowy o podobnym charakterze) za wynagrodzeniem powinna być, co do zasady, traktowana jako usługa w rozumieniu VI dyrektywy. Po drugie, opierając się na tezie wyrażonej przez ETS, można argumentować, że odstąpienie

Wypłata przed terminem – dostawa czy usługa

Czy wcześniejszy wykup rzeczy będącej przedmiotem umowy leasingu finansowego powinien być traktowany jako dostawa towarów, czy jako usługa?

Wątpliwość ta pojawia się wówczas, gdy leasingobiorca postanowi skorzystać z opcji zakupu przedmiotu leasingu przed upływem terminu, na jaki zawarto umowę leasingu finansowego. Dotyczy przede wszystkim tych umów, które zostały zawarte przed 1 maja 2004 r., czyli w okresie, gdy oddanie towaru w użytkowanie na podstawie umowy leasingu każdorazowo traktowane było dla celów VAT jako świadczenie usług niezależnie od tego, czy umowa leasingu była klasyfikowana jako tzw. leasing operacyjny, czy finansowy.

Już nie usługa

Od 1 maja 2004 r. zasady opodatkowania VAT umów leasingu finansowego istotnie się zmieniły. O ile bowiem przed tą datą czynności wykonywane na podstawie umowy leasingu finansowego traktowane

były jako usługi, o tyle obecnie wydanie towarów na podstawie umowy leasingu zawartej na czas określony, w sytuacji gdy umowa przewiduje, że w następstwie normalnych zdarzeń lub z chwilą zapłaty ostatniej raty prawo własności zostanie przeniesione na korzystającego, uznaje się za dostawę towarów.

Artykuł 7 ust. 9 nowej ustawy o VAT precyzuje, że chodzi tu o umowy leasingu, w wyniku których, zgodnie z przepisami o podatku dochodowym, odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający, oraz umowy leasingu w rozumieniu tych przepisów, których przedmiotem są grunty.

Przepis przejściowy

Ze względu na różnicę w traktowaniu leasingu finansowego w okresie przed i po 1 maja 2004 r. wprowadzono przepis przejściowy (art. 172).

Mówi on, że jeżeli wydanie towaru na podstawie umowy leasingu finansowego nastąpiło przed 1 maja 2004 r., a czynności wykonywane na podstawie tej umowy były - we-

dlug starej ustawy o VAT - traktowane jako usługa, to czynności te traktuje się jako usługę do czasu ich zakończenia.

Przepis ten miał przede wszystkim za cel uniknięcie negatywnych dla fiskusa skutków sytuacji, gdy czynności traktowane dotychczas jako usługi, w stosunku do których obowiązek podatkowy powstał w sposób właściwy dla usług (nie później niż 7 dnia od ich częściowego wykonania), stają się nagle dostawą towarów, dla której obowiązek podatkowy powstaje nie później niż 7 dnia od wydania towaru.

Brak tego przepisu prowadziłby efektywnie do braku opodatkowania tych czynności po 1 maja 2004 r. Podatnicy mogliby bowiem twierdzić, że skoro wykonywane przez nich czynności są dostawą towarów w myśl nowych przepisów o VAT, to obowiązek podatkowy z tego tytułu powstał w przeszłości, pod rządami starszych przepisów o VAT. Zgodnie z owymi starymi przepisami o VAT czynności wykonywane na podstawie umowy leasingu finanso-

wego nie skutkowały powstaniem obowiązku podatkowego w chwili wydania towaru.

Wprowadzenie tego przepisu miało niewątpliwie sens, jednak spełnia on swoje zadanie główne w przypadku, gdy umowa leasingu zawarta jest pomiędzy polskimi podmiotami w stosunku do przedmiotu leasingu znajdującego się w Polsce. Inaczej może być w przypadku umów zawartych z leasingodawcami i leasingobiorcami z innych państw członkowskich Unii.

Gdy kontrahent ma siedzibę w innym kraju UE

Weźmy na przykład umowę leasingu, której przedmiotem jest samolot lub inny środek transportu, zawartą przed 1 maja 2004 r. pomiędzy polskim leasingobiorcą a leasingodawcą z innego kraju UE. Przedmiot leasingu importowany do Polski przed 1 maja 2004 r. i z tego tytułu uiszczony zostały clo i należny VAT. Ponadto do 1 maja 2004 r. usługi leasingu opodatkowane były w Polsce na zasadzie importu usług. Przepis przejściowy mówi, że czynności te nadal

powinny być traktowane jako usługi w rozumieniu przepisów o VAT. Nie odnosi się on jednak do miejsca świadczenia tych usług, co oznacza, że należy je ustalić zgodnie z art. 27 i 28 obecnej ustawy o VAT.

Dla usług polegających na oddaniu towaru w leasing miejscem świadczenia jest miejsce, w którym nabywca usług ma swoją siedzibę. Nie dotyczy to jednak usług leasingu, których przedmiotem są środki transportu. W przypadku umowy leasingu finansowego środka transportu (samolotu, pojazdu etc.) według polskich przepisów mamy więc do czynienia z usługą, której miejscem świadczenia będzie państwo leasingodawcy. Z kolei unijny leasingodawca, zgodnie z przepisami wydanymi na podstawie VI dyrektywy, traktuje te czynności od początku jako dostawę towarów. Według niego wydanie towaru było więc eksportem towaru do Polski.

Przyjęcie takiej konstrukcji art. 172 ustawy o VAT prowadzi więc do tego, że czynności będące usługą w rozumieniu przepisów tej