



KAZUS nr 6

**SKARGA KASACYJNA
do Naczelnego Sądu Administracyjnego****Treść kazusu stanowiąca podstawę do opracowania STANU FAKTYCZNEGO**

Spółka XYZ świadczy usługi leasingu samochodów. Od swoich klientów spółka wymaga ubezpieczenia przedmiotów oddawanych w leasing. W tym celu oferuje ona możliwość zapewnienia ubezpieczenia. Jeśli klienci spółki zechcą skorzystać z tej możliwości, spółka zawiera umowę odpowiedniego ubezpieczenia z ubezpieczycielem i refakturuje na nich jego koszt. W deklaracji VAT za luty 2016 r. spółka uznała, że czynności refakturowania kosztu ubezpieczenia związanego z przedmiotem leasingu są zwolnione z podatku VAT.

Naczelnik Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie nie zgodził się ze stanowiskiem spółki i uznał, że czynność zapewnienia ochrony ubezpieczeniowej jest usługą dodatkową wobec usługi leasingu, a zatem powinna być opodatkowana stawką 23%, tak jak usługa główna, tj. leasing.

Powyższe stanowisko podzielił Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie. On również zakwestionował możliwość refakturowania przez spółkę usług ubezpieczenia związanych z umową leasingową na rzecz usługobiorców przy zastosowaniu takich samych warunków jak stosowane przez ubezpieczyciela.

Strona:

Spółka XYZ

Organ podatkowy pierwszej instancji:

Naczelnik

*Drugiego Mazowieckiego
Urzędu Skarbowego
w Warszawie*

Organ podatkowy drugiej instancji:

Dyrektor Izby

*Administracji Skarbowej
w Warszawie*

Treść kazusu stanowiąca podstawę do opracowania STANOWISKA SĄDU**Treść wyroku**

Wyrokiem z dnia 20 sierpnia 2019 r., sygn. akt III SA/Wa 2398/19, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie oddalił skargę spółki.

Wyrok WSA w Warszawie:

– data: 20.08.2019 r.;

– sygnatura: III SA/Wa 2398/19

– oddalenie skargi.

Uzasadnienie wyroku

Z daniem Sądu pierwszej instancji w myśl art. 78 Dyrektywy 2006/112/WE podstawa opodatkowania usług obejmuje także dodatkowe koszty, takie jak koszty ubezpieczenia wymagane przez dostawcę od nabywcy lub klienta. Sąd stwierdził również, że świadczenie obejmujące jedną usługę z ekonomicznego punktu widzenia nie powinno być sztucznie dzielone, by nie zakłócić funkcjonowania systemu podatku VAT. W tym względzie Sąd pierwszej instancji uznał, że w wypadku świadczenia usługi leasingu wraz z ubezpieczeniem przedmiotu występuje jedno świadczenie, składające się z usługi leasingu oraz usługi ubezpieczenia. Zatem zdaniem sądu do podstawy opodatkowania takiego świadczenia usług, obok czynszu leasingu, należy włączyć również koszty ubezpieczenia i do tak ujętej całości świadczenia zastosować jednolitą stawkę podatku VAT właściwą dla usługi zasadniczej, czyli usługi leasingu..

**Polecenie**

Jako pełnomocnik Spółki XYZ sporządź skargę kasacyjną do NSA, przyjmując, że nie upłynął termin do jej wniesienia.

Podstawa prawna:

*art. 173, 174,
art. 175 § 3 pkt 1,
art. 177 § 1
ustawy p.p.s.a.*

Wnioski:

- uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania WSA;*
- zasądzenie na rzecz strony skarżącej kosztów postępowania kasacyjnego wraz z kosztami zastępstwa procesowego zgodnie z obowiązującymi przepisami;*
- przeprowadzenie rozprawy.*

Istotne przepisy:

*art. 78
Dyrektywy 2006/112/WE
art. 135
Dyrektywy 2006/112/WE*



[OPRACOWANIE AUTORSKIE]

Warszawa, 3 września 2019 r.

**Naczelnny Sąd Administracyjny
w Warszawie**
ul. Gabriela Piotra Boduena 3/5
00-011 Warszawa

za pośrednictwem:
**Wojewódzkiego
Sądu Administracyjnego
w Warszawie**
ul. Jasna 2/4, 00-013 Warszawa

Strona skarżąca:
XYZ Spółka [...] z siedzibą w Warszawie
ul. Białowieska 19, 04-063 Warszawa
KRS *fikcyjny*

**Reprezentowana przez doradcę podatkowego
Jana Kowalskiego**

Nr wpisu na listę doradców podatkowych *fikcyjny*
Adres do doręczeń:
Kancelaria Doradcy Podatkowego Jan Kowalski
ul. Igańska 11, 04-087 Warszawa

**Organ, którego działanie było przedmiotem skargi:
Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie**
Izba Administracji Skarbowej w Warszawie
ul. Felińskiego 2, 01-513 Warszawa

Sygnatura akt: **III SA/Wa 2398/19**

Wartość przedmiotu zaskarżenia: 100 000 zł

SKARGA KASACYJNA

I. Na podstawie art. 173 § 1, art. 174 pkt 1 i 2, art. 175 § 3 pkt 1, oraz 177 § 1 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.), działając w imieniu i na rzecz strony skarżącej (w oparciu o załączone pełnomocnictwo), zaskarżam **w całości** wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 20 sierpnia 2019 r. (sygn. akt III SA/Wa 2398/19) oddalający skargę XYZ Spółka [...] z siedzibą w Warszawie (dalej: spółka, strona skarżąca) na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z dnia [...] nr [...] w przedmiocie podatku od towarów i usług za luty 2016 r., doręczony pełnomocnikowi strony skarżącej w dniu 1 września 2019 r.

II. Zaskarżonemu wyrokowi zarzucam:

- A. Na podstawie art. 174 pkt 2 P.p.s.a. naruszenie przepisów postępowania, które miało istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:
- a) art. 151 w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) P.p.s.a. poprzez oddalenie skargi, pomimo naruszenia przez organ odwoławczy przepisów postępowania, które miało istotny wpływ na wynik sprawy, tj. art. 120 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2015 r., poz. 613; dalej: O.p.) poprzez jego niezastosowanie;



- b) art. 151 w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a) P.p.s.a. poprzez oddalenie skargi spółki, w sytuacji zasługiwała ona na uwzględnienie ze względu na naruszenie przez DIAS prawa materialnego, które miało istotny wpływ na wynik sprawy w zakresie i w sposób określony w pkt II poniżej; naruszenie to istotnie wpłynęło na wynik sprawy, gdyż dostrzeżenie przez Sąd pierwszej instancji uchybienia prawa materialnego skutkowałoby uwzględnieniem skargi, a nie jej oddaleniem;
- c) art. 151 w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) P.p.s.a. z zw. z art. 260 ust. 1a zw. z art. 267 zd. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. z 2004 r., Nr 90, poz. 864/2 ze zm.; dalej: TFUE) poprzez nieuwzględnienie treści wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 17 stycznia 2013 r. w sprawie C-224/11 BGŻ Leasing sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, pomimo powinności zastosowania go w niniejszej sprawie, gdyż w wyroku tym TSUE przesądził, że **dla celów podatku od wartości dodanej usługa leasingu i usługa ubezpieczenia przedmiotu leasingu co do zasady stanowią usługi odrębne i niezależne**;
- B. Naruszenie prawa materialnego przez ich błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie, tj.:
- 1) art. 78 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L z 2006 r. nr 347/1; dalej: Dyrektywa 2006/112/WE) przez jego błędną wykładnię polegającą na zaakceptowaniu stanowiska organów podatkowych i uznaniu, że spółka powinna włączyć koszty ubezpieczenia do podstawy opodatkowania usługi leasingu, a tym samym niezastosowanie się do treści wyroku Trybunału Sprawiedliwości z dnia 17 stycznia 2013 r. w sprawie C-224/11;
 - 2) art. 135 Dyrektywy 2006/112/WE poprzez jego niezastosowanie i zaakceptowanie przez Sąd pierwszej instancji stanowiska organów podatkowych, które stwierdziły, że usługi ubezpieczeniowe są opodatkowane VAT;
 - 3) art. 32 w zw. z art. 2 oraz w zw. z art. 8 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej poprzez ich niezastosowanie, tj. poprzez pominięcie orzeczeń sądów administracyjnych, w których uznano, że **dla celów podatku od wartości dodanej usługa leasingu i usługa ubezpieczenia przedmiotu leasingu co do zasady stanowią usługi odrębne i niezależne**.

III. Mając na uwadze powyższe wnoszę o:

- uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie;
- zasądzenie na rzecz strony skarżącej kosztów postępowania kasacyjnego wraz z kosztami zastępstwa procesowego według norm prawem przepisanych;
- przeprowadzenie rozprawy w niniejszej sprawie.

UZASADNIENIE

Zaskarżonym wyrokiem z dnia 20 sierpnia 2019 r., sygn. akt III SA/Wa 2398/19, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie oddalił skargę spółki na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z dnia [...] w przedmiocie podatku od towarów i usług za luty 2016 r. W uzasadnieniu tego orzeczenia Sąd pierwszej instancji wskazał, że zgodnie z art. 78 Dyrektywy 2006/112/WE podstawa opodatkowania usług obejmuje również dodatkowe koszty wymagane przez dostawcę od nabywcy lub klienta – w niniejszej sprawie był to koszt ubezpieczenia przedmiotów oddawanych w leasing. Ponadto Sąd wskazał, że świadczenie obejmujące jedną usługę z ekonomicznego punktu widzenia nie powinno być sztucznie dzielone, by nie zakłócać funkcjonowania systemu podatku VAT. W tym względzie Sąd pierwszej instancji uznał, że w wypadku świadczenia usługi leasingu wraz z ubezpieczeniem przedmiotu leasingu występuje jedna usługa, złożona z usługi leasingu oraz usługi ubezpieczenia. Zdaniem Sądu do podstawy opodatkowania takiego świadczenia, obok czynszu leasingu, należy więc włączyć koszty ubezpieczenia i do tak ujętej całości świadczenia zastosować jednolitą stawkę podatku VAT, właściwą dla usługi zasadniczej, czyli dla usługi leasingu.



Zdaniem skarżącej spółki stanowisko Sądu pierwszej instancji jest błędne, co znajduje potwierdzenie w dotychczasowym orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego.

W pierwszej kolejności wskazać należy, że dla rozstrzygnięcia problemu prawnego występującego w niniejszej sprawie kluczowe znaczenie ma wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 17 stycznia 2013 r. w sprawie C-224/11 BGŻ Leasing sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej w Warszawie. W wyroku tym Trybunał przesądził, że **dla celów podatku od wartości dodanej usługa leasingu i usługa ubezpieczenia przedmiotu leasingu co do zasady stanowią usługi odrębne i niezależne**, a jeżeli leasingodawca ubezpiecza przedmiot leasingu, obciążając dokładnym kosztem tego ubezpieczenia leasingobiorcę, to taka czynność stanowi transakcję ubezpieczeniową w rozumieniu art. 135 ust. 1 lit. a) Dyrektywy 2006/112/WE. Sytuacja taka miała miejsce w niniejszej sprawie – spółka zawiera bowiem umowę odpowiedniego ubezpieczenia i refakturuje jej koszt na klienta umowy leasingowej.

Wyrok ten, jak również inne orzeczenia TSUE dotyczące świadczeń złożonych, mają o tyle istotne znaczenie, że w braku ustawowej definicji tego pojęcia, kluczową rolę w jego odkodowywaniu odgrywa judykatura. I tak w wyroku z dnia 27 września 2012 r., sygn. C-392/11, Field Fisher Waterhouse LLP przeciwko Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs TSUE wskazał, że celów podatku VAT co do zasady każde świadczenie powinno być uznawane za odrębne i niezależne. Zatem jeżeli w skład świadczonej usługi będą wchodzić 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 usługi kompleksowej. Natomiast jedno świadczenie występuje wtedy, gdy co najmniej dwa elementy albo co najmniej dwie czynności dokonane przez podatnika są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno nierozzerwalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny.

Konsekwencją wyroku TSUE w sprawie C-224/11 są orzeczenia sądów krajowych. Analizując analogiczny problem, jak w niniejszej sprawie, Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 28 października 2015 r., sygn. akt I FSK 794/15 oraz w wyroku z dnia 29 września 2015 r., I FSK 726/15, stwierdził, że będące przedmiotem oceny usługa leasingu i usługa ubezpieczenia przedmiotu leasingu nie stanowią świadczenia złożonego, tylko są usługami odrębnymi.

Zdaniem skarżącej spółki w konsekwencji uznania ww. usług za odrębne należy przyjąć, że usługa ubezpieczenia traktowana samodzielnie nie będzie opodatkowana 23% stawką VAT, ale będzie zwolniona z opodatkowania VAT na podstawie na 135 Dyrektywy 2006/112/WE. Zatem stanowisko organu, zgodnie z którym czynność zapewnienia ochrony ubezpieczeniowej jest usługą dodatkową wobec usługi leasingu i powinna być opodatkowana jak usługa główna, tj. leasing, jest nieprawidłowe. W tych okolicznościach Sąd pierwszej instancji naruszył przepisy wskazane w skardze kasacyjnej przepisy, w szczególności zaś naruszył konstytucyjną zasadę równości, stanowiącą podstawę funkcjonowania demokratycznego państwa prawnego, bowiem pomimo rozstrzygnięć sądów administracyjnych, które dotyczyły kwestii spornej w niniejszej sprawie, zupełnie je pominął, czym doprowadził do nierównego traktowania podmiotów będących w analogicznej sytuacji.

Mając na uwadze powyższe wnoszę, jak na wstępie.

Za stronę skarżącą

Doradca Podatkowy Jan Kowalski
nr wpisu: *fikcyjny*
Podpis

Załączniki:

- 1) oryginał pełnomocnictwa wraz z dowodem uiszczenia opłaty skarbowej w kwocie 17,00 zł;
- 2) odpis skargi kasacyjnej wraz z załącznikami;
- 3) dowód uiszczenia wpisu stosunkowego od skargi kasacyjnej;
- 4) odpis pełny z rejestru przedsiębiorców KRS.

[OPRACOWANIE REDAKCYJNE]



Miejscowość, data
(fikcyjna, ale z uwzględnieniem treści kazusu)

Naczelny Sąd Administracyjny

w ...
adres

za pośrednictwem:
**Wojewódzkiego
Sądu Administracyjnego**

w ...
adres

Strona skarżąca:

nazwa, adres, KRS

Reprezentowana przez doradcę podatkowego

*imię, nazwisko doradcy podatkowego
nr wpisu na listę doradców podatkowych
adres do doręczeń*

Organ, którego działanie było przedmiotem skargi:

nazwa, adres

Sygnatura akt:

Wartość przedmiotu zaskarżenia: 100 000 zł

Kazus nr 6

SKARGA KASACYJNA

I. Na podstawie art. 173 § 1, art. 174 pkt 1 i 2, art. 175 § 3 pkt 1, oraz 177 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2017 r. poz. 1369, ze zm.; dalej: P.p.s.a.), działając w imieniu i na rzecz strony skarżącej (w oparciu o załączone pełnomocnictwo), zaskarżam w całości wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w ... z dnia ... (sygn. akt: ...), oddalający skargę na decyzję ... z dnia ... r. w zakresie podatku od towarów i usług za luty 2016 r., doręczony pełnomocnikowi spółki w dniu ... r.

II. Zaskarżonemu wyrokowi zarzucam:

- A. Na podstawie art. 174 pkt 2 P.p.s.a. naruszenie przepisów postępowania, które miało istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:
- a) **art. 151 w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) P.p.s.a.** poprzez oddalenie skargi, pomimo naruszenia przez organ odwoławczy przepisów postępowania, które miało istotny wpływ na wynik sprawy, tj. art. 120 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2015 r., poz. 613; dalej: O.p.) poprzez jego niezastosowanie;



- b) **art. 151 w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a) P.p.s.a.** poprzez oddalenie skargi spółki, w sytuacji zasługiwała ona na uwzględnienie ze względu na naruszenie przez DIAS prawa materialnego, które miało istotny wpływ na wynik sprawy w zakresie i w sposób określony w pkt II poniżej; naruszenie to istotnie wpłynęło na wynik sprawy, gdyż dostrzeżenie przez Sąd pierwszej instancji uchybienia prawa materialnego skutkowało by uwzględnieniem skargi, a nie jej oddaleniem;
- c) **art. 151 w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) P.p.s.a. z zw. z art. 260 ust. 1a zw. z art. 267 zd. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. z 2004 r., Nr 90, poz. 864/2 ze zm.; dalej: TFUE)** poprzez nieuwzględnienie treści wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 17 stycznia 2013 r. w sprawie C-224/11 BGŻ Leasing sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, pomimo powinności zastosowania go w niniejszej sprawie, gdyż w wyroku tym TSUE przesądził, że dla celów **podatku od wartości dodanej usługa leasingu i usługa ubezpieczenia przedmiotu leasingu co do zasady stanowią usługi odrębne i niezależne**;
- B. Naruszenie prawa materialnego przez ich błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie, tj.:
- 1) **art. 78 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L z 2006 r. nr 347/1; dalej: Dyrektywa 2006/112/WE)** przez jego błędną wykładnię polegającą na zaakceptowaniu stanowiska organów podatkowych i uznaniu, że spółka powinna włączyć koszty ubezpieczenia do podstawy opodatkowania usługi leasingu, a tym samym niezastosowanie się do treści wyroku Trybunału Sprawiedliwości z dnia 17 stycznia 2013 r. w sprawie C-224/11;
 - 2) **art. 135 Dyrektywy 2006/112/WE** poprzez jego niezastosowanie i zaakceptowanie przez Sąd pierwszej instancji stanowiska organów podatkowych, które stwierdziły, że usługi ubezpieczeniowe są opodatkowane VAT;
 - 3) **art. 32 w zw. z art. 2 oraz w zw. z art. 8 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej** poprzez ich niezastosowanie, tj. poprzez pominięcie orzeczeń sądów administracyjnych, w których uznano, że dla celów **podatku od wartości dodanej usługa leasingu i usługa ubezpieczenia przedmiotu leasingu co do zasady stanowią usługi odrębne i niezależne**.

III. Mając na uwadze powyższe wnoszę o:

- uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Gliwicach;
- zasądzenie na rzecz strony skarżącej kosztów postępowania kasacyjnego wraz z kosztami zastępstwa procesowego zgodnie z obowiązującymi przepisami;
- przeprowadzenie rozprawy w niniejszej sprawie.

UZASADNIENIE

I. STAN FAKTYCZNY oraz STANOWISKO PRAWNE ORGANU

Spółka XYZ świadczy usługi leasingu samochodów. On swoich klientów spółka wymaga ubezpieczenia przedmiotów oddawanych w leasing. W tym celu oferuje ona możliwość zapewnienia ubezpieczenia. Jeśli klienci spółki zechcą skorzystać z tej możliwości, spółka zawiera umowę odpowiedniego ubezpieczenia z ubezpieczycielem i refakturuje na nich jego koszt. W deklaracji VAT za luty 2016 r. spółka uznała, że czynności refakturowania kosztu ubezpieczenia związanego z przedmiotem leasingu są zwolnione z podatku VAT.



Naczelnik Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie nie zgodził się ze stanowiskiem spółki i uznał, że czynność zapewnienia ochrony ubezpieczeniowej jest usługą dodatkową wobec usługi leasingu, a zatem powinna być opodatkowana stawką 23%, tak jak usługa główna, tj. leasing.

Powyższe stanowisko podzielił Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie. On również zakwestionował możliwość refakturowania przez spółkę usług ubezpieczenia związanych z umową leasingową na rzecz usługobiorców przy zastosowaniu takich samych warunków jak stosowane przez ubezpieczyciela.

Wyrokiem z dnia 20 sierpnia 2019 r., sygn. akt III SA/Wa 2398/19, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie oddalił skargę spółki. Zdaniem Sądu pierwszej instancji w myśl art. 78 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L z 2006 r. nr 347/1; dalej: Dyrektywa 2006/112/WE) podstawa opodatkowania usług obejmuje także dodatkowe koszty, takie jak koszty ubezpieczenia wymagane przez dostawcę od nabywcy lub klienta. Sąd stwierdził również, że świadczenie obejmujące jedną usługę z ekonomicznego punktu widzenia nie powinno być sztucznie dzielone, by nie zakłócić funkcjonowania systemu podatku VAT. W tym względzie Sąd pierwszej instancji uznał, że w wypadku świadczenia usługi leasingu wraz z ubezpieczeniem przedmiotu występuje jedno świadczenie, składające się z usługi leasingu oraz usługi ubezpieczenia. Zatem zdaniem sądu do podstawy opodatkowania takiego świadczenia usług, obok czynszu leasingu, należy włączyć również koszty ubezpieczenia i do tak ujętej całości świadczenia zastosować jednolitą stawkę podatku VAT właściwą dla usługi zasadniczej, czyli usługi leasingu.

II. STANOWISKO PRAWNE STRONY SKARŻĄCEJ

Kluczowe znaczenie dla rozstrzygnięcia problemu prawnego występującego w niniejszej sprawie ma wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 17 stycznia 2013 r. w sprawie C-224/11 BGŻ Leasing sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej w Warszawie. W wyroku tym Trybunał przesądził, że **dla celów podatku od wartości dodanej usługa leasingu i usługa ubezpieczenia przedmiotu leasingu co do zasady stanowią usługi odrębne i niezależne**, a jeżeli leasingodawca ubezpiecza przedmiot leasingu, obciążając dokładnym kosztem tego ubezpieczenia leasingobiorcę, to taka czynność stanowi transakcję ubezpieczeniową w rozumieniu art. 135 ust. 1 lit. a) Dyrektywy 2006/112/WE. Sytuacja taka miała miejsce w niniejszej sprawie – spółka zawiera bowiem umowę odpowiedzialnego ubezpieczenia i refakturowuje jej koszt na klienta umowy leasingowej. W konsekwencji uznania ww. usług za odrębne należy przyjąć, że usługa ubezpieczenia traktowana samodzielnie jest zwolniona z VAT. Zatem stanowisko organu, zgodnie z którym czynność zapewnienia ochrony ubezpieczeniowej jest usługą dodatkową wobec usługi leasingu, a zatem powinna być opodatkowana stawką 23%, tak jak usługa główna, tj. leasing, jest nieprawidłowe. W związku z powyższym Sąd pierwszej instancji, akceptując rozstrzygnięcia organów podatkowych, naruszył wskazane w skardze kasacyjnej przepisy prawa.

Za stronę skarżącą
Doradca Podatkowy Jan Kowalski
nr wpisu: *fikcyjny*
Podpis

Załączniki:

- 1) oryginał pełnomocnictwa wraz z dowodem uiszczenia opłaty skarbowej w kwocie 17,00 zł;
- 2) odpis skargi kasacyjnej wraz z załącznikami;
- 3) dowód uiszczenia wpisu stosunkowego od skargi kasacyjnej;
- 4) odpis pełny z rejestru przedsiębiorców KRS.

[OPRACOWANIE SKRÓCONE]



Miejscowość, data
(fikcyjna, ale z uwzględnieniem treści kazusu)

Naczelny Sąd Administracyjny

W ...
adres

za pośrednictwem:
**Wojewódzkiego
Sądu Administracyjnego**
W ...
adres

Strona skarżąca:

nazwa, adres, KRS

Reprezentowana przez doradcę podatkowego:

*imię, nazwisko doradcy podatkowego
nr wpisu na listę doradców podatkowych
adres do doręczeń*

Organ, którego działanie było przedmiotem skargi:

nazwa, adres

Sygnatura akt:

Wartość przedmiotu zaskarżenia: 100 000 zł

SKARGA KASACYJNA

I. We wstępie należy podać następujące informacje:

- podstawa prawna wniesienia skargi kasacyjnej: art. 173 § 1, art. 174 pkt 1 i 2, art. 175 § 3 pkt 1 oraz 177 § 1 P.p.s.a.
- wskazać, że działamy w imieniu i na rzecz skarżącego w oparciu o załączone pełnomocnictwo;
- wskazać, że wnosimy skargę na wyrok, podając kto i kiedy go wydał, czego dotyczył i kiedy został doręczony.

II. Wnosimy zarzuty przeciw wyrokowi:

- naruszenie przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, tj. art. 151 w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) P.p.s.a.; art. 151 w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a) P.p.s.a. oraz art. 151 w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) P.p.s.a. z zw. z art. 260 ust. 1a zw. z art. 267 zd. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej;
- naruszenie prawa materialnego przez ich błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie, tj.: art. 78 Dyrektywy 2006/112/WE; art. 135 Dyrektywy 2006/112/WE; art. 32 w zw. z art. 2 oraz w zw. z art. 8 Konstytucji RP.



III. Wskazujemy zakres żądania będącego przedmiotem skargi:

- uwzględnienie skargi kasacyjnej i uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie w całości sprawy Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Gliwicach do ponownego rozpoznania,
- zasądzenie od organu na rzecz strony skarżącej kosztów postępowania kasacyjnego wraz z kosztami zastępstwa procesowego, według norm prawem przepisanych.

Zgodnie z treścią art. 176 § 2 P.p.s.a. zawieramy także wniosek o rozpoznanie skargi kasacyjnej na rozprawie lub oświadczenie o zrzeczeniu się rozprawy.

UZASADNIENIE

I. STAN FAKTYCZNY oraz STANOWISKO PRAWNE ORGANU

(należy sformułować na podstawie treści kazusu)

II. STANOWISKO PRAWNE STRONY SKARŻĄCEJ

Sąd pierwszej instancji naruszył wskazane w skardze kasacyjnej przepisy prawa, ponieważ orzekając w sprawie spółki nie odniósł się w ogóle do treści wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 17 stycznia 2013 r. w sprawie C-224/11, który przesądził **dla celów podatku od wartości dodanej usługa leasingu i usługa ubezpieczenia przedmiotu leasingu co do zasady stanowią usługi odrębne i niezależne**. Jeżeli leasingodawca ubezpiecza przedmiot leasingu, obciążając dokładnym kosztem tego ubezpieczenia leasingobiorcę, tak jak ma to miejsce w niniejszej sprawie, to taka czynność stanowi transakcję ubezpieczeniową w rozumieniu art. 135 ust. 1 lit. a) Dyrektywy 2006/112/WE. W konsekwencji usługa ubezpieczenia traktowana samodzielnie jest zwolniona z VAT.

Za stronę skarżącą

Doradca Podatkowy
Jan Kowalski
nr wpisu: *fikcyjny*

Podpis

Załączniki:

- 1) oryginał pełnomocnictwa wraz z dowodem uiszczenia opłaty skarbowej w kwocie 17,00 zł;
- 2) odpis skargi kasacyjnej wraz z załącznikami;
- 3) dowód uiszczenia wpisu stosunkowego od skargi kasacyjnej;
- 4) odpis pełny z rejestru przedsiębiorców KRS.



PRZEPISY

Art. 78. Dyrektywy 2006/112/WE

Do podstawy opodatkowania wlicza się następujące elementy: a) podatki, cła, opłaty i inne należności, z wyjątkiem samego VAT; b) koszty dodatkowe, takie jak koszty prowizji, opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dostawcę lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy. Do celów akapitu pierwszego lit. b), państwa członkowskie mogą uznać koszty objęte odrębną umową za koszty dodatkowe

Art. 135. Dyrektywy 2006/112/WE

1. Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:
 - a) transakcje ubezpieczeniowe i reasekuracyjne, wraz z usługami pokrewnymi świadczonymi przez brokerów ubezpieczeniowych i agentów ubezpieczeniowych;
 - b) udzielanie kredytów i pośrednictwo kredytowe, oraz zarządzanie kredytami przez kredytodawcę;
 - c) pośrednictwo lub wszelkie działania w zakresie gwarancji kredytowych, poręczeń i wszelkich innych zabezpieczeń i gwarancji oraz zarządzanie gwarancjami kredytowymi przez kredytodawcę;
- (...)

PODSUMOWANIE

Stan faktyczny opisany w kazusie dotyczy zagadnienia prawnego, które było już przedmiotem orzekania przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, a także przez Naczelny Sąd Administracyjny. Sedno sporu dotyczy tego czy usługa leasingu i usługa ubezpieczenia przedmiotu leasingu stanowią usługi odrębne, co w konsekwencji wpływa na ich opodatkowanie. W kluczowym dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy wyroku z dnia 17 stycznia 2013 r., C-224/11 BGŻ Leasing sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej przesądził, że dla celów podatku od wartości dodanej usługa leasingu i usługa ubezpieczenia przedmiotu leasingu co do zasady stanowią usługi odrębne i niezależne, a jeżeli leasingodawca ubezpiecza przedmiot leasingu, obciążając dokładnym kosztem tego ubezpieczenia leasingobiorcę, to taka czynność stanowi transakcję ubezpieczeniową w rozumieniu art. 135 ust. 1 lit. a) Dyrektywy 2006/112/WE. Dokładnie taka sytuacja została opisana w kazusie. Spółka XYZ świadczy usługi leasingu samochodów. Od swoich klientów wymaga ubezpieczenia przedmiotów oddawanych w leasing. W tym celu oferuje możliwość zapewnienia ubezpieczenia. Jeżeli klient spółki zdecyduje się na skorzystanie z oferowanego przez nią ubezpieczenia, to spółka zawiera umowę ubezpieczenia z ubezpieczycielem i refakturuje na klienta jego koszt. Mając na względzie treść wyroku C-224/11 w niniejszej sprawie należało uznać, że usługa leasingu i usługa ubezpieczenia przedmiotu leasingu nie stanowią świadczenia złożonego, tylko są usługami odrębnymi. W konsekwencji usługa ubezpieczenia traktowana samodzielnie nie będzie oprocentowana 23% stawką VAT, ale będzie zwolniona z opodatkowania VAT na podstawie art. 135 Dyrektywy 2006/112/WE. Zatem stanowisko organów i Sądu pierwszej instancji, zgodnie z którym czynność zapewnienia ochrony ubezpieczeniowej jest usługą dodatkową wobec usługi leasingu i powinna być opodatkowana jak usługą główną, tj. leasing, jest nieprawidłowe. Zasadne było zatem wniesienie skargi kasacyjnej w imieniu i na rzecz spółki.



✓ Plan pracy

1. Zapoznaj się z materiałami zawartymi w zeszycie ćwiczeń i przeczytaj dokładnie wymienione przepisy.
2. Wysłuchaj komentarza do najważniejszych przepisów niezbędnych do napisania pisma procesowego.
3. Przeczytaj treść kazusu i spróbuj domyślić się, na czym może polegać istota sporu na linii podatnik–organ. Po zapoznaniu się z przepisami na pewno coś wymyślisz! :)
4. Wysłuchaj analizy treści kazusu.
5. Znasz już przepisy, znasz treść kazusu i rozumiesz, na czym polega istota sporu na linii podatnik–organ. Teraz, korzystając z załączonego w materiałach schematu pisma procesowego, zapisz wszystkie informacje, które pomogą zbudować prawidłową odpowiedź egzaminacyjną. Wykorzystaj triki poznane w lekcji nr 1.
6. Wysłuchaj wykładu i przede wszystkim staraj się zapamiętać, w jaki sposób sformułowano zarzuty.
7. Dodatkowo, polecamy przeczytanie w książce podrozdziału poświęconego kazusowi nr 6 (str. 458) i wynotowanie wyrażeń i zwrotów prawniczych, które będą pomocne w tworzeniu pisma procesowego.
8. Upewnij się, że rozumiesz istotę rozwiązania kazusu nr 6. Jeżeli masz wątpliwości bądź pytania, napisz do nas na kontakt@podatkowaoficyna.pl
9. Czas na powtórkę! Wyobraź sobie, że na egzaminie wylosowałeś kazus nr 43 (ten z poprzedniej lekcji). Zapisz swoją odpowiedź egzaminacyjną (może być skrótowo). Nie pomijaj tego kroku. Jest on potrzebny, aby utrwalić Twoją wiedzę, co z pewnością zaowocuje na egzaminie. Powodzenia!
10. Pamiętaj, że jutro napiszesz rozwiązanie kazusu nr 6.

Treść kazusu

Spółka XYZ zajmująca się leasingiem samochodów wymaga ubezpieczenia przedmiotów oddawanych w leasing. W tym celu oferuje ona swoim klientom możliwość zapewnienia im ubezpieczenia. Jeśli zechcą oni skorzystać z owej możliwości. Spółka XYZ zawiera umowę odpowiedniego ubezpieczenia z ubezpieczycielem i refakturuje na nich jego koszt. W deklaracji VAT za luty 2016 r. Spółka XYZ uznała, że takie czynności refakturowania kosztu ubezpieczenia związanego z przedmiotem leasingu są zwolnione z podatku VAT.

Naczelnik Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie ocenił jednak, że czynność polegająca na zapewnieniu owej ochrony ubezpieczeniowej jest usługą dodatkową wobec usługi leasingu, a zatem powinna być opodatkowana stawką 23%, tak jak usługa główna, tj. leasing.

Powyższe stanowisko podzielił Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie. On również zakwestionował możliwość refakturowania przez Spółkę XYZ usług ubezpieczenia związanych z umową leasingową na rzecz usługobiorców przy zastosowaniu takich samych warunków jak stosowane przez ubezpieczyciela.

Spółka XYZ wniosła skargę na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z dnia 20 sierpnia 2019 r. o sygn. akt III SA/Wa 2398/19 oddalił skargę. Sąd ten uznał, że zgodnie z art. 78 dyrektywy VAT podstawa opodatkowania usług obejmuje również dodatkowe koszty takie jak koszty ubezpieczenia wymagane przez dostawcę od nabywcy lub klienta. Powyższy sąd podkreślił, że świadczenie obejmujące jedną usługę z ekonomicznego punktu widzenia nie powinno być sztucznie dzielone, by nie zakłócić funkcjonowania systemu podatku VAT. W tym względzie sąd ten uznał, że w wypadku świadczenia usługi leasingu wraz z ubezpieczeniem przedmiotu leasingu mamy do czynienia z jedną usługą składającą się z usługi leasingu oraz usługi ubezpieczenia. Zdaniem sądu do podstawy opodatkowania takiego świadczenia usług, obok czynszu leasingu, należy włączyć również koszty ubezpieczenia i do tak ujętej całości świadczenia zastosować jednolitą stawkę podatku VAT właściwą dla usługi zasadniczej, czyli usługi leasingu.

Jako pełnomocnik Spółki XYZ sporządził skargę kasacyjną do NSA, przyjmując, że nie upłynął termin do jej wniesienia.



Dyrektywa 2006/112/WE – Art. 78, art. 135

Artykuł 78

Do podstawy opodatkowania wlicza się następujące elementy:

- a) podatki, cła, opłaty i inne należności, z wyjątkiem samego VAT;
- b) koszty dodatkowe, takie jak koszty prowizji, opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dostawcę lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

Do celów akapitu pierwszego lit. b), państwa członkowskie mogą uznać koszty objęte odrębną umową za koszty dodatkowe.

Artykuł 135

1. Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

- a) transakcje ubezpieczeniowe i reasekuracyjne, wraz z usługami pokrewnymi świadczonymi przez brokerów ubezpieczeniowych i agentów ubezpieczeniowych;
 - b) udzielanie kredytów i pośrednictwo kredytowe, oraz zarządzanie kredytami przez kredytodawcę;
 - c) pośrednictwo lub wszelkie działania w zakresie gwarancji kredytowych, poręczeń i wszelkich innych zabezpieczeń i gwarancji oraz zarządzanie gwarancjami kredytowymi przez kredytodawcę;
 - d) transakcje, łącznie z pośrednictwem, dotyczące rachunków depozytowych, rachunków bieżących, płatności, przelewów, długów, czeków i innych zbywalnych instrumentów finansowych, z wyłączeniem windykacji należności;
 - e) transakcje, łącznie z pośrednictwem, dotyczące walut, banknotów i monet używanych jako prawny środek płatniczy, z wyłączeniem banknotów i monet będących przedmiotami kolekcjonerskimi, za które uważa się monety ze złota, srebra lub innych metali, jak również banknoty, które nie są zwykle używane jako prawny środek płatniczy lub które przedstawiają wartość numizmatyczną;
 - f) transakcje, łącznie z pośrednictwem, jednakże z wyłączeniem przechowywania i zarządzania, których przedmiotem są akcje, udziały w spółkach lub związkach, obligacje i inne papiery wartościowe, z wyłączeniem dokumentów ustanawiających tytuł prawny do towarów, oraz praw lub papierów wartościowych, o których mowa w art. 15 ust. 2;
 - g) zarządzanie specjalnymi funduszami inwestycyjnymi, określonymi przez państwa członkowskie;
 - h) dostawy, za cenę równą wartości nominalnej, znaczków pocztowych ważnych w obrocie pocztowym na terytorium danego państwa, znaczków skarbowych i innych podobnych znaczków;
 - i) zakłady, loterie i inne gry losowe lub hazardowe, z zastrzeżeniem warunków i ograniczeń określonych przez każde państwo członkowskie;
 - j) dostawy budynków lub ich części oraz związanego z nimi gruntu, inne niż dostawy, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. a);
 - k) dostawy terenów niezabudowanych, inne niż dostawy terenów budowlanych, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. b);
 - l) dzierżawę i wynajem nieruchomości.
2. Zwolnienie przewidziane w ust. 1 lit. l) nie obejmuje:
- a) świadczenia usług zakwaterowania określonych w prawie krajowym państw członkowskich, w sektorze hotelarskim lub w sektorach o podobnym charakterze, włącznie z zapewnianiem miejsc na obozach wakacyjnych lub na terenach przystosowanych do biwakowania;
 - b) wynajmu miejsc parkingowych dla pojazdów;
 - c) wynajmu trwale zainstalowanego wyposażenia i urządzeń;
 - d) wynajmu sejfów.

Państwa członkowskie mogą przewidzieć dodatkowe wyłączenia dotyczące zakresu stosowania zwolnienia przewidzianego w ust. 1 lit. l).



treść pisma

A series of horizontal dotted lines for writing the content of the letter, organized into several paragraphs.



Main writing area consisting of horizontal dotted lines for text entry.