




PACZUSKI
TAUDUL

PRZEKRÓJ PODATKOWY

29.04.2019 r.



WYBÓR ORZECZEŃ SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH ORAZ TSUE:

SPIS TREŚCI

Prawo do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów strat z tytułu zbycia wierzytelności obejmującej kwotę kaucji gwarancyjnej zatrzymanej przez kontrahenta, wyrok NSA z 16 kwietnia 2019 r., sygn. II FSK 1533/17	3
Warunkiem uzyskania nadpłaty na gruncie podatku VAT jest wykazanie, że doszło do zubożenia podatnika, wyrok NSA z 17 kwietnia 2019 r., sygn. I FSK 589/17	3
Braku możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wartości nominalnej wierzytelności z tytułu naliczonych, a niezapłaconych odsetek od zbywanych wierzytelności pożyczkowych, wyrok NSA z 17 kwietnia 2019 r., sygn. II FSK 1153/17	3
Odliczenie VAT naliczonego z tytułu transakcji, która została opodatkowana na zasadach ogólnych, podczas gdy prawidłowym było zastosowanie do niej odwrotnego obciążenia, wyrok TSUE z 11 kwietnia 2019 r. w sprawie C-691/17 PORR Építési Kft	4
Przy wykładni niejednoznacznego w treści art. 24b ust. 3 ustawy CIT należ mieć na względzie art. 2a Ordynacji Podatkowej, wyrok WSA w Warszawie z 17 kwietnia 2019 r., sygn. III SA/Wa 1905/18	4

Prawo do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów strat z tytułu zbycia wierzytelności obejmującej kwotę kaucji gwarancyjnej zatrzymanej przez kontrahenta, wyrok NSA z 16 kwietnia 2019 r., sygn. II FSK 1533/17

Rozstrzygnięcie czy ustanowiona w umowie o roboty budowlane „kaucja gwarancyjna” nadal stanowi część wynagrodzenia, czy też jej status prawny jest odmienny, wymaga każdorazowego odniesienia in casu. Wadliwa jest próba konstruowania na tym gruncie uniwersalnej zasady, skoro jest to kwestia każdorazowo uzależniona od woli stron i zastosowanych w umowie konstrukcji prawnych.

Natomiast, spełnianie przez oba zabezpieczenia takich samych funkcji, nie oznacza, iż tożsamy jest ich charakter prawny. Zasadnie WSA wskazał, iż organ źle zinterpretował pewne okoliczności faktyczne, z których wyinterpretował w dalszej kolejności, że doszło do zawarcia umowy dotyczącej kaucji gwarancyjnej. Błędnie też uznał organ, że kaucja gwarancyjna stała się niejako odrębnym bytem, niezależnym od należności za wykonane prace. Część należności została co prawda zatrzymana, ale to nie zmienia faktu, że była to w dalszym ciągu należność z tytułu świadczonych prac. A zatem, należało ją kwalifikować jako przychód należny rozpoznany w przychodach spółki. A w konsekwencji trzeba przyjąć, że w przypadku zbycia tych wierzytelności spółka miała pełne prawo rozpoznać stratę z tego tytułu w kosztach uzyskania przychodu. Skoro pełna kwota wynikająca z faktury (w tym kwota „kaucji gwarancyjnej” zatrzymana przez kontrahenta), została przez spółkę rozpoznana jako element należnego przychodu i podlegała opodatkowaniu to nie znajduje zastosowania wyłączenie z kosztów na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 39 ustawy CIT.

W konsekwencji, trzeba przyjąć, że w przypadku zbycia wierzytelności spółka miała pełne prawo rozpoznać stratę z tego tytułu w kosztach uzyskania przychodu.

Warunkiem uzyskania nadpłaty na gruncie podatku VAT jest wykazanie, że doszło do zubożenia podatnika, wyrok NSA z 17 kwietnia 2019 r., sygn. I FSK 589/17

Wyrok został wydany w sprawie spółki, która opodatkowała sprzedaż towarów (poduszek) według podstawowej stawki VAT (23%), podczas gdy transakcje te powinny zostać opodatkowane według stawki obniżonej (8%). W związku z tym spółka skorygowała deklarację

VAT i wystąpiła o zwrot nadpłaty. Organy podatkowe odmówiły jednak jego dokonania, powołując się na okoliczność, że po stronie spółki nie doszło z tego tytułu do zubożenia (spółka nie zwróciła bowiem różnicy w kwocie VAT na rzecz swoich klientów).

W wyroku z 17 kwietnia 2019 r. NSA przychylił się do stanowiska organów podatkowych (odmiennie niż WSA w Gdańsku orzekający w tej sprawie) i uznał, że zwrot kwoty VAT jest spółce nienależny. NSA powołał się w szczególności na uchwałę pełnego składu Izby Gospodarczej NSA z 22 czerwca 2011r. (sygn. I GPS 1/11) dotyczącą nadpłaty w podatku akcyzowym, uznając że ma ona zastosowanie również na gruncie VAT.

Przy tej okazji warto zwrócić uwagę, że w wyniku planowanej nowelizacji do Ordynacji podatkowej mają zostać wprowadzone przepisy, zgodnie z którymi zwrot nadpłaty ma być wprost uzależniony od braku wystąpienia tzw. bezpodstawnego wzbogacenia. Należy jednak pamiętać, że na gruncie VAT w temacie bezpodstawnego wzbogacenia wielokrotnie wypowiedział się TSUE, a jego orzecznictwo dostarcza argumentów za uznaniem, że np. w przypadku ustalenia wynagrodzenia w kwotach brutto nie mamy do czynienia z bezpodstawnym wzbogaceniem (vide np. wyrok z 18 czerwca 2009 r. w sprawie C-566/07 Stadeco BV).

Braku możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wartości nominalnej wierzytelności z tytułu naliczonych, a niezapłaconych odsetek od zbywanych wierzytelności pożyczkowych, wyrok NSA z 17 kwietnia 2019 r., sygn. II FSK 1153/17

Nie można zgodzić się ze stanowiskiem spółki wskazującym na możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów z tytułu sprzedaży wierzytelności pożyczkowych wartości nominalnej wierzytelności z tytułu naliczonych, a niezapłaconych odsetek, w kwocie nieprzekraczającej przychodu osiągniętego w związku ze sprzedażą tych wierzytelności odsetkowych.

W momencie powstania wierzytelności odsetkowych spółka nie poniosła żadnego kosztu ani w sensie podatkowym, ani w sensie ekonomicznym (bilansowym). Naliczone odsetki wynikają z przyjętych na siebie obowiązków pożyczkobiorców. W związku z tym stanowisko spółki, iż wartość naliczonych do dnia sprzedaży odsetek od udzielonych pożyczek i kredytów może w momencie sprzedaży wierzytelności stanowić koszt uzyskania przychodów jest nieprawidłowe.



Odliczenie VAT naliczonego z tytułu transakcji, która została opodatkowana na zasadach ogólnych, podczas gdy prawidłowym było zastosowanie do niej odwrotnego obciążenia, wyrok TSUE z 11 kwietnia 2019 r. w sprawie C-691/17 PORR Építési Kft

Sprawa (węgierska) dotyczyła spółki PORR, która w związku z budową autostrady otrzymała od swoich dostawców faktury z wykazanim VAT. PORR opłaciła te faktury, odliczyła wynikającą z nich VAT oraz wystąpiła do organu podatkowego o jego zwrot. Organ odmówił jednak dokonania zwrotu, uznając że transakcje powinny podlegać systemowi odwrotnego obciążenia. Wystawcy faktur powinni byli zatem wystawić faktury bez wskazania kwot VAT (który z kolei powinien zostać rozliczony przez PORR).

W tych okolicznościach TSUE uznał, że przepisy unijne nie sprzeciwiają się praktyce organu podatkowego polegającej na odmowie PORR prawa do odliczenia VAT naliczonego. Przy tym, gdyby stwierdzone zostało, że zwrot VAT (nieprawidłowo wykazanego przez dostawcę usług na fakturze wystawionej na rzecz usługobiorcy) okazałby się nadmiernie utrudniony lub niemożliwy (w szczególności w wypadku niewypłacalno-

ści dostawcy), usługobiorca (tu: PORR) powinien mieć możliwość skierowania swojego wniosku o zwrot bezpośrednio do organu podatkowego.

Przy wykładni niejednoznacznego w treści art. 24b ust. 3 ustawy CIT należy mieć na względzie art. 2a Ordynacji Podatkowej, wyrok WSA w Warszawie z 17 kwietnia 2019 r., sygn. III SA/Wa 1905/18

Z treści spornego art. 24b ust. 3 ustawy CIT nie da się wywieść, iż zakazuje on przy ustalaniu wartości początkowej środka trwałego uwzględnienia odpisów amortyzacyjnych, nawet przyjmując, że jest to odrębny, specyficzny podatek majątkowy. Przepis ten jest niejednoznaczny i budzi wątpliwości interpretacyjne.

Wobec takiej redakcji tego przepisu i użyciu w nim pojęć niedookreślonych, nie można na niekorzyść podatnika uznać, że podstawa opodatkowania nie może zostać pomniejszona o odpisy amortyzacyjne dokonane we wcześniejszych miesiącach. Organ podatkowy w związku z niejednoznacznością przytoczonego przepisu w kontekście określenia czym jest wartość początkowa, powinien zastanowić się nad zastosowaniem przepisu art. 2a Ordynacji Podatkowej.

A stack of coins, likely Polish zlotys, is visible on the left side of the page, extending from the top to the middle. The coins are stacked vertically, with some showing the word 'SARBIA' and the number '50'.

WYBÓR INTERPRETACJI PODATKOWYCH

SPIS TREŚCI

Kwestia możliwości zastosowania 9% stawki CIT do opodatkowania dochodów osiągniętych w 2019 r. w związku z przeprowadzeniem w czerwcu 2018 r. konwersji wierzytelności własnych na kapitały dłużnika, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 12 kwietnia 2019 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.66.2019.2.BG 6

Możliwość i moment zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów rezerw utworzonych przez bank na pokrycie wierzytelności z tytułu udzielonego kredytu, których nieściągalność została uprawdopodobniona, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 8 kwietnia 2019 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.11.2019.1.MM 7

Warunki skorygowania podatku VAT należnego z tytułu wierzytelności nieściągalnych, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 8 kwietnia 2019 r., sygn. 0114-KDIP1-3.4012.21.2019.1.MT 8

Czynności wykonywane między polskim oddziałem banku a jego niemiecką centralą nie podlegają VAT, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 19 kwietnia 2019 r., sygn. 0114-KDIP1-2.4012.101.2019.1.IG 8

Kwestia możliwości zastosowania 9% stawki CIT do opodatkowania dochodów osiągniętych w 2019 r. w związku z przeprowadzeniem w czerwcu 2018 r. konwersji wierzytelności własnych na kapitały dłużnika, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 12 kwietnia 2019 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.66.2019.2.BG

Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, że spółka została utworzona w 2016 r. Rokiem podatkowym spółki jest rok kalendarzowy. Bieżący rok obrotowy rozpoczął się 1 stycznia 2019 r. Spółka posiada status małego podatnika w rozumieniu art. 4a pkt 10 ustawy CIT.

W czerwcu 2018 r. spółka dokonała tzw. konwersji wierzytelności (z tytułu opłat licencyjnych, o zwrot kapitału pożyczek, o zapłatę odsetek naliczonych od nich i/lub innych wierzytelności handlowych) na kapitały spółek w 100% od siebie zależnych. Powodem takiej decyzji był brak środków po stronie dłużników na spłatę zadłużenia. Konwersja została przeprowadzona poprzez dokonanie wkładu niepieniężnego (aportu) w postaci wierzytelności. W wyniku przeniesienia wierzytelności tytułem aportu w czerwcu 2018 r. na dłużnika, wierzytelności te wygasły. W związku z tym spółka stwierdziła, iż jest uprawniona do stosowania stawki 9% CIT do opodatkowania dochodów z działalności osiągniętych w 2019 r. pomimo przeprowadzenia w czerwcu 2018 r. opisanej powyżej transakcji.

Należy wskazać, że art. 12 ustawy z dnia 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 (dalej: ustawa nowelizująca) odnosi się do podatników, którzy w okresie od dnia następującego po dniu ogłoszenia ustawy nowelizującej (tj. od dnia 20 listopada 2018 r.) wnieśli tytułem wkładu do innego podmiotu, w tym na poczet kapitału składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty 10.000 euro, a przed dniem wejścia jej w życie (do dnia 31 grudnia 2018 r.) stosują w roku podatkowym rozpoczętym po dniu 31 grudnia 2018 r. przepis art. 19 ust. 1 ustawy CIT, w brzmieniu obowiązującym w 2018 r. Tym samym podatnicy, którzy dokonali przed dniem 20 listopada 2019 r. tzw. konwersji wierzytelności na kapitały spółek zależnych nie będą podlegali wyłączeniu ze stosowania obniżonej 9% stawki podatku CIT w 2019 r. na podstawie art. 19 ust. 1c pkt 2 lit. a ustawy CIT.

Na podstawie przepisu przejściowego uniezwolniono zastosowanie preferencyjnej stawki jedynie podatnikom, którzy dokonają określonych działań restrukturyzacyjnych w okresie od dnia następującego po dniu ogłoszenia ustawy nowelizującej (tj. od dnia 20 listopada 2018 r.). Biorąc pod uwagę przywołane powyżej przepisy prawa oraz opis stanu faktycznego należy stwierdzić, że stanowisko spółki w zakresie możliwości zastosowania 9% stawki CIT do opodatkowania dochodów osiągniętych w 2019 r. w związku z przeprowadzeniem w czerwcu 2018 r. konwersji wierzytelności własnych na kapitały dłużnika należy uznać za prawidłowe.

Możliwość i moment zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów rezerw utworzonych przez bank na pokrycie wierzytelności z tytułu udzielonego kredytu, których nieściągalność została uprawdopodobniona, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 8 kwietnia 2019 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.11.2019.1.MM

Z przedstawionego opisu sprawy wynika, że w 2017 r. bank utworzył rezerwy na pokrycie wierzytelności przysługującej mu z tytułu kredytu udzielonego dłużnikowi. Postanowieniem z 10 kwietnia 2017 r. sąd otworzył przyspieszone postępowanie układowe wobec dłużnika. Postanowieniem z 16 listopada 2017 r. sąd zatwierdził układ przyjęty w ww. przyspieszonym postępowaniu układowym. Dłużnik nie był w stanie uregulować pierwszych rat przewidzianych do zapłaty zgodnie z ww. układem na 31 grudnia 2017 r. W konsekwencji, w dniu 15 stycznia 2018 r. dłużnik złożył w sądzie wnioski o ogłoszenie upadłości likwidacyjnej dłużnika. Postanowieniem z 6 września 2018 r. sąd ogłosił upadłość dłużnika. W związku z ogłoszeniem upadłości dłużnika, sąd wydał 24 kwietnia 2018 r. postanowienie o umorzeniu ww. przyspieszonego postępowania układowego wobec dłużnika.

W aspekcie przepisów podatkowych, w bankach kosztami uzyskania przychodów mogą być tylko te rezerwy na wierzytelności kredytowe, które spełniają wymogi art. 16 ust. 1 pkt 26, ust. 2a pkt 2, ust. 3 i ust. 3c ustawy o CIT.

Poza wyżej wymienionymi, otwarcie przyspieszonego postępowania układowego oraz ogłoszenie upadłości - nie została dotychczas spełniona wobec dłużnika - w odniesieniu do wierzytelności - żadna z przesłanek uprawdopodobnienia nieściągalności wierzytelności wymienionych w art. 16 ust. 2a ustawy CIT w brzmieniu obowiązującym do końca 2017 r. W szczególności, wierzytelność nie została dotychczas skierowana na drogę postępowania egzekucyjnego. Z posiadanych przez bank informacji wynika, że wobec współników dłużnika (spółki komandytowo-akcyjnej) nie została dotychczas spełniona - w odniesieniu do wierzytelności - żadna z przesłanek uprawdopodobnienia nieściągalności wierzytelności wymienionych w art. 16 ust. 2a ustawy CIT w brzmieniu obowiązującym do końca 2017 r.

Wierzytelność była już w 2017 r. w pełni wymagalna, nie jest przedawniona oraz nie jest i nie była zabezpieczona poręczeniem. Bank dotychczas nie dokonał odpisania wierzytelności jako nieściągalnej oraz nie zaliczył rezerw do kosztów uzyskania przychodów.

Jak wynika z powyższego, warunki do zaliczenia rezerw do kosztów uzyskania przychodów zostały spełnione. Mianowicie, bank utworzył rezerwy na pokrycie wymagalnego a nieściągalnego udzielonego kredytu, tj. na pokrycie wierzytelności. Jednocześnie nieściągalność wierzytelności została uprawdopodobniona w sposób, o którym mowa w art. 16 ust. 2a pkt 1 lit. ustawy CIT, do którego odsyła art. 16 ust. 2a pkt 2 lit. a ustawy CIT, tj. zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne, którym w myśl art. 189 ust. 1 Prawa restrukturyzacyjnego m.in. jest przyspieszone postępowanie układowe. Natomiast dniem otwarcia przyspieszonego postępowania układowego jest dzień wydania postanowienia.

Tym samym zgodzić należy się z bankiem, że uprawdopodobnienie nieściągalności wierzytelności nastąpiło 10 kwietnia 2017 r., tj. w dniu wydania postanowienia o otwarciu przyspieszonego postępowania układowego wobec dłużnika. Bez znaczenia pozostaje w niniejszej sprawie fakt późniejszego umorzenia przyspieszonego postępowania układowego, w związku z ogłoszeniem przez sąd 6 września 2018 r. upadłości dłużnika. Zatem, rezerwy mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 26 lit. a w zw. z art. 16 ust. 2a ustawy CIT.

W przypadku kosztów pośrednich (a taki charakter ma rezerwa celowa) za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów uważa się dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie otrzymanej faktury (rachunku) albo dzień, na który ujęto koszt na podstawie innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku), z wyjątkiem sytuacji, gdy dotyczyłoby to ujętych, jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów.

A zatem, rezerwę na nieściągalną wierzytelność zalicza się do kosztów podatkowych w dacie dokonania odpowiedniego zapisu w ewidencji rachunkowej. Jeżeli więc podatnik nie zaliczył rezerwy na wierzytelność nieściągalną do kosztów podatkowych w odpowiednim roku podatkowym (w którym utworzy rezerwę zgodnie z rozporządzeniem MF z 16 grudnia 2008 r. w sprawie zasad tworzenia rezerw na ryzyko związane z działalnością banków), to będzie musiał dokonać odpowiedniej korekty zeznania rocznego. Jeżeli zatem oba warunki zaliczenia rezerw utworzonych na pokrycie wierzytelności do kosztów uzyskania przychodów zostały spełnione w 2017 r. - w tym roku bowiem bank utworzył zgodnie z rozporządzeniem rezerwy oraz w tym roku uprawdopodobniona została nieściągalność wierzytelności. W związku z tym, zgodzić należy się z bankiem, iż będzie on mógł zaliczyć rezerwy do kosztów podatkowych roku 2017 dokonując odpowiedniej korekty zeznania za ten rok podatkowy.

Warunki skorygowania podatku VAT należnego z tytułu wierzytelności nieściągalnych, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 8 kwietnia 2019 r., sygn. 0114-KDIP1-3.4012.21.2019.1.MT

Warunek wynikający z art. 89a ust. 2 pkt 3 lit. b ustawy VAT., tj. niepozostawanie dłużnika w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego uprawniającego wierzyciela do korekty podatku należnego w trybie art. 89a ust. 1 ustawy VAT, powinien być spełniony zarówno na dzień poprzedzający dzień złożenia rozliczenia (deklaracji pierwotnej) za okres, w którym nieściągalność wierzytelności została uprawdopodobniona, jak również na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji korygującej, w której dokonuje się korekty podatku należnego w odniesieniu do nieściągalnych wierzytelności.

W przedmiotowej sprawie kontrahent wnioskodawcy w całym okresie, kiedy upływał 150 dzień od dnia terminu płatności wymienionych we wniosku faktur, jak również kiedy przypadał termin na złożenie stosownych deklaracji zawierających korektę podatku i podstawy opodatkowania w trybie art. 89a ust. 1 ustawy VAT z tych faktur, był w trakcie postępowania sanacyjnego (restrukturyzacyjnego), co oznacza, że warunek wynikający z art. 89a ust. 2 pkt 3 lit. b ustawy VAT nie został spełniony.

A zatem, w stosunku do ww. wierzytelności nie zostały spełnione wszystkie warunki, o których mowa w art. 89a ustawy VAT. Bez znaczenia pozostaje fakt, że korekty deklaracji VAT zostały złożone przez wnioskodawcę po uprawomocnieniu się postanowienia o umorzeniu postępowania sanacyjnego. W konsekwencji, wnioskodawcy nie przysługiwało prawo do dokonania korekty podatku VAT na podstawie art. 89a ust. 1 ustawy VAT.

Czynności wykonywane między polskim oddziałem banku a jego niemiecką centralą nie podlegają VAT, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 19 kwietnia 2019 r., sygn. 0114-KDIP1-2.4012.101.2019.1.IG

Z przedstawionego opisu sprawy wynika, że bank z siedzibą w Niemczech prowadzi działalność gospodarczą na terytorium Polski za pomocą oddziału. Niemiecka centrala banku należy do grupy VAT utworzonej zgodnie z prawem niemieckim. W związku z tym bank zwrócił się o potwierdzenie, że czynności wykonywane w relacji niemiecka centrala – polski oddział nie podlegają opodatkowaniu VAT (zgodnie z wyrokiem TSUE w sprawie FCE Bank) i że powyższej konkluzji nie zmienia wyrok TSUE z 17 września 2014 r. w sprawie C-7/13 Skandia.

DKIS uznał ww. stanowisko za prawidłowe.



PACZUSKI
TAUDUL

KONTAKT



TOMASZ JANKOWSKI
tel. +48 505 465 553
tomasz.jankowski@ptpodatki.pl



MACIEJ GROCHULSKI
tel. +48 501 012 085
maciej.grochulski@ptpodatki.pl

WARSZAWA

ul. Giełdowa 7/9, 01-211 Warszawa
tel. 22 205 22 00, fax 22 205 22 01
e-mail: biuro@ptpodatki.pl

KATOWICE

ul. Jesionowa 22, 40-158 Katowice
tel. 32 732 33 45, fax 22 205 22 01
e-mail: biuro@ptpodatki.pl