



PACZUSKI
TAUDUL

PRZEKRÓJ PODATKOWY

08.07.2020 r.



KOMENTARZE EKSPERTÓW WS. NAJWAŻNIEJSZYCH WYROKÓW/ INTERPRETACJI

SPIS TREŚCI

Usługi prawne nie mogą być uznane za usługi zarządzania alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi i korzystać ze zwolnienia z VAT	3
Usługi udostępniania sieci internetowej nie mieszczą się w katalogu świadczeń wskazanych w art. 21 ust. 1 pkt 1 - 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: Ustawa CIT)	3
APA nie musi dotyczyć wszystkich transakcji grupowych, gdy uprzednie porozumienie dotyczy całej działalności podatnika	5

Usługi prawne nie mogą być uznane za usługi zarządzania alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi i korzystać ze zwolnienia z VAT

Wojewódzki Sąd Administracyjny (dalej: WSA) w Warszawie wydał wyrok z 25 czerwca 2020 r. (sygn. akt. III SA/Wa 2031/19), w którym uznał, iż usługi prawne świadczone przez kancelarię prawną na rzecz alternatywnych funduszy inwestycyjnych (dalej: AFI), nie stanowią usług zarządzania AFI, wobec czego nie mogą korzystać ze zwolnienia z VAT.

Spór rozstrzygnięty przez WSA dotyczył interpretacji indywidualnej, w której organ podatkowy uznał, iż zarządzanie portfelami inwestycyjnymi lub zarządzanie ryzykiem to minimalny zakres funkcji w zakresie zarządzania inwestycyjnego, które powinien wykonywać podmiot zarządzający AFI, aby można było uznać, iż zarządza AFI. Natomiast inne funkcje, jakie może wykonywać zarządzający AFI to m.in. administrowanie, w tym obsługa prawna lub też usługi w zakresie rachunkowości w zarządzaniu funduszami. Skoro, kancelaria prawna nie wykonuje zarządzania portfelem inwestycyjnym lub też nie wykonuje zarządzania ryzykiem, nie można uznać, iż usługi prawne które świadczy stanowią usługi zarządzania AFI korzystające ze zwolnienia.

WSA w Warszawie podzielił stanowisko organu i uznał ponadto, iż kancelaria prawna wspiera ogólnie funkcjonowanie zarządzającego alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi jako przedsiębiorcy, i nie można takich usług prawnych przyporządkować do sfery zarządzania funduszem. Zdaniem WSA, nie jest uprawnione twierdzenie, iż usługi prawne tylko dlatego, że są świadczone na rzecz AFI, mają już z tego tytułu specyfikę związaną z zarządzaniem, która pozwala uznać, iż są to usługi prawne, które należałoby objąć zwolnieniem.

Komentarz eksperta

Zagadnienie opodatkowania VAT usług prawnych, doradztwa podatkowego czy też usług księgowych na rzecz funduszy inwestycyjnych, w tym AFI jest odmiennie interpretowane na gruncie VAT. Do niedawna, tj. w 2018 r. można było odnaleźć stanowi-

ska organów, iż usługi takie korzystają ze zwolnienia z VAT, jeżeli były świadczone na rzecz funduszy inwestycyjnych, w tym AFI. Niemniej od pewnego czasu, mimo identycznego brzmienia przepisów zmieniło się podejście organów, które jest również akceptowane przez orzecznictwo. W rezultacie, w celu ujednoczenia praktyki pożądanym działaniem byłoby wydanie interpretacji ogólnej, która ustaliłaby, jak dla celów VAT traktować usługi świadczone na rzecz funduszy inwestycyjnych, czy też zarządzających funduszami inwestycyjnymi.



SZYMON RAUT
DORADCA PODATKOWY

Usługi udostępniania sieci internetowej nie mieszczą się w katalogu świadczeń wskazanych w art. 21 ust. 1 pkt 1 - 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: Ustawa CIT)

Jak wynika z wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 22 czerwca 2020 roku (sygn. III SA/Wa 1456/19, nieprawomocny) usługi hostingu nie mieszczą się w katalogu świadczeń zawartych w art. 21 ust. 1 pkt 1 - 4 Ustawy CIT.

Bank, który uzyskał powyższe rozstrzygnięcie, zawarł umowę na świadczenie usług w zakresie infrastruktury teleinformatycznej (dalej: **umowa infrastrukturalna**). Umowa infrastrukturalna obejmuje (I) dostarczanie, wdrożenie i wsparcie infrastruktury teleinformatycznej, (II) rozwój produktów dot. infrastruktury teleinformatycznej, (III) koordynację projektów, (IV) dostarczenie licencji dot. oprogramowania komputerowego, (V) usługi administracyjne których celem jest koordynowanie i prawidłowe administrowanie czynnościami określonymi w punktach (I)-(IV).

Zgodnie ze stanowiskiem banku, poza licencjami wskazanymi w pkt (iv), usługi będące przedmiotem umowy infrastrukturalnej znajdują się poza zakresem art. 21 ust. 1 Ustawy CIT, szczegółowo uargumentowano odwołując się do charakteru czynności objętych przywołanymi regulacjami

i porównano z działaniami podejmowanymi przez kontrahenta zagranicznego.

Dyrektor KIS w interpretacji z dnia 23 kwietnia 2020 r. (sygn. 0111-KDIB1-2.4010.49.2019.1.MS) **nie zgodził się** w części ze stanowiskiem banku. Uznał bowiem, iż **usługi polegającej na dostarczaniu, wdrażaniu i wsparciu infrastruktury teleinformatycznej w ramach usług „udostępniania sieciowej przestrzeni dyskowej dla pracowników banku” oraz „udostępniania dodatkowej przestrzeni dyskowej na potrzeby portalu do pracy wspólnej użytkowników”** odnoszą się do korzystania z urządzenia przemysłowego, wskazanego w art. 21. Ust. 1 pkt 1 Ustawy CIT.

Organ pojęcie urządzenia przemysłowego interpretuje bowiem maksymalnie szeroko i uznaje, że mieszczą się w jego zakresie wszelkie możliwe urządzenia stanowiące zespół elementów technicznych, w tym infrastruktura informatyczna (tj. serwery, dyski). Dodatkowo, argumentuje, że skoro usługi hostingowe polegają na dostarczeniu infrastruktury teleinformatycznej, to dochodzi w ich ramach do nabycia prawa do jej użytkowania. W konsekwencji płatności z tytułu usług hostingowych można uznać za przychody z tytułu użytkowania urządzenia przemysłowego, a więc należy uznać za mieszczące się w przychodach opodatkowanych u źródła.

WSA w Warszawie nie zgodził się z argumentacją organu i uchylił interpretację w zaskarżonej części. Jak bowiem wskazał, urządzeniem przemysłowym może być jedynie to, które ma charakter uzupełniający do procesu przemysłowego. Sam proces przemysłowy zdefiniowano jako ciąg celowych działań realizowanych w ustalonym czasie przez określony zbiór maszyn i urządzeń przy określonych dostępnych zasobach. Tymczasem w ocenie WSA usługa hostingowa związana jest z udostępnieniem danej przestrzeni dyskowej przy wykorzystaniu łącza serwerowni więc nie stanowi uzupełnienia procesu przemysłowego. Co więcej, w tym przypadku to usługodawca jest tak naprawdę właścicielem i użytkownikiem serwera, i to on użytkuje go aby móc świadczyć usługi przechowywania danych na rzecz banku. W konsekwencji należało uznać, iż usługi hostingowe nie wykazują zatem związku z procesem przemysłowym ani nie mogą być utożsamiane z udostępnieniem urządzenia dla potrzeb tych procesów.

W tym zakresie pogląd sądu wydającego orzeczenie był zgodny z wyrokiem NSA z dnia 9 lipca 2019 r. (sygn. II FSK 2852/17), w którym stwierdzono, że komputery i serwery, za pomocą których świadczona jest usługa hostingowa nie mogą być automatycznie klasyfikowane jako urządzenia przemysłowe. Zastrzeżono przy tym, iż mogą zajść sytuacje, w których taka klasyfikacja będzie dopuszczalna, tj. po wykazaniu funkcjonalnego związku dla tego urządzenia z procesem produkcji. Przy analizowaniu czy zastosowanie ma przepis art. 21 ust. 1 pkt 1 Ustawa CIT istotne jest zatem zastosowanie kryterium przeznaczenia.

Komentarz ekspertów

Sąd słusznie ocenił, iż czynności związane z udostępnieniem przestrzeni dyskowej nie mieszczą się w katalogu świadczeń opodatkowanych na zasadach przewidzianych dla najmu urządzeń przemysłowych, bo nie sposób uznać usług hostingowych za zbliżone czy odpowiadające charakterowi tego rodzaju umowy, a same serwery i infrastrukturę informatyczną za urządzenia przemysłowe. Dodatkowo, co istotnie, sąd ani organ nie wskazały aby tego rodzaju usługi mogły być traktowane jak usługi doradcze, przetwarzania danych czy inne o podobnym charakterze. W świetle wcześniejszych stanowisk organów odpowiedzialnych za wydawanie interpretacji czy sądów administracyjnych (np. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 24 czerwca 2019 r. sygn. I SA/GI 170/19, nieprawomocny), może to dawać nadzieję na zmianę dotychczasowej tendencji obserwowanej w szczególności po wprowadzeniu do Ustawy CIT art. 15e (zbieżny katalog usług), polegającej na rozszerzeniu katalogu świadczeń podlegających opodatkowaniu u źródła czy limitowaniu pod względem zaliczania ich do kosztów podatkowych.



TOMASZ JANKOWSKI
PARTNER



ANNA JAWORSKA
DORADCA PODATKOWY

APA nie musi dotyczyć wszystkich transakcji grupowych, gdy uprzednie porozumienie dotyczy całej działalności podatnika

Z najnowszego wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 19 czerwca 2020 r. (sygn. III SA/Wa 1697/19, nieprawomocny) wynika, iż podatnicy, którzy zawarli APA określającego poziom rentowności na całości działalności, dla uniknięcia wyłączenia z kosztów podatkowych rozliczeń wewnątrzgrupowych (na zasadach określonych w art. 15e ustawy CIT) nie muszą uzyskiwać odrębnych porozumień ich dotyczących, nawet jeżeli nie było one przedmiotem pierwotnie wydanego porozumienia cenowego.

Spółka, która uzyskała powyższe rozstrzygnięcie, prowadzi działalność dystrybucyjną na terytorium Polski w ramach modelu dystrybutora o ograniczonych ryzykach. W 2013 r. wystąpiła do Ministra Finansów o objęcie działalności dystrybucyjnej jednostronnym APA, a w 2015 r. uzyskała decyzję w tym zakresie. W jej ramach ustalono określony algorytm kalkulacji ceny transferowej towarów dostarczanych przez podmiot powiązany oraz poziom rentowności na działalności operacyjnej, jaki powinna osiągać Spółka. Sam algorytm obejmuje wszystkie rodzaje kosztów określanych jako koszty operacyjne, do których zaliczają się także koszty usług wewnątrzgrupowych ponoszone w związku z działalnością dystrybucyjno-marketingową Spółki, a ponoszone na rzecz podmiotów powiązanych innych niż dostawca towarów (m.in. usługi doradcze, marketingowo-sprzedażowe, usługi prawne [usługi wewnątrzgrupowe]).

W związku z wprowadzeniem obostrzeń wynikających z art. 15e ustawy CIT, limitujących możliwość zaliczenia do kosztów podatkowych określonych świadczeń niematerialnych nabywanych od podmiotów powiązanych, Spółka złożyła wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej z pytaniem, czy koszty usług wewnątrzgrupowych ponoszonych w ramach działalności dystrybucyjnej podlegają tym ograniczeniom. Spółka stała na stanowisku, iż nie znajdują one zastosowania ze względu na fakt, iż już są objęte wydaną decyzją APA, tj. są uwzględnione w algorytmie kalkulacji ceny transferowej.

A zgodnie z art. 15e ust. 15 ustawy CIT do kosztów usług, opłat i należności objętych ograniczeniami nie stosuje się ich jeżeli APA obejmuje prawidłowość kalkulacji wynagrodzenia za te usługi, opłaty i należności w okresie, którego ta decyzja dotyczy. Ponadto, oczekiwanie od podatnika konieczności uzyskania odrębnego APA dla wydatków, które stanowią element kalkulacji cen transferowych już pokrytych uprzednim porozumieniem stanowiłoby niepotrzebne obciążenie administracyjne. Z tym stanowiskiem zgodził się Minister Finansów, który na wniosek Spółki potwierdził pisemnie, iż koszty usług wewnątrzgrupowych są ujęte w algorytmie kalkulacji ceny transakcyjnej, który stanowi potwierdzony element zawartego uprzedniego porozumienia cenowego.

Dyrektor KIS uznał stanowisko Spółki za nieprawidłowe i wskazał, że **decyzja APA określa warunki transakcji dotyczących dostawy towarów przez jeden z podmiotów powiązanych, a nie usług wewnątrzgrupowych świadczonych przez inne podmioty z grupy**. Zatem, według organu, nie można uznać równocześnie, że usługi nabyte od innych podmiotów powiązanych, a ujęte w algorytmie kalkulacji ceny transakcyjnej, stanowią potwierdzony element uprzedniego porozumienia cenowego.

WSA w Warszawie nie zgodził z argumentacją organu i uchylił zaskarżoną interpretację. Sąd wskazał, że **trudno zgodzić się z twierdzeniem organu, jakoby dla zastosowania wyłączenia z ograniczeń dotyczących zaliczania do kosztów usług wewnątrzgrupowych konieczne było uzyskanie odrębnych decyzji APA, skoro koszty te ujęte są już w algorytmie kalkulacji ceny transakcyjnej będącym elementem uprzedniego porozumienia**. Nie wymaga tego art. 15e ust. 15 ustawy CIT – przepis ten odnosi się do transakcji objętej APA a nie podmiotów ją zawierających. Ponadto, decyzja APA wydana w odniesieniu do Spółki, z uwagi na określenie rentowności na jej całości działalności, de facto określała ramy rozliczeń z innymi podmiotami powiązanymi, gdyż te wpływały na kalkulację cen w transakcjach towarowych. Poza analizą literalnego brzmienia art. 15e ust. 15 Ustawy CIT, WSA za słuszne uznał argumenty odnoszące się do ekonomiki procesowej, które w tym przypadku przemawiały za brakiem konieczności uzyskiwania dodatkowych decyzji APA.

Komentarz ekspertów

Zarówno literalne brzmienie art. 15e ust. 15 ustawy CIT, jak i argumenty natury ekonomicznej oraz związanej z ekonomiką procesów przemawiają za słusnością poglądu prezentowanego przez podatnika i WSA w omawianym przypadku. Nie sposób bowiem przyjąć, iż w tak określonym stanie faktycznym, gdzie ewentualne odchylenia cen usług wewnątrzgrupowych, automatycznie przekładające się na ceny towarów (zgodnie z zasadą, iż im wyższe ceny tych usług tym niższe powinny być ceny towarów nabywanych przez Spółkę od podmiotów powiązanych, aby zagwarantować rynkowy poziom zysku operacyjnego) nawet przy odejściu w ramach tych rozliczeń od stosowania zasady ceny rynkowej, nie mogłyby w sposób istotny zagrozić funkcji, jaką ustawodawca stawia przez art. 15e ustawy CIT. Regulacja ta ma niejako automatycznie pozbawiać podatnika prawa do zaliczenia do kosztów podatkowych określonych wydatków




TOMASZ JANKOWSKI
PARTNER



RAFAŁ KAZIK
KONSULTANT

ponoszonych na rzecz podmiotów powiązanych, o ile przekraczają one ustawowo określony próg. W domyśle uznaje się bowiem, iż tego rodzaju transakcje nie są rynkowe a zaprzeczyć tej tezie można jedynie w drodze uzyskania APA.

W przypadku Spółki taki dowód na rynkowy charakter rozliczeń wewnątrzgrupowych został przeprowadzony, a administracja skarbową akceptując mechanizm kalkulacji cen transakcyjnych, obejmujących wszelkie wydatki o charakterze operacyjnym (bez jakichkolwiek wyłączeń dla rozliczeń wewnątrzgrupowych – warto zaznaczyć, że takie wyłączenie nie miałyby żadnego sensu), potwierdziła tym samym zgodność wszelkich rozliczeń wewnątrzgrupowych, które wpływają na wskaźnik rentowności operacyjnej Spółki. Zatem, także w naszej ocenie, nie jest ani zasadne ani wymagane przez regulacje podatkowe aby proces ten powtórzyć w odniesieniu do usług wewnątrzgrupowych nabywanych od podmiotów powiązanych.



WYBÓR ORZECZEŃ SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH ORAZ TSUE:

SPIS TREŚCI

Wniesienie skargi na bezczynność po zakończeniu przez organ administracji publicznej prowadzonego postępowania poprzez wydanie decyzji ostatecznej, uchwała 7 sędziów NSA z 22 czerwca 2020 r., sygn. II OPS 5/19	8
Skutki podatkowe na gruncie art. 14a ustawy CIT przekazania współnikowi w wyniku likwidacji spółki, majątku spółki w postaci przysługującej spółce wierzytelności wobec współnika z tytułu pożyczki, wyrok WSA w Warszawie z 26 czerwca 2020 r., sygn. III SA/WA 939/19	8
Brak możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kasyna wydatków na poczęstunek klientów alkoholem, wyrok WSA w Warszawie z 26 czerwca 2020 r., sygn. III SA/WA 1705/19	8

Wniesienie skargi na beczynność po zakończeniu przez organ administracji publicznej prowadzonego postępowania poprzez wydanie decyzji ostatecznej, uchwała 7 sędziów NSA z 22 czerwca 2020 r., sygn. II OPS 5/19

Wniesienie skargi na beczynność po zakończeniu przez organ administracji publicznej prowadzonego postępowania poprzez wydanie decyzji ostatecznej stanowi przeszkodę w merytorycznym rozpoznaniu takiej skargi przez sąd administracyjny w zakresie rozstrzygnięcia podjętego na podstawie art. 149 § 1 pkt 3 prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.

Skutki podatkowe na gruncie art. 14a ustawy CIT przekazania wspólnikowi w wyniku likwidacji spółki, majątku spółki w postaci przysługującej spółce wierzytelności wobec wspólnika z tytułu pożyczki, wyrok WSA w Warszawie z 26 czerwca 2020 r., sygn. III SA/WA 939/19

Przekazanie wspólnikowi w wyniku likwidacji spółki, majątku spółki w postaci przysługującej spółce wierzytelności wobec wspólnika z tytułu pożyczki (kwota pożyczki wraz z odsetkami) nie spowoduje powstania u spółki przychodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych, o którym mowa w art. 14a ustawy CIT.

Przejęcie przez wspólnika w wyniku likwidacji wierzytelności przysługującej spółce względem tegoż wspólnika nie stanowi świadczenia niepieniężnego mającego na celu wykonanie w całości lub w części pieniężnego zobowiązania wspólnika, gdyż takie istnieje. Co istotne podział majątku likwidowanej spółki pomię-

dzy jej wspólników jest czynnością odrębną i o innym charakterze, niż regulowanie zobowiązań spółki. Podział pozostałego po uregulowaniu zobowiązań majątku spółki pomiędzy jej wspólników wynika wprost z odpowiednich regulacji kodeksu spółek handlowych i następuje niejako automatycznie, jako realizacja czynności wynikającej wprost z przepisów. Nie poprzedza jej powstanie zobowiązania spółki wobec wspólnika. Przekazanie majątku na rzecz wspólników nie stanowi wykonania zobowiązania o charakterze pieniężnym poprzez świadczenie niepieniężne i tym samym nie generuje przysporzenia po stronie spółki likwidowanej (którego pojawienie się jest elementem koniecznym powstania przychodu podatkowego), ale stanowi jedynie element "korporacyjny", konieczny do wykreślenia spółki z rejestru sądowego.

Brak możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kasyna wydatków na poczęstunek klientów alkoholem, wyrok WSA w Warszawie z 26 czerwca 2020 r., sygn. III SA/WA 1705/19

Należy podzielić wyrażaną wielokrotnie w orzeczeniach sądów administracyjnych interpretację pojęcia „reprezentacja”, która z jednej strony dotyczy budowania pozytywnego wizerunku firmy, ale także budowania właściwych, odpowiednich, bliższych relacji z klientami.

W przypadku spółki rzeczywiście do budowania takiej więzi z klientami dochodzi. Sytuacja, gdy pewna grupa klientów traktowana „w sposób VIP-owski”, może liczyć na darmowy alkohol w kasynie, co oczywiście przekłada się na ich decyzję do odwiedzenia akurat tego kasyna, niewątpliwie mieści się w pojęciu reprezentacji, o której mowa w art. 16 ust. 1 pkt 28 ustawy CIT.

WYBÓR INTERPRETACJI PODATKOWYCH

SPIS TREŚCI

Brak opodatkowania VAT czynności wykonywanych przez jednostki samorządu terytorialnego w związku z realizacją zadań publicznych w zakresie edukacji publicznej oraz pomocy społecznej, nałożonych na nie odrębnymi przepisami, interpretacja ogólna Ministra Finansów z 10 czerwca 2020 r., sygn. PT1.8101.3.2019	10
Zakres zastosowania zwolnienia z art. 43 ust. 1 pkt 40 ustawy VAT. Brak prawa do odliczenia podatku naliczonego z faktur dokumentujących wynagrodzenie firm za realizację czynności w ramach usługi, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 16 czerwca 2020 r., sygn. 0114-KDIP4-3.4012.156.2020.1.MP	10
Kwestia ustalenia dochodu z tytułu wniesienia wierzytelności z tytułu pożyczki udzielonej spółce węgierskiej jako wkładu niepieniężnego do tej spółki, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 16 czerwca 2020 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.131.2020.2.IZ	11
Gra powstała w wyniku wykonanej przez spółki usługi portowania jako kwalifikowane prawo własności intelektualnej w rozumieniu art. 24d ust. 2 pkt 8 ustawy CIT, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 16 czerwca 2020 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.70.2020.2.SG	12
Kwestia rozpoznania ujemnych różnic kursowych powstałych na skutek dokonanej kompensaty wzajemnych wierzytelności, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 16 czerwca 2020 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.98.2020.2.NL	12

Brak opodatkowania VAT czynności wykonywanych przez jednostki samorządu terytorialnego w związku z realizacją zadań publicznych w zakresie edukacji publicznej oraz pomocy społecznej, nałożonych na nie odrębnymi przepisami, interpretacja ogólna Ministra Finansów z 10 czerwca 2020 r., sygn. PT1.8101.3.2019

Znaczna część wykonywanych przez jednostki samorządu terytorialnego działań w zakresie edukacji publicznej oraz pomocy społecznej jest realizowana na podstawie przepisów prawa, tym samym jednostki te, nie mogą działać w sposób wolnorynkowy czy konkurencyjny, jako podmiot gospodarczy.

Pobierane zaś za wykonywane czynności opłaty w wielu przypadkach nie mogą być uznane za rzeczywistą równowartość świadczenia. A zatem, w odniesieniu do określonych czynności związanych z realizacją zadań w zakresie edukacji publicznej oraz pomocy społecznej, jednostki samorządu terytorialnego nie występują w roli podatników VAT i tym samym ich wykonywanie nie podlega opodatkowaniu VAT, o ile spełnione są ww. przesłanki, w szczególności, gdy wykonywanie tych czynności jest podporządkowane ściślemu reżimowi publiczno-prawnemu, a pobierane opłaty nie mogą być uznane za rzeczywistą równowartość świadczenia. Dotyczy to również sytuacji, gdy jednostki te współpracują w wykonywaniu tych zadań.

Zakres zastosowania zwolnienia z art. 43 ust. 1 pkt 40 ustawy VAT. Brak prawa do odliczenia podatku naliczonego z faktur dokumentujących wynagrodzenie firm za realizację czynności w ramach usługi, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 16 czerwca 2020 r., sygn. 0114-KDIP4-3.4012.156.2020.1.MP

1) Jak wynika z wniosku czynności, które wykonuje firma na rzecz banku w ramach świadczonej usługi obejmują nie tylko techniczne czynności takie jak przeliczanie i sortowanie gotówki, weryfikowanie autentyczności gotów-

ki, konfekcjonowanie gotówki, lecz także czynności, które skutkują rejestracją transakcji na rachunku bankowym klienta, co wiąże się ze zmianą sytuacji prawnej i finansowej po stronie klienta banku tj. ewidencjonowanie wpłat oraz wypłat gotówki w udostępnionym firmie systemie informatycznym banku.

Zatem, biorąc pod uwagę podany opis czynności wykonywanych przez firmę zewnętrzną na rzecz banku, zasadnym jest przyjąć, że odpowiedzialność tej firmy nie ogranicza się tylko do aspektów technicznych. Podmiot jako pośrednik wykonuje kompleksową usługę przyjmowania wpłat i wypłat gotówki w formie zamkniętej, tym samym interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 2 stycznia 2020 r. (sygn. PT6.8101.5.2019), także w odniesieniu do czynności powierzonych firmie nie ma zastosowania. Usługi te należy uznać za objęte zwolnieniem, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 40 ustawy VAT jako usługi pośrednictwa w świadczeniu usług w zakresie depozytów środków pieniężnych, prowadzenia rachunków pieniężnych, wszelkiego rodzaju transakcji płatniczych, przekazów i transferów pieniężnych.

2) Jak wskazano w opisie sprawy, w związku z interpretacją ogólną Ministra Finansów z dnia 2 stycznia 2020 r., (sygn. PT6.8101.5.2019), zgodnie z którą, usługi obsługi wartości pieniężnych, obejmujące m.in. konfekcjonowanie gotówki oraz inkaso wpłat zamkniętych powinny być opodatkowane 23% VAT - firmy doliczają 23% VAT do wysokości swojego wynagrodzenia za realizację czynności w ramach usługi. W przedmiotowej sprawie warunki uprawniające do odliczenia podatku naliczonego nie będą spełnione, z uwagi na to, że usługi świadczone przez firmy zewnętrzne korzystają/będą korzystały ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 40 ustawy VAT, w myśl art. 88 ust. 3a pkt 2 ustawy VAT wnioskodawca nie ma/nie będzie miał prawa do odliczenia podatku naliczonego z faktur wystawionych przez firmy, dokumentujących ich wynagrodzenie za realizację czynności w ramach realizacji usługi.

Kwestia ustalenia dochodu z tytułu wniesienia wierzytelności z tytułu pożyczki udzielonej spółce węgierskiej jako wkładu niepieniężnego do tej spółki, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 16 czerwca 2020 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.131.2020.2.IZ

Wnioskodawca udzielił spółce węgierskiej pożyczki w kwocie odpowiadającej wartości zobowiązań spółki węgierskiej z tytułu nabycia aktywów hotelowych. W treści zawartej umowy ustalono, że pożyczka zostanie udzielona spółce węgierskiej w trzech walutach, w jakich spółka węgierska była zobowiązana do zapłaty swoim kontrahentom za nabyte przez siebie aktywa hotelowe.

W celu ograniczenia przepływów pieniężnych i uniknięcia konieczności dokonania przelewu kwoty pożyczki w pierwszej kolejności na rachunki bankowe spółki węgierskiej i następnie dokonania zapłaty (przelewów) przez spółkę węgierską na rzecz jej kontrahentów, w umowie pożyczki ustalono, że kwota pożyczki zostanie wypłacona przez wnioskodawcę bezpośrednio na rachunki bankowe kontrahentów spółki węgierskiej. Takie podejście pozwoliło ograniczyć liczbę przelewów oraz skrócić czas uregulowania przez spółkę węgierską jej zobowiązań wobec kontrahentów. Jednocześnie, pomiędzy wnioskodawcą, spółką węgierską oraz jej kontrahentami została zawarta umowa przekazania, o której mowa w art. 921 kodeksu cywilnego.

Na podstawie ww. umowy, zostało ustalone pomiędzy wnioskodawcą, spółką węgierską oraz kontrahentami spółki węgierskiej, że wnioskodawca dokona wypłaty kwoty pożyczki wynikającej z umowy pożyczki bezpośrednio na rachunki bankowe kontrahentów spółki węgierskiej. W efekcie, realizując swoje zobowiązania wynikające z umowy pożyczki oraz umowy przekazania, wnioskodawca dokonał przelewu kwoty pożyczki bezpośrednio na rachunki bankowe kontrahentów spółki węgierskiej. W ten sposób wnioskodawca wykonał swoje zo-

bowiązanie do wypłaty kwoty pożyczki na rzecz spółki węgierskiej, a spółka węgierska wykonała swoje zobowiązania wobec kontrahentów do zapłaty ceny z tytułu nabycia od nich aktywów hotelowych.

Obecnie wnioskodawca rozważa wniesienie swojej wierzytelności wobec spółki węgierskiej z tytułu udzielonej pożyczki jako wkładu na podwyższenie kapitału zakładowego spółki węgierskiej (konwersja wierzytelności na kapitał). Nastąpi to w ten sposób, że spółka węgierska podwyższy kapitał zakładowy, a wnioskodawca obejmie udziały w podwyższonym kapitale zakładowym wnosząc jako wkład do spółki węgierskiej wierzytelność z tytułu pożyczki udzielonej tej spółce. W ten sposób zobowiązanie spółki węgierskiej do zwrotu pożyczki wygaśnie. Mając na uwadze powyższe, należy uznać, że w przedstawionej we wniosku sytuacji wnioskodawca powinien rozpoznać przychód w podatku dochodowym od osób prawnych, na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy CIT z tytułu objęcia udziałów w spółce kapitałowej w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część. Jednak, jeśli wnioskodawca dokonał wypłaty kwoty pożyczki wynikającej z umowy pożyczki bezpośrednio na rachunki bankowe kontrahentów spółki węgierskiej (a nie na rachunek należący do spółki węgierskiej), to takie działanie pozbawi go prawa do skorzystania z możliwości rozpoznania kosztu podatkowego, przewidzianej w art. 15 ust. 1j pkt 2a ustawy CIT. Przeciwnie podejście nie znajduje uzasadnienia w obowiązujących przepisach prawa materialnego. W związku z powyższym, nie można zgodzić się z wnioskodawcą, który uzasadniając własne stanowisko argumentuje, że fakt, że kwota pożyczki została wypłacona zgodnie z dyspozycją spółki węgierskiej wyrażoną w umowie pożyczki oraz umowie przekazania na rachunek płatniczy kontrahenta tej spółki, nie powinien stać na przeszkodzie w rozpoznaniu wartości tej pożyczki jako kosztu podatkowego w przypadku wniesienia tej wierzytelności jako wkładu do spółki węgierskiej.

Gra powstała w wyniku wykonanej przez spółki usługi portowania jako kwalifikowane prawo własności intelektualnej w rozumieniu art. 24d ust. 2 pkt 8 ustawy CIT, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 16 czerwca 2020 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.70.2020.2.SG

1) Spółka opisując tworzone przez siebie oprogramowanie (portowanie gry) wskazała, że prace wykonywane przez spółkę, polegające na tworzeniu gier, spełniają definicję działalności badawczo-rozwojowej, o której mowa w przepisach ustawy CIT, a wytworzona gra - po wykonaniu usługi portowania - stanowi formę programu komputerowego stworzonego w procesie programowania, które podlega ochronie prawnej wynikającej z art. 1 ust. 2 pkt 1 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych.

Tym samym, spółka wskazała na spełnienie przesłanek wynikających z art. 24d ust. 2 pkt 8 ustawy CIT, w szczególności w zakresie podlegania ochronie prawnej na podstawie ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych oraz tworzenia gier w ramach działalności badawczo-rozwojowej. Jednocześnie z wniosku wynika, że tworzone gry posiadają charakter twórczy, tj. żadna z nich nie stanowi skopionania bądź odwzorowania istniejącego produktu. Następuje całkowita zmiana funkcjonalności programu komputerowego. Zatem, gra powstała w wyniku usługi portowania stanowi kwalifikowane prawo własności intelektualnej, o którym mowa w art. 24d ust. 1 pkt 8 ustawy CIT.

2) Wydatki ponoszone przez spółkę na koszty programistów współpracujących (prowadzących własną działalność gospodarczą), ewentualne koszty nabycia licencji do elementów gotowych (np. dźwięk, elementy grafiki) – jako wyniki prac badawczo-rozwojowych, mogą stanowić koszty, o których mowa w art. 24d ust. 4 ustawy CIT, jako koszty związane z kwalifikowanym prawem własności intelektualnej, jednak powinny w ramach współczynnika nexus być rozliczone pod lit. b (w wypadku podmiotów niepowiązanych) lub pod lit. c (w wypadku podmiotów powiązanych).

Kwestia rozpoznania ujemnych różnic kursowych powstałych na skutek dokonanej kompensaty wzajemnych wierzytelności, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 16 czerwca 2020 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.98.2020.2.NL

W stanie faktycznym opisanym we wniosku, w związku z dokonaniem konwersji, wierzytelność spółki względem wspólnika uległa umorzeniu w całości, z kolei wierzytelność wspólnika względem spółki uległa umorzeniu w wysokości kwoty wniesionego wkładu, w rozumieniu art. 15a ust. 7 ustawy CIT, gdyż zobowiązanie pożyczkowe wygasło.

Powyższy przepis, jeśli chodzi o rozumienie zapłaty dla celów ustalenia różnic kursowych, należy rozumieć szeroko i obejmuje on „jakąkolwiek formę” uregulowania zobowiązań. Jeśli w przepisach podatkowych nie mówi się o zapłacie w formie pieniężnej, należy uznać, że każda zapłata powodująca powstanie różnic kursowych dla celów podatku dochodowego skutkuje uznaniem ich za koszt lub przychód podatkowy.

Jeżeli, zatem w efekcie wartość zaciągniętych przez wnioskodawcę pożyczek w walucie obcej (we frankach szwajcarskich) w dniu ich spłaty okaże się wyższa od wartości tych pożyczek w dniu ich otrzymania, w przedstawionym we wniosku stanie faktycznym zostaną spełnione warunki zastosowania art. 15a ust. 1 w zw. z art. 15a ust. 3 pkt 5 ustawy CIT. Tym samym, uregulowanie zobowiązania z tytułu udzielonej pożyczki wyrażonej w walucie obcej poprzez konwersję wierzytelności na udziały, będzie powodowało powstanie ujemnych różnic kursowych zwiększających koszty uzyskania przychodów. Natomiast w odniesieniu do momentu powstania różnic kursowych należy wskazać że dzień zapłaty uważa się dzień uregulowania zobowiązań w jakiegokolwiek formie, w tym w wyniku potrącenia wierzytelności.

Tym samym, stanowisko spółki, zgodnie z którym za dzień spłaty pożyczki należy przyjąć dzień podpisania porozumienia w przedmiocie potrącenia wzajemnych wierzytelności stron należy uznać za prawidłowe.

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. Podchorążych 1, 40-043 Katowice
tel. 32 704 79 39, fax 22 205 22 01
e-mail: biuro@ptpodatki.pl