




PACZUSKI  
TAUDUL

# PRZEKRÓJ PODATKOWY

15.07.2019 r.



# WYBÓR ORZECZEŃ SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH ORAZ TSUE:

---

## SPIS TREŚCI

---

**Wykładnia przepisów dotyczących klauzuli o unikaniu opodatkowania w kontekście w szczególności przepisów Konstytucji RP, wyrok NSA z 8 lipca 2019 r., sygn. II FSK 135/19** 3

**Organ interpretacyjny nie jest uprawniony do dokonywania oceny konstytucyjności przepisów przejściowych do ustawy wprowadzającej klauzulę przeciw unikaniu opodatkowania, wyrok NSA z 5 lipca 2019 r., sygn. II FSK 2270/17** 4

**Niemiecki podatek z tytułu nabycia nieruchomości nie jest wydatkiem bezpośrednio związanym z nabyciem udziałów, o którym mowa w art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy CIT, wyrok NSA z 5 lipca 2019 r., sygn. II FSK 2535/17** 4

**Objęcie usług agencyjnych o charakterze pośrednictwa zakresem zastosowania art. 15e ust. 1 pkt 1 ustawy CIT, wyrok NSA z 5 lipca 2019 r., sygn. II FSK 2270/17** 5

**Ograniczenia wynikające z art. 16 ust. 1 pkt 63 lit. d ustawy CIT dotyczyły spółki osobowej powstałej z przekształcenia spółki kapitałowej na zasadzie sukcesji z art. 93a Ordynacji podatkowej, wyrok NSA z 4 lipca 2019 r., sygn. II FSK 2440/17** 5



**Wykładnia przepisów dotyczących klauzuli o unikaniu opodatkowania w kontekście w szczególności przepisów Konstytucji RP, wyrok NSA z 8 lipca 2019 r., sygn. II FSK 135/19**

1) Przepisy wprowadzające klauzulę o unikaniu opodatkowania, w przeciwieństwie do wcześniej obowiązującego art. 24b Ordynacji podatkowej, nie są sprzeczne z Konstytucją RP. Ustawodawca bowiem, używając wprawdzie pojęć nieostrych, zdefiniował jednak te pojęcia w ustawie. A zatem, podatnik może bez problemu zorientować się w swojej sytuacji prawnej.

Ponadto ustawodawca wprowadził instytucje, które pozwalają podatnikowi uzyskać pewność co do swojej sytuacji prawnej, a mianowicie czy jego działania mogą być zakwalifikowane jako unikanie opodatkowania, np. poprzez uzyskania opinii zabezpieczającej.

Klauzula o unikaniu opodatkowania nie narusza również art. 22 Konstytucji RP, dotyczącego swobody prowadzenia działalności gospodarczej. Organ, oceniając działania podatnika pod kątem unikania opodatkowania, nie ma bowiem wpływu na ważność i skuteczność czynności cywilnoprawnych. A zatem, przedsiębiorca może nadal prowadzić swoje sprawy w sposób dla niego wygodny, ale musi się liczyć z tym, że z jego działań organ może wprowadzić skutki podatkowe odmienne, niż oczekiwał podatnik.

Zatem, nie można powiedzieć, że przez wprowadzenie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania ustawodawca narzuca przedsiębiorcy określony sposób działania. Przedsiębiorca nadal ma wybór.

2) Wskazywany w przepisach klauzulowych „cel i przedmiot ustawy” należy rozumieć

w kontekście całej ustawy, a nie poszczególnych jej przepisów, np. dotyczących kosztów uzyskania przychodów. A zatem, istotny jest cel wprowadzenia danego podatku.

Oznacza to, że nie można się ograniczać przy interpretacji tego celu do jednego czy dwóch przepisów wyjętych z ustawy podatkowej, ale należy patrzeć na cel i przedmiot całej ustawy.

3) W sytuacji, gdy dokapitalizowanie spółki mogło być dokonane na różne sposoby, to należy ocenić, czy sposób wybrany przez podatnika nie nosi cech sztuczności. O sztuczności transakcji może świadczyć m.in. jej zawilość, tj. przykładowo wprowadzenie podmiotu pośredniczącego, przeprowadzanie bardzo wielu czynności w sytuacji, kiedy cel transakcji można było osiągnąć w zasadzie jedną czynnością. Nie można przy ocenie sztuczności pominąć także tego, że odwrotne połączenie, jakkolwiek prawnie dopuszczalne doprowadziło do „rozwodnienia” kapitału i do znaczącego zmniejszenia wartości akcji.

Cena akcji została drastycznie obniżona w celu uzyskania korzyści majątkowej, w postaci odliczenia kosztów podatkowych. Spadek ceny akcji spowodowany był w istocie nie warunkami rynkowymi, a wynikiem celowego działania podatnika. A to wskazuje na to, że te czynności (odwrotne przejęcie i sprzedaż następnie akcji po dużo niższej cenie) były sprzeczne z celem i przedmiotem ustawy.

W tych okolicznościach celem działania podatnika było jak największe obniżenie podstawy opodatkowania przy wykorzystaniu wpływu na cenę akcji przy ich sprzedaży. Ta cena, nie była ceną na ten moment wynikającą z warunków rynkowych czy też wynikającą z sytuacji finansowej spółki. A zatem, działanie podatnika było sztuczne.



**Organ interpretacyjny nie jest uprawniony do dokonywania oceny konstytucyjności przepisów przejściowych do ustawy wprowadzającej klauzulę przeciw unikaniu opodatkowania, wyrok NSA z 5 lipca 2019 r., sygn. II FSK 2270/17**

1) Organy interpretacyjne nie mogą dokonywać oceny pod kątem zgodności z Konstytucją RP przepisów przejściowych zawartych w ustawie z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw.

Ponadto nie jest dopuszczalne wydawanie interpretacji indywidualnej, która dotyczyłaby materii, dla której ustawodawca przewidział odrębny tryb i wskazał właściwy do tego organ.

A zatem, w sytuacji gdy wniosek o wydanie interpretacji dotyczy kwestii oceny materii, dla której przewidziane jest wydanie opinii zabezpieczającej, organ zasadnie odmawia wszczęcia postępowania na podstawie art. 165a w zw. z art. 14h Ordynacji podatkowej.

2) Nie można uznać, że przepis art. 14b § 2a Ordynacji podatkowej stanowi samodzielną podstawę do odmowy wszczęcia postępowania. Nie można bowiem wykluczyć sytuacji takich, w których w części, gdzie przepisy o klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania, a w szczególności rozdział pierwszy Działu IIIa, mający charakter materialnoprawny, może być przedmiotem pytania w trybie interpretacyjnym.

Sposób sformułowania pytania oraz stwier-

dzenie, czy może ono być przedmiotem postępowania w trybie interpretacyjnym, powinny być każdorazowo oceniane w sposób indywidualny. Ale takiej sytuacji wykluczyć nie można. Wobec tego, nie można kategorycznie stwierdzić, że art. 14b § 2a Ordynacji podatkowej w każdym przypadku, w którym pojawia się przepis o klauzuli, np. ogólne zasady wprowadzające stosowanie klauzuli, może stanowić podstawę do odmowy wszczęcia postępowania.

**Niemiecki podatek z tytułu nabycia nieruchomości nie jest wydatkiem bezpośrednio związanym z nabyciem udziałów, o którym mowa w art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy CIT, wyrok NSA z 5 lipca 2019 r., sygn. II FSK 2535/17**

Fakt, że strona ma obowiązek ponieść dany koszt i nie może go uniknąć, nie jest wystarczający do uznania danego kosztu za bezpośredni (związany z nabyciem udziałów). Zapłata niemieckiego podatku z tytułu nabycia nieruchomości nie wykazuje żadnego integralnego, bezpośredniego związku z transakcjami na udziałach. Niemiecki podatek nie jest płatny od nabycia udziałów, tylko ewentualnie w związku z nabyciem udziałów. Jest to pewna fikcja prawna, że spółka staje się właścicielem tychże nieruchomości.

Podatek ten płatny jest w związku z inną rzeczą (tj. nieruchomością), a nie w związku z dokonaniem transakcji nabycia udziałów. Nie da się bezpośrednio przypisać tego kosztu do udziałów i zakwalifikować jako kosztu bezpośrednio związanego z udziałami, o którym mowa w art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy CIT.



**Objęcie usług agencyjnych o charakterze pośrednictwa zakresem zastosowania art. 15e ust. 1 pkt 1 ustawy CIT, wyrok NSA z 5 lipca 2019 r., sygn. II FSK 2270/17**

Do usługi agencyjnej o charakterze pośrednictwa znajdzie zastosowanie ograniczenie, o którym mowa w art. 15e ust. 1 ustawy CIT. Nabywane od podmiotu powiązanego usługi dotyczące m.in. doprowadzania do zawierania umów sprzedaży, utrzymania kontaktu z klientami, raportowania do spółki informacji o warunkach panujących na rynku, niewątpliwie noszą szereg cech charakterystycznych dla usług doradczych, reklamowych, czy badania rynku.

Są one zatem usługami o podobnym charakterze do wymienionych w pkt 1 tego przepisu. W rezultacie podlegają ograniczeniom wynikającym z art. 15e ust. 1 pkt 1 ustawy CIT. Cechy tych usług przeważają nad elementami charakterystycznymi dla innych świadczeń.

**Ograniczenia wynikające z art. 16 ust. 1 pkt 63 lit. d ustawy CIT dotyczyły spółki osobowej powstałej z przekształcenia spółki kapitałowej na zasadzie sukcesji z art. 93a Ordynacji podatkowej, wyrok NSA z 4 lipca 2019 r., sygn. II FSK 2440/17**

Sukcesja wynikająca z art. 93a Ordynacji podatkowej powinna być rozumiana (interpretowana) możliwie szeroko. Taka konstata-

cja wynika z zestawienia dwóch przepisów, tj. art. 93a i art. 93e Ordynacji podatkowej. Z przepisów tych można wywieść tezę, że zarówno ograniczenia sukcesji generalnej, jak i ewentualnie rozszerzenia, muszą wynikać wprost z przepisów prawa.

Zgodnie z przepisem art. 16 ust. 1 pkt 63 lit. d ustawy CIT, obowiązującym do końca 2016 r., do kosztów uzyskania przychodów nie zaliczono odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych w formie wkładu niepieniężnego, od tej części ich wartości, która nie została przekazana na utworzenie lub podwyższenie kapitału zakładowego spółki.

W sytuacji, w której dochodzi do przekształcenia spółki kapitałowej w spółkę osobową, żaden przepis szczególny ani nie ogranicza, ani nie rozszerza sukcesji w tym zakresie. W związku z powyższym, należy przyjąć, że to prawo, w ten sposób ukształtowane, powinno być realizowane w podmiocie przekształconym.

Zdaniem NSA, podnoszony we wcześniejszym orzecznictwie argument o zmianie reżimów prawnych nie jest przekonujący. W szczególności biorąc pod uwagę, że ten reżim prawny nie w każdym przypadku się zmieni, gdyż współnikami spółki osobowej mogą być również spółki kapitałowe, których dotyczy reżim prawnym ustawy CIT.





# WYBÓR INTERPRETACJI PODATKOWYCH

## SPIS TREŚCI

- Brak możliwości zakwalifikowania poniesionych kosztów związanych z działaniami B+R, zleconych wykonawcy, do katalogu kosztów kwalifikowanych zawartych w art. 18d ustawy CIT**, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 25 czerwca 2019 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.183.2019.1.PC 7
- Przesłanki uznania wydzielonej części przedsiębiorstwa za ZCP na gruncie ustawy VAT**, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 27 czerwca 2019 r., sygn. 0115-KDIT1-2.4012.187.2019.4.RS 7
- Sposób kalkulowania wartości podatkowej EBITDA, warunkującej wysokość nadwyżek w rozumieniu art. 15c i art. 15c ustawy CIT, jako sumy przychodów (po odjęciu odpowiednio kosztów uzyskania przychodów) strefowych oraz opodatkowanych**, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 25 czerwca 2019 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.215.2019.1.AK 8
- Moment korekty przychodu z tytułu napraw powypadkowych wykonywanych przez serwis blacharsko-lakierniczo-mechaniczny oraz z tytułu świadczenia usług wynajmu samochodów zastępczych**, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 25 czerwca 2019 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.190.2019.2.PH 8
- Brak obowiązku informacyjnego po stronie spółki komunalnej w związku z wydaniem - osobom wskazanym przez gminę - kart parkingowych**, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 26 czerwca 2019 r., sygn. 0115-KDIT-2-2.4011.111.2019.2.MM 8
- Kwestia możliwości obniżenia akcyzy należnej w okresach rozliczeniowych po dniu 1 stycznia 2019 r. poprzez zastosowanie zwolnienia w wysokości 20 zł/MWh w przypadku umorzenia świadectw pochodzenia energii elektrycznej wydanych dla energii elektrycznej wyprodukowanej przed dniem 1 stycznia 2019 r.**, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 25 czerwca 2019 r., sygn. 0111-KDIB3-3.4013.116.2019.4.PJ 9

**Brak możliwości zakwalifikowania poniesionych kosztów związanych z działaniami B+R, zleconych wykonawcy, do katalogu kosztów kwalifikowanych zawartych w art. 18d ustawy CIT, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 25 czerwca 2019 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.183.2019.1.PC**

Wydatki poniesione na usługi podwykonawstwa nie będą stanowiły po stronie spółki kosztów kwalifikowanych. Przepisy art. 18d ust. 2 pkt 4 i 4a ustawy CIT dotyczą odpłatnego korzystania z aparatury naukowo-badawczej lub nabycia usług wykorzystania aparatury naukowo-badawczej. W rezultacie, zlecenie wykonania prac firmie zewnętrznej, choćby związanych z pracami badawczo-rozwojowymi, nie spełnia tego warunku.

Usługi te nie mieszczą się w pojęciu „odpłatnego korzystania z aparatury naukowo-badawczej wykorzystywanej wyłącznie w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej” lub „nabycia usług wykorzystania aparatury naukowo-badawczej”.

Aby można było dany wydatek związany z prowadzoną działalnością badawczo-rozwojową zaliczyć do wydatków kwalifikowanych, musi on znajdować się w zamkniętym katalogu zawartym w art. 18d ust. 2-3 ustawy CIT. W art. 18d ust. 2-3 ustawy CIT, brak jest natomiast przepisów pozwalających na zaliczenie do kosztów kwalifikowanych opi-

sanych we wniosku wydatków z tytułu usług podwykonawstwa.

W konsekwencji, koszty usług zewnętrznych nie będą podlegały odliczeniu od podstawy opodatkowania, zgodnie z art. 18d ust. 1 ustawy CIT.

**Przesłanki uznania wydzielonej części przedsiębiorstwa za ZCP na gruncie ustawy VAT, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 27 czerwca 2019 r., sygn. 0115-KDIT1-2.4012.187.2019.4.RS**

Skoro zespół składników materialnych i niematerialnych składający się na działalność Departamentu Usług Internetowych wyodrębniony jest u wnioskodawcy pod względem organizacyjnym i finansowym oraz przeznaczony jest do realizacji określonych zadań gospodarczych, który mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania, a spółka celowa będzie miała możliwość kontynuowania działalności gospodarczej prowadzonej w ramach ww. departamentu w takim zakresie w jakim jest obecnie prowadzona u wnioskodawcy, należy uznać, że przedmiotem aportu lub sprzedaży – w świetle art. 2 pkt 27e ustawy VAT – będzie ZCP. W konsekwencji, transakcja ta będzie podlegała wyłączeniu z opodatkowania VAT na podstawie art. 6 pkt 1 ustawy VAT. W rezultacie, stanowisko wnioskodawcy zostało uznane za prawidłowe.

**Sposób kalkulowania wartości podatkowej EBITDA, warunkującej wysokość nadwyżek w rozumieniu art. 15c i art. 15c ustawy CIT, jako sumy przychodów (po odjęciu odpowiednio kosztów uzyskania przychodów) strefowych oraz opodatkowanych, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 25 czerwca 2019 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.215.2019.1.AK**

Przy kalkulacji limitów określonych w art. 15c i art. 15e ustawy CIT, tj. odpowiednio nadwyżki kosztów finansowania dłużnego oraz nadwyżki kosztów usług niematerialnych, spółka powinna uwzględnić zarówno przychody, jak i koszty uzyskania przychodów podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym na zasadach ogólnych (przychody i koszty opodatkowane), jak i przychody i koszty podlegające zwolnieniu z opodatkowania (przychody i koszty strefowe).

Z ustalonego w ten sposób łącznego dochodu podatnika w danym okresie, wyłączeniu z opodatkowania podlega wartość dochodu strefowego.

**Moment korekty przychodu z tytułu napraw powypadkowych wykonywanych przez serwis blacharsko-lakierniczo-mechaniczny oraz z tytułu świadczenia usług wynajmu samochodów zastępczych, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 25 czerwca 2019 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.190.2019.2.PH**

Korekty przychodu z tytułu napraw powypadkowych (likwidacji szkód komunikacyjnych) wykonywanych przez serwis blacharsko-lakierniczo-mechaniczny oraz z tytułu świadczenia usług wynajmu samochodów zastępczych, zgodnie z art. 12 ust. 3j ustawy CIT, powinny być dokonywane przez spółkę w okresach roz-

liczeniowych, w których spółka wystawia faktury korygujące na podstawie decyzji towarzystw ubezpieczeniowych o ostatecznych kwotach wypłat odszkodowania.

**Brak obowiązku informacyjnego po stronie spółki komunalnej w związku z wydaniem - osobom wskazanym przez gminę - kart parkingowych, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 26 czerwca 2019 r., sygn. 0115-KDIT2-2.4011.111.2019.2.MM**

Z uwagi na zawartą przez spółkę komunalną umowę, spółka nie jest podmiotem, który dokonuje przysporzenia majątkowego na rzecz osób otrzymujących bezpłatnie karty parkingowe. To nie ona podejmuje bowiem decyzję, komu karty parkingowe są udostępniane, jak również pomiędzy spółką a ww. osobami nie istnieje stosunek prawny, który byłby związany z wydaniem tych kart. Stosunek prawny istnieje pomiędzy gminą a osobą, której karta jest wydawana (np. umowa o pracę, sprawowana funkcja) i to gmina decyduje, komu te karty zostają przyznane.

Pojęcia „udostępnienie kart parkingowych” nie należy utożsamiać z „techniczną” obsługą tych kart, tj. z ich fizycznym wydaniem osobom wskazanym przez gminę, lecz podejmowaniem decyzji, komu i na jakich zasadach zostaną one wydane.

Spółka nie dokonuje zatem przysporzenia dla osób, którym karty parkingowe zostały nieodpłatnie przyznane przez gminę. W rezultacie, osoby te nie uzyskują od spółki przychodu w związku z wykonaniem przez nią czynności technicznych polegających na wydaniu tych kart. W konsekwencji, na spółce nie ciąży obowiązek informacyjny (tj. obowiązek wystawienia informacji PIT-11) wynikający z art. 42a ust. 1 ustawy PIT.



**Kwestia możliwości obniżenia akcyzy należnej w okresach rozliczeniowych po dniu 1 stycznia 2019 r. poprzez zastosowanie zwolnienia w wysokości 20 zł/MWh w przypadku umorzenia świadectw pochodzenia energii elektrycznej wydanych dla energii elektrycznej wyprodukowanej przed dniem 1 stycznia 2019 r., interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 25 czerwca 2019 r., sygn. 0111-KDIB3-3.4013.116.2019.4.PJ**

W przypadku korzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 30 ust. 1 Podatku akcyzowego z 2008 r., obniżenia akcyzy należnej od energii elektrycznej w najbliższych okresach rozliczeniowych dokonuje się uwzględniając stawkę akcyzy zastosowaną w deklaracjach podatkowych od energii elektrycznej w tych okresach rozliczeniowych.

W sytuacji, w której spółka otrzyma po dniu 1 stycznia 2019 r. dokument potwierdzający umorzenie świadectw pochodzenia będzie uwzględniała zwolnienie z akcyzy energii elektrycznej w okresach rozliczeniowych począwszy od okresu, w którym spółka otrzyma dokument.

Stosownie zatem do powyższego, w okresach rozliczeniowych, w których spółka będzie wykazywała do opodatkowania energię elektryczną zarówno dostarczoną w 2018 r. i opodatkowaną stawką akcyzy w wysokości 20 zł/MWh, jak i energię elektryczną dostarczoną w 2019 r. i opodatkowaną stawką akcyzy w wysokości 5 zł/MWh oraz będzie rozliczała

zwolnienie energii elektrycznej na podstawie otrzymanych dokumentów potwierdzających umorzenie świadectw pochodzenia, spółka powinna uwzględnić przy kalkulacji kwoty zwolnienia stawki podatku zastosowane w tej deklaracji.

W pierwszej kolejności spółka zaliczy kwotę zwolnienia na poczet podatku należnego za energię dostarczoną w 2018 r., uwzględniając do jej obliczenia stawkę 20,00 zł/MWh. Jeżeli całkowita ilość energii elektrycznej, zwolnionej na podstawie decyzji o umorzeniu świadectw pochodzenia nie zostanie rozliczona w powyższy sposób pozostałą ilość, czyli kwotę zwolnienia, obliczoną z uwzględnieniem stawki w wysokości 5,00 zł/MWh spółka zaliczy w tej deklaracji na poczet kwoty podatku za energię dostarczoną w 2019 r. W sytuacji, w której w deklaracji za okres rozliczeniowy, w którym spółka będzie korzystała ze zwolnienia na podstawie decyzji o umorzeniu świadectw pochodzenia, wykazywana będzie do opodatkowania wyłącznie energia elektryczna dostarczona w 2019 r. i opodatkowana stawką akcyzy w wysokości 5 zł/MWh, przy kalkulacji kwoty zwolnienia będzie należało przyjąć stawkę w wysokości 5 zł/MWh.

Spółka nie będzie zatem mogła obniżyć akcyzy należnej w okresach rozliczeniowych następujących po dniu 1 stycznia 2019 r. stosując zwolnienie w wysokości 20 zł/MWh w przypadku umorzenia świadectw pochodzenia energii elektrycznej wydanych dla energii elektrycznej wyprodukowanej przed dniem 1 stycznia 2019 r.



PACZUSKI  
TAUDUL

# KONTAKT



ANDRZEJ TAUDUL  
tel. +48 502 184 839  
andrzej.taudul@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