



PACZUSKI
TAUDUL

PRZEKRÓJ PODATKOWY

08.04.2021 r.



KOMENTARZE EKSPERTÓW WS. NAJWAŻNIEJSZYCH WYROKÓW/ INTERPRETACJI

SPIS TREŚCI

Obowiązek podatkowy w VAT dla usługi wykonania dokumentacji projektowej,
interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 12 marca 2021 r.,
sygn. 0111-KDIB3-1.4012.24.2021.1.IK

3

Obowiązek podatkowy w VAT dla usługi wykonania dokumentacji projektowej, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 12 marca 2021r., sygn.0111-KDIB3-1.4012.24.2021.1.IK

Za moment wykonania usługi projektowej należy uznać dzień, w którym w związku z faktycznym wykonaniem całości dokumentacji projektowej określonej umową, wnioskodawca przekazuje tę dokumentację kontrahentowi. Należy zauważyć, że przepisy nie wymagają dla powstania obowiązku podatkowego, aby odbiór usług był dokonywany na podstawie protokołów odbiorczych. Natomiast postanowienia umów cywilnoprawnych o uznaniu usługi za wykonaną (np. przyjęcie jej wykonania dopiero z chwilą podpisania protokołów odbiorczych), mogą pełnić jedynie funkcję pomocniczą w przypadku zaistnienia wątpliwości.

Zgodnie z ustawą VAT, dla celów powstania obowiązku podatkowego wykonanie czynności następuje z chwilą faktycznego jej dokonania. „Wykonanie usługi” następuje w momencie faktycznego zakończenia wszystkich czynności, do których wykonania zobowiązany był świadczący usługę projektową oraz zgłoszenie tego faktu zamawiającemu/kontrahentowi, z wezwaniem go do odbioru wykonanej usługi. Samo podpisanie protokołu odbiorczego przez zamawiającego/kontrahenta stanowi jedynie potwierdzenie wykonania tej usługi. Zatem, stwierdzić należy, że usługi projektowe uznać należy za wykonane w momencie przekazania dokumentacji projektowej. W tym momencie powstaje obowiązek podatkowy z tytułu wykonania tych usług, zgodnie z art. 19a ust. 1 ustawy VAT.

Komentarz eksperta

Wskazana interpretacja stanowi przykład stanowiska, w którym organy podatkowe odmawiają uzależnienia momentu wykonania usług (tym razem usług wykonania dokumentacji projektowej) od daty podpisania protokołu odbioru prac. DKIS uznał, iż za moment wykonania usługi projektowej należy uznać dzień, w którym w związku z faktycznym wykonaniem całości dokumentacji projektowej określonej umową, podatnik przekazuje tę dokumentację kontrahentowi.

Należy zauważyć, iż we wniosku o interpretację podatnik powołał się na wyrok TSUE z 2 maja 2019 r., sygn. C-224/18 *Budimex* wydany w polskiej sprawie, w stosunku do określenia momentu uznania za wykonane, usług budowlanych i budowlano-montażowych.


W ww. wyroku TSUE potwierdzono możliwość uznania daty podpisania protokołu przez strony jako momentu wykonania usługi, determinującego moment powstania obowiązku podatkowego w VAT. Przy czym w orzeczeniu tym sformułowano jednocześnie przesłanki warunkujące taką kwalifikację. Mianowicie: (i) odbiór prac powinien zostać zastrzeżony w umowie; (ii) postanowienia umowy powinny odzwierciedlać rzeczywistość gospodarczą i handlową; (iii) a zastrzeżona w umowie przesłanka formalna w postaci protokołu powinna stanowić materialne zakończenie usługi i ustalać wysokość wynagrodzenia.

W omawianej interpretacji organ po raz kolejny odmówił zastosowania tez wynikających z ww. wyroku do usług innych niż usługi *stricto* budowlane, budowlano-montażowe, których wyrok ten dotyczył, pomimo stanowisk przemawiających za szerszym ich stosowaniem, prezentowanym m.in. w doktrynie prawa podatkowego.

Wcześniej DKIS odmawiał takiej wykładni w stosunku do usług chociażby z branży IT (np. interpretacja z 25 listopada 2019 r., sygn. 0112-KDIL4.4012.492.2019.1.EB lub z 9 października 2020 r., sygn. 0114-KDIP4-1.4012.354.2020.3.MK) czy z branży rozrywkowej (np. interpretacja indywidualna z 1 września 2020 r., sygn. 0114-KDIP4-1.4012.333.2020.1.APR). Niemniej jednak pojawiają się już pierwsze wyroki WSA (na razie głównie nieprawomocne), w których polskie sądy potwierdzają zasadność szerszego stosowania tez wyroku TSUE także do innych branż/usług (np. wyrok WSA w Lublinie z 29 lipca 2020 r., sygn. akt I SA/Lu 47/20).



JUSTYNA PUŁKA
DORADCA PODATKOWY



WYBÓR ORZECZEŃ SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH ORAZ TSUE:

SPIS TREŚCI

Pożyczkodawca, który zbył wierzytelność pożyczkową, nie może korzystać ze zwolnienia z art. 43 ust. 1 pkt 38 ustawy VAT, świadcząc usługi zarządzania tymi wierzytelnościami , wyrok NSA z 19 listopada 2020 r., sygn. I FSK 315/18	5
Zakres przedmiotowy zwrotu „zmiana w stopniu wykorzystania tej nieruchomości do celów działalności gospodarczej wymagająca korekty”, o którym mowa w art. 90a ustawy VAT , wyrok NSA z 18 listopada 2020 r., sygn. I FSK 1789/15	5
Kwestia ustalenia maksymalnej nadwyżki kosztów finansowania dłużnego, jaką spółka ma prawo rozpoznać w danym roku podatkowym jako koszty uzyskania przychodów , wyrok WSA w Warszawie z 19 listopada 2020 r., sygn. III SA/WA 1083/20	6
Moment rozpoznania obowiązku podatkowego na gruncie VAT z tytułu usługi o przeprowadzenie badania klinicznego , wyrok WSA w Gdańsku z 17 listopada 2020 r., sygn. I SA/GD 700/20	6
Kwestia oceny jakie warunki formalne muszą być spełnione aby możliwe było zaniechanie poboru WHT z tytułu wynagrodzenia, kwalifikowanego jako „zyski przedsiębiorstwa” , wyrok WSA w Warszawie z 19 listopada 2020 r., sygn. III SA/WA 660/20	7

Pożyczkodawca, który zbył wierzytelność pożyczkową, nie może korzystać ze zwolnienia z art. 43 ust. 1 pkt 38 ustawy VAT, świadcząc usługi zarządzania tymi wierzytelnościami, wyrok NSA z 19 listopada 2020 r., sygn. I FSK 315/18

W niniejszej sprawie właścicielem wierzytelności pożyczkowych jest nowy wierzyciel i to on jest podmiotem zarządzającym kredytami. Spółka jedynie wykonuje czynności zlecone przez nowego wierzyciela. Skoro bowiem doszło do przeniesienia portfela wierzytelności i w związku z tym, nowy wierzyciel wejdzie w ogół praw wynikających z zawartych z klientami umów kredytowych, dotyczących wierzytelności, a w szczególności w prawo do wierzytelności głównej o spłatę kredytu wraz z odsetkami oraz wszelkie inne prawa z nią związane, to nie można stwierdzić, że spółka, wykonując opisane we wniosku czynności zarządza udzielonymi przez nią kredytami, gdyż właścicielem wierzytelności jest nowy wierzyciel i to on jest podmiotem zarządzającym kredytami.

To nowy wierzyciel, po przejęciu wierzytelności kredytowych, jest odpowiedzialny za przeprowadzenie procesu wykonywania przez strony postanowień umów kredytowych, zaś spółka wykonuje jedynie czynności zlecone przez nowego wierzyciela. W takim przypadku usługi świadczone przez spółkę nie mają cech usługi finansowej w rozumieniu art. 43 ust. 1 pkt 38 ustawy VAT, ponieważ nie obejmują one funkcji charakterystycznych dla tej usługi zwolnionej.

Czynności te nie są również usługami niezbędnymi do świadczenia usługi finansowej, gdyż mają na celu zapewnienie jedynie obsługi o charakterze technicznym w stosunku do usługi polegającej na udzieleniu pożyczki. Po zbyciu wierzytelności spółki nie będzie już łączyła żadna więź z pożyczkobiorcami, z wyjątkiem relacji czysto usługowej, wykonywanej na zlecenie (na rzecz i w imieniu) aktualnego wierzyciela.

Zakres przedmiotowy zwrotu „zmiana w stopniu wykorzystania tej nieruchomości do celów działalności gospodarczej wymagająca korekty”, o którym mowa w art. 90a ustawy VAT, wyrok NSA z 18 listopada 2020 r., sygn. I FSK 1789/15

Skoro gmina pyta o to, czy zmiana stopnia wykorzystania nieruchomości (*i*) dotyczy sytuacji zmiany procentowego udziału części nieruchomości w związku ze zmianą przeznaczenia określonych części nieruchomości na cele działalności gospodarczej, czy też (*ii*) faktycznego procentowego wykorzystania jej w danym miesiącu, pomimo braku zmiany przeznaczenia tej części, a zatem i braku zmiany udziału procentowego (wskazując jednocześnie, że w jej ocenie hipoteza art. 90a ustawy VAT odnosi się jedynie do pierwszej z ww. sytuacji), to odpowiedź na zadane pytanie musi być negatywna.

Wskazana w art. 90a ustawy VAT, zmiana w stopniu wykorzystania tej nieruchomości do celów działalności gospodarczej wymagająca korekty, dotyczy sytuacji zmiany faktycznego procentowego wykorzystania jej w danym miesiącu, mimo braku zamiaru zmiany przeznaczenia tej części, a zatem i braku zmiany udziału procentowego.

Jak bowiem zasadnie skonstatował swą odpowiedź organ interpretacyjny - ustawodawca nie odnosi się do zaistnienia samej zmiany wykorzystania nieruchomości, ale zmiany stopnia tego wykorzystania; sformułowanie „zmiana w stopniu wykorzystania” implikuje bowiem dokonanie zmiany sposobu wykorzystania określonego dobra inwestycyjnego, które uprawnia podatnika do odliczeń w perspektywie 120 miesięcy. Podatnik musi więc na bieżąco monitorować stopień wykorzystania nieruchomości i dokonywać stosownych korekt w bieżących rozliczeniach (czyli bez potrzeby korygowania).

Kwestia ustalenia maksymalnej nadwyżki kosztów finansowania dłużnego, jaką spółka ma prawo rozpoznać w danym roku podatkowym jako koszty uzyskania przychodów, wyrok WSA w Warszawie z 19 listopada 2020 r., sygn. III SA/WA 1083/20

W art. 15c ust. 14 pkt 1 ustawy CIT, przewidziano uprawnienie podatnika do niestosowania ograniczeń wynikających z ust. 1, w części nadwyżki kosztów finansowania dłużnego nieprzekraczającej kwoty 3 mln zł. Tak skonstruowany przepis jest na gruncie językowym jasny – do kwoty 3 mln zł włącznie („w części nieprzekraczającej”), nie istnieją żadne ograniczenia w zaliczaniu nadwyżki kosztów finansowania dłużnego do kosztów uzyskania przychodu.

Skoro przepisu ust. 1 „nie stosuje się” tylko „w części”, tj. w zakresie kwoty nadwyżki kosztów finansowania dłużnego nie wyższej, niż 3 mln zł, to „niestosowanie” takie oznacza brak jakichkolwiek ograniczeń w zaliczaniu finansowania dłużnego do kosztów podatkowych. Na tym polega wskazywana w interpretacji zasada „bezpiecznej przystani”. O ile jednak nadwyżka ta jest wyższa niż wspomniana kwota 3 mln zł, czyli przekracza ona wspomnianą „część”, to – siłą rzeczy – w zakresie jakiejś innej „części” aktualna staje się kwestia stosowania ograniczeń wynikających z art. 15c ust. 1 ustawy CIT, ale – co oczywiste – tylko do wartości przekraczającej tę kwotę. Inaczej ust. 14 pkt 1 tego przepisu straciłby jakikolwiek sens.

Tak więc, gdy nadwyżka kosztów finansowania dłużnego przekracza wartość „bezpiecznej przystani”, wtedy właśnie – i dopiero wtedy – należy odnieść wartość nadwyżki ponad 3 mln zł do 30% nadwyżki sumy przychodów nad sumą kosztów, przy czym te sumy podlegają stosownym modyfikacjom, zgodnie z art. 15c ust. 1 ustawy CIT. Tak długo, jak wartość nadwyżki ponad 3 mln zł nie przekracza wspomnianych 30% nadwyżki sumy przychodów nad sumą kosztów, tak długo podatnik może zaliczać koszty finansowania dłużnego do kosztów podatkowych. Uprawnienie to ustaje z chwilą, gdy granica 30% zostaje przekroczona.

Kluczowe dla niniejszej sprawy jest więc użycie w art. 15c ust. 14 pkt 1 ustawy CIT wyrazów „w części nieprzekraczającej”. Oznacza to, że równolegle, w ramach tego samego przypadku finansowania dłużnego, istnieć musi też jakaś inna „część” nadwyżki, która – *a contrario* – podlega zasadom z art. 15c ust. 1 ustawy CIT.

Powyższe wynika, z literalnej wykładni art. 15c ust. 1 w zw. z art. 15c ust. 14 pkt 1 ustawy CIT. Taka wykładnia nie jest absurdalna, nie prowadzi do wyniku niemożliwego do pogodzenia z jakimiś wartościami konstytucyjnymi, nie pozostaje w sprzeczności z innymi przepisami ustawy lub z przepisami innych ustaw podatkowych lub niepodatkowych.

O ile natomiast taka wykładnia pozostawałaby w sprzeczności z przepisami Dyrektywy Rady (EU) 2016/1164 z 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, to uprawnieniem spółki byłoby powołanie się na brzmienie prawa krajowego i pominięcie wymagań dyrektywy. W takim przypadku usunięcie sprzeczności pomiędzy prawem wspólnotowym, a krajowym, wymagałoby interwencji ustawodawcy.

Moment rozpoznania obowiązku podatkowego na gruncie VAT z tytułu usługi o przeprowadzenie badania klinicznego, wyrok WSA w Gdańsku z 17 listopada 2020 r., sygn. I SA/GD 700/20

Obowiązek podatkowy na gruncie VAT z tytułu usługi o przeprowadzenie badania klinicznego, powinien być rozpoznawany w dniu finalnego zatwierdzenia przez szpital poszczególnych zestawień, zgodnych z protokołem badania. Takie zasady ustalania momentu powstania obowiązku podatkowego powinny dotyczyć zarówno przyjęcia częściowego wykonania usługi, jak również zakończenia jej świadczenia. Niezależnie od powyższego, dla oceny sporne-go zagadnienia trafny także jest argument, że obowiązki podatnika w omawianym zakresie mogą powstać w sytuacji, gdy ze względu na okoliczności od siebie niezależne nie może on tym obowiązkiem sprostać.

Z takim właśnie przypadkiem będziemy mieli do czynienia w sytuacji, gdy podatnik, z uwagi na niemożność obliczenia podstawy opodatkowania (zależnej od wysokości należnej zapłaty), nie będzie mógł stwierdzić, w jakiej wysokości zobowiązanie podatkowe go obciąża, a tym samym jaki podatek należny powinien uwzględnić w składanej przez siebie deklaracji i jakiej wpłaty na rzecz organu podatkowego powinien dokonać. Nie bez znaczenia jest to, że na podstawie danych znajdujących się w posiadaniu podatnika również organ podatkowy nie byłby w stanie stwierdzić, jaka jest wysokość podatku.

Kwestia oceny jakie warunki formalne muszą być spełnione aby możliwe było zaniechanie poboru WHT z tytułu wynagrodzenia, kwalifikowanego jako „zyski przedsiębiorstwa”, wyrok WSA w Warszawie z 19 listopada 2020 r., sygn. III SA/WA 660/20

W sytuacji braku opodatkowania wynagrodzenia z tytułu usług w Polsce, tj. w przypadku zakwalifikowania wynagrodzenia na gruncie UPO, jako zysków przedsiębiorstwa opodatkowanych w kraju rezydencji otrzymującego je nierezydenta, dla wypłat nieprzekraczających 2 mln zł w trakcie roku podatkowego, płatnik przy weryfikacji warunków niepobrania WHT, nie jest zobowiązany do szczegółowego weryfikowania przesłanek, o których mowa w art. 28b ust. 4 pkt 4-6 ustawy CIT.

Takiego wymogu w tym zakresie dla weryfikacji zastosowania warunków niepobrania WHT ustawodawca nie uzależnił w przypadku wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1 ustawy CIT, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym obowiązującym u wypłacającego te należności łącznej kwoty 2 mln zł na rzecz tego samego podatnika. Zakres tej weryfikacji na gruncie ustawy CIT wyznacza w tym przypadku art. 26 ustawy CIT, który w swojej treści nie odwołuje się do art. 28b ust. 4 pkt 4-6 ustawy CIT.

Konieczność przeprowadzenia poszerzonej weryfikacji obejmującej dodatkowe warunki, o których mowa w art. 28b ust. 4 pkt 4-6 ustawy CIT, została przewidziana przez ustawodawcę w art. 26 ust. 7a ustawy CIT, który dotyczy zaniechania poboru, zastosowania zwolnienia lub obniżonej stawki WHT z tytułu należności wypłacanych w ramach roku podatkowego płatnika na rzecz danego podmiotu w kwocie przewyższającej 2 mln zł.

Ażeby – z powołaniem się na art. 26 ust. 7a ustawy CIT - nie zastosować przepisu art. 26 ust. 2e ustawy CIT i nie pobrać podatku z tytułu dokonanej wypłaty należności (wypłacanych w ramach roku podatkowego przez płatnika na rzecz danego podmiotu w kwocie przewyższającej 2 mln zł), niezbędne jest złożenie ww. oświadczeń, co pociąga za sobą weryfikację okoliczności przewidzianych w art. 28b ust. 4 pkt 4-6 ustawy CIT. Przepis art. 26 ust. 7a ustawy CIT, stanowi zatem podstawę składania oświadczeń co do okoliczności natury faktycznej, gdyż wystąpienie okoliczności w nim wskazanych jest warunkiem zastoso-

wania m.in. zwolnienia i zaniechania poboru WHT, jakie wynikają z przepisów szczególnych lub UPO.

Tym samym, w takim przypadku płatnik obok stosowania zasad wynikających z UPO lub zwolnień z ustawy CIT, jest zobowiązany do weryfikowania statusu kontrahenta/nierezydenta i wykazania, że w stosunku do danych należności jest on m.in. ich rzeczywistym właścicielem oraz, że prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju siedziby podatnika dla celów podatkowych - czy innych przesłanek wymienionych w art. 26 ust. 7a ustawy CIT, w tym przesłanek wynikających z art. 28b ust. 4 pkt 4-6 ustawy CIT.

Wypłacane przez spółkę należności stanowiące wynagrodzenie za usługi reklamowe, stanowią należności inne niż określone w § 2 ust. 1 pkt 7-9 rozporządzenia MF z 31 grudnia 2018 r. w sprawie wyłączenia lub ograniczenia stosowania art. 26 ust. 2e ustawy CIT (tj. należności inne niż z tytułu użytkowania lub prawa do użytkowania urządzenia przemysłowego, w tym także środka transportu, urządzenia handlowego lub naukowego (pkt 7), z tytułu należnych opłat za wywóz ładunków i pasażerów przyjętych do przewozu w portach polskich przez zagraniczne przedsiębiorstwa morskiej żeglugi handlowej, z wyjątkiem ładunków i pasażerów tranzytowych (pkt 8), uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez zagraniczne przedsiębiorstwa żeglugi powietrznej, z wyłączeniem przychodów uzyskanych z lotniczego rozkładowego przewozu pasażerskiego, skorzystanie z którego wymaga posiadania biletu lotniczego przez pasażera (pkt 9)).

Rację ma również spółka co do tego, że nierezydenci otrzymujący od niej wynagrodzenie są podatnikami, o których mowa w § 2 ust. 2 tego rozporządzenia (tj. podatnicy mający siedzibę lub zarząd na terytorium państwa będącego stroną zawartej z Polską UPO, której przepisy określają zasady opodatkowania dochodów z dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych). Zważywszy na to, że kraje, w których siedzibę mają usługodawcy, na rzecz których spółka będzie wypłacać należności z tytułu świadczonych usług reklamowych znajdują się w Unii Europejskiej (Malta, Słowacja), nie ma również wątpliwości, że istnieje podstawa prawna do wymiany informacji podatkowych. Mając na uwadze to, że w odniesieniu do spółki i przedmiotowych wypłat znajduje zastosowanie (w stanie prawnym obowiązującym od 1

stycznia 2019 r. do 31 grudnia 2019 r.) przepis § 4 ww. rozporządzenia, wyłączone jest zastosowanie art. 26 ust. 2e ustawy CIT.

Skoro wobec spółki (w związku z rzeczonymi wypłatami) nie znajduje zastosowania art. 26 ust. 2e ustawy CIT, to warunkowanie niepobrania zryczałtowanego podatku od tychże opłat od tego, że zostaną złożone stosowne oświadczenia, zgodnie z art. 26 ust. 7a ustawy CIT, w tym co do weryfikacji pod kątem okoliczności, o których mowa w art. 28b ust. 4 pkt 4-6 ustawy CIT (i podjęcia stosownych działań w tym zakresie), nie występuje.

Dlatego też spółka, wobec której (w związku z wypłatą przedmiotowych należności) wyłączone jest zastosowanie art. 26 ust. 2e, nie musi podejmować wskazanych działań weryfikacyjnych celem niepobrania podatku. W konsekwencji stosując do tychże należności art. 26 ust. 1 ustawy CIT, niepobraniem podat-

ku zgodnie z właściwą UPO jest uzależnione od udokumentowania siedziby podatnika dla celów podatkowych uzyskanym od podatnika certyfikatem rezydencji.

Odczytywanie pojęcia należytej staranności w kontekście normatywnym, na który składa się treść art. 26 ust. 1 ustawy CIT, jak i okoliczność obowiązywania ww. rozporządzenia wyłączającego stosowanie art. 26 ust. 2e ustawy CIT, i co za tym idzie również art. 26 ust. 7a ustawy CIT, oznacza, że zasięg oddziaływania pojęcia należytej staranności nie może obejmować okoliczności wymienionych w art. 28b ust. 4 pkt 4-6 ustawy CIT.

Weryfikacja warunków niepobrania podatku z uwzględnieniem art. 28b ust. 4 pkt 4-6 ustawy CIT, może bowiem wchodzić w grę wtedy, gdy zachodzi potrzeba wyłączenia stosowania art. 26 ust. 2e ustawy CIT (o czym wyraźnie jest mowa w art. 26 ust. 7a ustawy CIT).

WYBÓR INTERPRETACJI PODATKOWYCH

SPIS TREŚCI

Prawo oraz termin obniżenia podstawy opodatkowania VAT i kwoty podatku należnego z tytułu udzielanych premii pieniężnych. Sposób dokumentowania , interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 12 marca 2021 r., sygn. 0114-KDIP1-3.4012.783.2020.1.KP	10
Prowizje będące częścią składową sekurytyzowanych wierzytelności jako przychody należne pożyczkodawcy , interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 12 marca 2021 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.572.2020.1.DP	11
Przesłanki zaliczenia odpisów amortyzacyjnych dokonywanych od środków trwałych do kosztów kwalifikowanych , interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 15 marca 2021 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.22.2021.1.AN	11
Kwestia uznania działalności za działalność badawczo-rozwojową w rozumieniu art. 5a pkt 38-40 ustawy PIT. Przesłanki uznania wydatków za koszt kwalifikowany , interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 9 marca 2021 r., sygn. 0112-KDIL2-2.4011.823.2020.2.KP	12
Usługi finansowe jako usługi o charakterze doradczym, o których mowa w art. 15e ust. 1 ustawy CIT , interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 10 marca 2021 r., sygn. 0114-KDIP2-2.4010.63.2021.1.RK	13

Prawo oraz termin obniżenia podstawy opodatkowania VAT i kwoty podatku należnego z tytułu udzielanych premii pieniężnych. Sposób dokumentowania, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 12 marca 2021 r., sygn. 0114-KDIP1-3.4012.783.2020.1.KP

W ramach programu, spółka wypłaca uczestnikom premie pieniężne w związku z dokonywanymi przez nich zakupami określonymi w regulaminie programu opon. Wysokość premii określona jest kwotowo w regulaminie z wyszczególnieniem kwot premii przewidzianych dla zakupów opon poszczególnych marek i rozmiarów. W celu wdrożenia programu, spółka korzysta z usług wyspecjalizowanego podmiotu, który wspomaga spółkę i jest formalnym organizatorem programów. Zakres tych usług obejmuje m.in. organizację, obsługę i promocję programu, a także weryfikację spełnienia warunków do otrzymania premii przez uczestników. Niemniej w każdym przypadku, udzielającym (fundatorem) premii jest wyłącznie spółka.

Premie są przyznawane i wydawane w terminie określonym w regulaminie danego programu, co do zasady po upływie terminu do skorzystania z prawa do odstąpienia od umowy. Spółka posiada informację o dacie wypłacenia premii do uczestnika. Premia jest wypłacana w formie wypłaty B. Uczestnicy mogą dysponować środkami z wypłaty B w dowolny sposób, według własnego uznania. Otrzymanie premii nie wiąże się z powstaniem żadnego zobowiązania po stronie uczestników. W przyszłości oprócz B możliwe są również inne warianty wypłaty premii - np. przelew bankowy lub wydanie kar-

ty przedpłaconej z określoną kwotą środków. Również wówczas sposób zadysponowania środkami będzie zależny od woli uczestnika. Spółka będzie posiadała informację o dacie przelewu lub wydania karty uczestnikowi. W tej sytuacji należy uznać, iż:

(i) rabaty pośrednie wypłacane przez spółkę na rzecz uczestników stanowią opusty (obniżki cen) w rozumieniu art. 29a ust. 10 pkt 1 ustawy VAT, których udzielenie uprawnia spółkę do obniżenia podstawy opodatkowania VAT oraz podatku należnego z tytułu sprzedaży dokonywanej na rzecz m.in. dystrybutorów.

(ii) spółka będzie miała prawo obniżyć podstawę opodatkowania (i w konsekwencji podatek VAT należny) za okres, w którym rabat został faktycznie udzielony.

Innymi słowy, zasadnicze znaczenie dla rozliczenia przyznanego rabatu pośredniego dla celów podatku VAT będzie miał moment faktycznej wypłaty udzielonego rabatu. Wystawienie noty księgowej (noty uznaniowej), dokumentującej udzielenie rabatu pośredniego nie jest bowiem warunkiem koniecznym dla celu uzyskania prawa do obniżenia podatku VAT należnego w związku z udzieleniem rabatu. Istotny jest sam fakt fizycznego udzielenia rabatu, czyli np. dokonania transferu środków pieniężnych na konto uczestnika. W konsekwencji, spółka może udokumentować rabaty pośrednie przyznane uczestnikom za pomocą not księgowych (not uznaniowych). Przy czym spółka jest uprawniona do obniżenia podstawy opodatkowania dla potrzeb VAT w rozliczeniu za okres, w którym nastąpiła wypłata rabatu pośredniego.

Prowizje będące częścią składową sekurytyzowanych wierzytelności jako przychody należne pożyczkodawcy, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 12 marca 2021 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.572.2020.1.DP

Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że w przedmiotowej sprawie mamy do czynienia z dwoma różnymi zdarzeniami prawnymi. Pierwszym jest udzielenie przez spółkę pożyczki, drugim sekurytyzacja wierzytelności wynikającej z jej udzielenia. W obrębie każdego z tych stosunków prawnych powstają zdarzenia, które będą generować przychody. Jak podkreślono w stanie faktycznym, „prowizja oznacza opłatę należną spółce od klienta w wysokości określonej w umowie pożyczki z tytułu przygotowania, udzielenia i uruchomienia pożyczki”. Prowizja jest zatem ściśle związana z udzieleniem pożyczki (warunkuje jej udzielenie), a nie z późniejszym, odrębnym zdarzeniem prawnym jakim jest sekurytyzacja wierzytelności powstałej w wyniku udzielenia pożyczki.

Fakt, że spółka udzieliła pożyczki jest wystarczającym dowodem na to, że prowizja jest mu należna, a tym samym stanowi w całości przychód spółki. Prowizja jest definitywnym przysporzeniem spółki, której wystąpienie determinuje udzielenie pożyczki. To właśnie ze zdarzeniem prawnym jakim jest udzielenie pożyczki należy wiązać fakt naliczenia prowizji. Zadysonowanie prowizji poprzez przekazanie jej części do kupującego – w ramach odrębnego od udzielenia pożyczki stosunku prawnego – jest przykładem swobodnego dysponowania przez spółkę tą prowizją.

Spółka nie musi bowiem sekurytyzować wierzytelności pożyczkowej, a jeżeli nawet na taki krok się decyduje, będąc stroną umowy, to ma wpływ na jej kształt, a więc także na to jakie składniki wynagrodzenia za udzieloną pożyczkę będą składnikiem sekurytyzowanej wierzytelności. Powyższe okoliczności, przemawiają za tym, że prowizja stanowi przychód spółki, gdyż jest przysporzeniem o definitywnym charakterze, którym spółka może swobodnie dysponować.

Przesłanki zaliczenia odpisów amortyzacyjnych dokonywanych od środków trwałych do kosztów kwalifikowanych, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 15 marca 2021 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.22.2021.1.AN

Podatnik jest uprawniony do odliczenia kosztów kwalifikowanych, jeżeli nie zostały one odliczone w jakiejkolwiek formie lub nie zostały odliczone od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym. Jednocześnie, podatnik będzie uprawniony do odliczenia kosztów kwalifikowanych wskazanych w art. 18d ust. 2 pkt 1-4a ustawy CIT oraz odpisów amortyzacyjnych, ale w myśl art. 18d ust. 3 ustawy CIT, którego to przepis dotyczy środków trwałych, pod warunkiem, że koszty te dotyczą faktycznie wykonywanej działalności badawczo-rozwojowej.

Zatem, istnieje możliwość zaliczenia do kosztów kwalifikowanych w rozumieniu art. 18d ust. 3 ustawy CIT, w ramach limitów, odpisów amortyzacyjnych od wytworzonego środka trwałego jeżeli będzie on rzeczywiście wykorzystywany do działalności badawczo-rozwojowej. Choć ustawodawca nie użył w art. 18d ust. 3 ustawy CIT, sformułowania „wyłącznie”, to jednoznacznie wskazał, że za ww. koszty kwalifikowane podatnicy mogą uznać dokonywane w danym roku podatkowym, zaliczane do kosztów uzyskania przychodów, odpisy amortyzacyjne od środków trwałych, jak i wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli są one wykorzystywane w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej.

Powołany art. 18d ust. 3 ustawy CIT, odnosi się do odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych wykorzystywanych w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, a nie do odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych wytworzonych w wyniku działalności badawczo-rozwojowej. Powyższe będzie miało zastosowanie również w sytuacji dokonywania odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych których wartość została zwiększona w ramach realizacji prac badawczo-rozwojowych.

Kwestia uznania działalności za działalność badawczo-rozwojową w rozumieniu art. 5a pkt 38-40 ustawy PIT. Przesłanki uznania wydatków za koszt kwalifikowany, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 9 marca 2021 r., sygn. 0112-KDIL2-2.4011.823.2020.2.KP

Realizowane przez spółkę projekty w ramach działalności B+R są (i) prowadzone w sposób ciągły, (ii) prace mające na celu stworzenie nowych rozwiązań i technologii nieznanymi dotychczas na rynku, (iii) są ukierunkowane na nowe odkrycia, (iv) są oparte na oryginalnych koncepcjach i hipotezach, (v) są zaplanowane formalnie i uwzględnione w budżecie, (vi) prowadzą do uzyskania wyników, które mogą być powtórzone, (vii) podczas ich wykonywania jest brak pewności co do efektu końcowego, oraz (viii) przeprowadzane prace nie dają gwarancji na sukces. Przedstawione we wniosku działania wykonywane w ramach działalności prowadzonej w formie spółki, spełniają definicję działalności B+R w rozumieniu art. 5a pkt 38-40 ustawy PIT, gdyż są podejmowane w sposób systematyczny, mają charakter twórczy oraz podejmowane są w celu wykorzystania zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań.

Istotne jest, aby osoba zatrudniona na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło, faktycznie wykonywała zadania będące realizacją prac B+R. Tylko wówczas jej wynagrodzenie, obejmujące koszty pracownicze, będzie mogło stanowić dla podatnika koszt kwalifikowany w całości. W sytuacji, gdy osoby zatrudnione wykonują obowiązki nie tylko związane z działalnością B+R, zasadne jest wyodrębnienie (wyłączenie z ulgi B+R) tej części wynagrodzeń oraz świadczeń wypłaconych osobom zatrudnionym na podstawie umowy zlecenia i o dzieło, a także składek od tych przychodów, określonych w ustawie o systemie ubezpieczeń społecznych, która nie jest związana z realizacją działalności B+R.

Z wniosku wynika, że pracownik zajmuje się tylko wymienionymi we wniosku pracami, które są ewidencjonowane. Natomiast, jeśli pracownik oddelegowany do pracy przy prototypach i nowych technologiach będzie wykonywał również inne obowiązki, będą one ewidencjonowane, a koszty będą rozdzielone. Odnosząc powyższe na grunt przepisów podatkowych, należy wskazać, że koszty pracownicze wskazanego w opisie sprawy pracownika, mogą być uznane za koszty kwalifikowane podlegające odliczeniu w ramach ulgi B+R (w części przypadającej na wnioskodawcę jako współnika spółki) w całości. Jednak w sytuacji, gdy będzie on wykonywał także inne obowiązki, do kosztów tych znajdzie zastosowanie proporcja wskazana w art. 26e ust. 2 pkt 1a ustawy PIT.

Wnioskodawca, jako współnik spółki, może w ramach ulgi B+R uznać za koszty kwalifikowane koszty nabycia materiałów i surowców bezpośrednio związanych z pracami nad nowymi oraz ulepszaniem już istniejących rozwiązań technicznych i technologii oraz samych nowych dla spółki produktów. Wnioskodawca może również w ramach ulgi B+R uznać za koszty kwalifikowane koszty pracownicze związane stricte z powyższymi pracami. Natomiast za koszty kwalifikowane nie można uznać odpisów amortyzacyjnych od maszyn i obrabiarek, wykorzystywanych w prowadzonej działalności i związanych z pracami nad nowymi oraz ulepszaniem już istniejących rozwiązań technicznych i technologii oraz samych nowych dla spółki produktów, ponieważ nie stanowią one środków trwałych w prowadzonej działalności gospodarczej.

Za koszty kwalifikowane nie może uznać również rat leasingowych za maszyny i obrabiarki. Maszyny i obrabiarki będące przedmiotem leasingu nie są aparaturą naukowo-badawczą oraz będą wykorzystywane również do wykonywania komercyjnych produktów. Tym samym, wydatki z tytułu leasingu operacyjnego dot. maszyn i obrabiarek, nie stanowią kosztów kwalifikowanych, w konsekwencji nie podlegają odliczeniu w ramach ulgi badawczo-rozwojowej.

Usługi finansowe jako usługi o charakterze doradczym, o których mowa w art. 15e ust. 1 ustawy CIT, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 10 marca 2021 r., sygn. 0114-KDIP2-2.4010.63.2021.1.RK

Z opisu zdarzenia przyszłego wynika, że spółka zawarła z usługodawcą (podmiotem powiązany) umowę dotyczącą wsparcia operacyjnego, na podstawie której usługodawca zobowiązał się świadczyć na rzecz spółki m.in. usługi finansowe. W odniesieniu do przedstawionych we wniosku usług finansowych znajduje zastosowanie ograniczenie wynikające z art. 15e ust. 1 ustawy CIT.

Odnosząc się natomiast do opisu nabywanych usług finansowych należy stwierdzić, że usługi te stanowią usługi doradztwa, wprost wymienione jako podlegające ograniczeniu wynikającemu z art. 15e ust. 1 ustawy CIT. Trudno więc przyjąć, że w realiach współpracy gospodarczej świadczenie odpłatnych usług

„pomocy”, „asysty”, „wsparcia” - nie wiąże się faktycznie z udzielaniem fachowych porad ze strony usługodawcy, opartych na ewentualnej wiedzy, doświadczeniu i kompetencjach biznesowych. Wymienione przez spółkę usługi w ramach usług finansowych opierają się na tych samych elementach charakterystycznych, co usługi doradcze. Podstawą ich świadczenia jest jakiś zasób wiedzy opierający się np. na kompetencjach i doświadczeniu, a skutkiem ich świadczenia jest podzielenie się tą wiedzą ze świadczeniobiorcą.

Odmienne nazewnictwo w tym przypadku nie powinno różnicować istotnie usług doradczych i usług „pomocy” czy „wsparcia”, w sposobie postrzegania na gruncie przepisów art. 15e ust. 1 ustawy CIT. Podsumowując rozważania na temat klasyfikacji usług finansowych, należy stwierdzić, że są to usługi o charakterze doradczym, które zostały wprost ograniczone w zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 15e ust. 1 ustawy CIT.



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

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