



PACZUSKI
TAUDUL

PRZEKRÓJ PODATKOWY

10.05.2021 r.



KOMENTARZE EKSPERTÓW WS. NAJWAŻNIEJSZYCH WYROKÓW/ INTERPRETACJI

SPIIS TREŚCI

Zasady rozliczenia starty poniesionej przed przystąpieniem do PGK, wyrok WSA w Warszawie z 8 grudnia 2020 r., sygn. III SA/WA 1308/20 3

Możliwość zastosowania tzw. ulgi na złe długi w odniesieniu do należności nieuiszczonych przez dłużnika, po upływie 2 lat licząc od końca roku, w którym zostały wystawione faktury, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 30 kwietnia 2021 r., sygn. 0114-KDIP1-3.4012.35.2021.1.KP 4

Zasady rozliczenia starty poniesionej przed przystąpieniem do PGK, wyrok WSA w Warszawie z 8 grudnia 2020 r., sygn. III SA/WA 1308/20

Spółka wraz z innymi spółkami z tej samej grupy kapitałowej zawarła umowę o utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej (PGK). Jednocześnie, na dzień poprzedzający pierwszy dzień roku podatkowego PGK, Spółka posiadała częściowo nierozliczone straty podatkowe wygenerowane w latach ubiegłych (rozumiane jako wartość strat z lat ubiegłych, które nie obniżyły dotychczas dochodu wygenerowanego przez Spółkę), co do których nie upłynął jeszcze pięcioletni okres, o którym mowa w art. 7 ust. 5 ustawy CIT.

W związku z powyższym Spółka zwróciła się do DKIS z zapytaniem, czy prawidłowe jest stanowisko, iż po upływie okresu obowiązywania umowy o utworzeniu PGK będzie miała prawo do rozliczenia strat podatkowych wykazanych i nierozliczonych przed utworzeniem PGK, w ciągu najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu lat podatkowych w rozumieniu przepisu art. 7 ust. 5 ustawy CIT, bez uwzględnienia okresu przynależności spółki do PGK.

DKIS uznał, że stanowisko Spółki jest nieprawidłowe. Wskazał, że Spółka będzie uprawniona rozliczyć starty poniesione przed przystąpieniem do PGK na zasadach ogólnych, tj. w ciągu najbliższych, kolejno po sobie następujących pięciu latach podatkowych, uwzględniając w tym okresie również lata podatkowe, w trakcie których Spółka uczestniczyła w PGK.

Spółka wniosła skargę na interpretację wydaną przez DKIS. WSA w Warszawie przyznał rację Spółce. Sąd wskazał, iż kluczowe znaczenie dla rozstrzygnięcia analizowanego sporu ma ustalenie: (1) czy w trakcie trwania umowy PGK Spółka ma jakąkolwiek możliwość rozliczania straty z okresu sprzed powstania PGK, oraz (2) czy w okresie trwania umowy PGK następują kolejne lata podatkowe tej Spółki.

Na podstawie dokonanej analizy WSA w Warszawie uznał, że odpowiedź na oba zadane powyżej pytania jest negatywna. W konsekwencji wskazał, że rozliczenie strat podatkowych wykazanych i nierozliczonych przed utworzeniem PGK następuje z pominięciem okresu przynależności Spółki do PGK.

Komentarz eksperta

Stanowisko WSA w Warszawie zasługuje na pełną aprobatę. Wskazać przy tym należy,

iż przedmiotowa kwestia była już przedmiotem rozstrzygnięć w przeszłości i organy podatkowe od dłuższego czasu zgodnie przyjmowały, że na okres rozliczenia straty nie wpływa okres przynależności do PGK.

Co ciekawe, DKIS uzasadnił negatywne dla Spółki stanowisko nowelizacją ustawy CIT, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2018 r. i wprowadziła do art. 1a ustawy CIT ust. 10a i 10b.

Spółka, a następnie Sąd, słusznie jednak zauważyli, iż przepisy te nie mają zastosowania do rozpatrywanej sytuacji. Dotyczą one bowiem jedynie przypadku, gdy w okresie obowiązywania umowy PGK wystąpią zmiany w stanie faktycznym lub w stanie prawnym skutkujące naruszeniem warunków uznania PGK za podatnika podatku dochodowego. Nie dotyczą jednak sytuacji, w której PGK traci status podatnika podatku dochodowego wskutek upływu okresu obowiązywania umowy zawartej na okres co najmniej 3 lat (która była przedmiotem wniosku).

Przepisy odnoszące się do drugiej z wskazanych sytuacji nie uległy zmianie. Mianowicie, art. 8 ust. 7 ustawy CIT regulujący kwestie roku podatkowego wskazuje, iż dla poszczególnych spółek tworzących PGK:

1) dzień poprzedzający początek roku podatkowego przyjętego przez PGK jest dniem kończącym rok podatkowy tych spółek;

2) dzień następujący po dniu, w którym upłynął okres obowiązywania umowy lub w którym grupa utraciła status PGK, jest dniem rozpoczynającym rok podatkowy tych spółek.

Z ww. regulacji jasno wynika, iż lata podatkowe spółki tworzącej PGK zostają wstrzymane w przeddzień początku roku podatkowego PGK, a biegną na nowo od dnia następnego po upływie okresu obowiązywania umowy PGK. Stąd, w przypadku straty wygenerowanej przez spółkę w ostatnim roku podatkowym, który został przerwany powstaniem PGK, rozliczana jest w pięciu kolejnych latach podatkowych, czyli w latach po zakończeniu obowiązywania umowy PGK.



ANNA PACZUSKA
DORADCA PODATKOWY

Możliwość zastosowania tzw. ulgi na złe długi w odniesieniu do należności nieuiszczonych przez dłużnika, po upływie 2 lat licząc od końca roku, w którym zostały wystawione faktury, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 30 kwietnia 2021 r., sygn. 0114-KDIP1-3.4012.35.2021.1.KP

Wnioskodawca wskazał, że w czerwcu/lipcu 2018 r. wystawił faktury za wykonane przez jego firmę usługi na rzecz kontrahenta – czynnego podatnika podatku od towarów i usług. Terminy płatności faktur upływały w sierpniu 2018 r. Z uwagi na fakt, że w październiku 2018 roku kontrahent został postawiony w stan upadłości, kierując się obowiązującymi wtedy przepisami, podatnik nie skorzystał z tzw. ulgi na złe długi (ulga).

Po wydaniu przez TSUE wyroku z 15 października 2020 r. w sprawie C-335/19 *E. sp. z o.o. sp.k. przeciwko Ministrowi Finansów* wnioskodawca uznał jednak, że ma prawo skorzystać z ulgi w odniesieniu do ww. faktur. W rezultacie, 4 stycznia 2021 r. podatnik złożył korekty deklaracji VAT-7 za styczeń/luty 2019 roku, tj. za okresy, w których upływało 180 dni od terminu płatności faktur. W rozliczeniach za te okresy podatnik odpowiednio pomniejszył podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego.

W interpretacji podatnik chciał potwierdzić, że ww. postępowanie było uprawnione. DKIS nie zgodził się jednak z takim stanowiskiem.

Po pierwsze, DKIS przywołał przepisy ustawy VAT dotyczące ulgi na złe długi (art. 89a ustawy VAT), uznając, że na ich podstawie podatnik nie byłby uprawniony do skorzystania z ulgi z tego powodu, że na dzień poprzedzający dzień złożenia korekty deklaracji, w której wnioskodawca skorzystał z ulgi, dłużnik był w trakcie postępowania upadłościowego (a zgodnie z przepisami polskiej ustawy VAT była to okoliczność wyłączająca skorzystanie z ulgi).

Następnie DKIS przywołał jednak wyrok TSUE i uznał, że skorzystanie z prawa do korekty podatku w trybie określonym w art. 89a ustawy VAT nie może być uzależnione od spełnienia przez podatnika warunków określonych w art. 89a ust. 2 pkt 3 lit. a i b ustawy VAT (tj. w szczególności niezbadania się dłużnika w postępowaniu upadłościowym). Zostały one bowiem uznane przez TSUE za niezgodne z regulacjami unijnymi.

Mimo tego, DKIS podtrzymał stanowisko o braku prawa do skorzystania przez wnioskodawcę z ulgi, wskazując, że art. 89a ust. 2 pkt 5 ustawy

VAT wprowadza dodatkowo ograniczenie czasowe na dokonanie ww. korekty. Jak wynika z tego przepisu, podatnik może bowiem skorygować podatek należny z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju w przypadku wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona, jednakże prawo to przysługuje m.in. w przypadku, gdy od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność nie upłynęły 2 lata, licząc od końca roku, w którym została wystawiona.

Tym samym, w sytuacji, gdy od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność upłynęły 2 lata, licząc od końca roku, w którym została wystawiona, podatnik nie może skorygować podatku należnego z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju w przypadku wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona.

DKIS wskazał, że art. 89a ust. 2 pkt 5 ustawy VAT nie był objęty zakresem pytania prejudycjalnego. Tym samym, skoro TSUE nie orzekł co do jego niezgodności z prawem unijnym (tj. z art. 90 Dyrektywy 2006/112/WE), to nie ma podstaw do skorygowania w trybie art. 89a ust. 1 ustawy VAT, podatku należnego ujętego na fakturach wystawionych w 2018 r.

Zatem, w stosunku do faktur dokumentujących wierzytelności, wystawionych w 2018 r., w sytuacji gdy upłynęły dwa lata, licząc od końca roku, w którym faktury te zostały wystawione, nie zostanie spełniona przesłanka, o której mowa w art. 89a ust. 2 pkt 5 ustawy VAT. Tym samym, Wnioskodawca po 31 grudnia 2020 r. nie będzie mógł dokonać na podstawie art. 89a ust. 1 ustawy korekty podatku VAT wynikającego z ww. faktur.

Komentarz eksperta

We wskazanej interpretacji indywidualnej DKIS potwierdził, że podatnicy mają prawo powoływać się na wyrok TSUE z 15 października 2020 r. poprzez niestosowanie warunków dotyczących ulgi na złe długi, które zostały uznane przez TSUE za niezgodne z przepisami unijnymi. Dotyczy to w szczególności wymogu, aby dłużnik nie znajdował się w trakcie postępowania upadłościowego. DKIS podkreślił jednak, że ponieważ wyrok nie dotyczył ograniczenia czasowego wprowadzonego w polskiej ustawie VAT (możliwość skorzystania z ulgi tylko w trakcie 2 lat od końca roku, w którym została wystawiona faktura), to przepis ten nadal należy stosować.

W rozpatrywanej sytuacji doprowadziło to do konkluzji, zgodnie z którą termin na skorzystanie z ulgi w odniesieniu do faktur wystawionych w trakcie 2018 roku upłynął z końcem 2020 roku (i w 2021 roku skorzystanie z ulgi nie jest już możliwe).

Jakkolwiek zgodzić się należy z DKIS, że z wyroku TSUE nie wynika, aby ograniczenie czasowe (2 lata od końca roku, w którym została wystawiona faktura) było niezgodne z przepisami unijnymi (i wyjściowo powinno być ono przestrzegane), to można podnosić, że w rozpatrywanym przypadku DKIS powinien

jednak uwzględnić, że do przekroczenia 2-letniego okresu doprowadziło pierwotnie zastosowanie się przez podatnika do regulacji uznanej następnie za niezgodną z przepisami unijnymi. Stąd, że powołanie się obecnie na 2-letnie ograniczenie czasowe pozbawi efektywnie podatnika możliwości skorzystania przez niego z ulgi na złe długi.



ANETA GNIEWKIEWICZ
DORADCA PODATKOWY



WYBÓR ORZECZEŃ SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH ORAZ TSUE:

SPIIS TREŚCI

Dochód uzyskany ze sprzedaży mufy wyprodukowanej na obszarze SSE, poddanej sieciowaniu poza SSE, korzysta w całości ze zwolnienia strefowego, wyrok NSA z 8 grudnia 2020 r., sygn. II FSK 2127/18	7
Kwestia oceny czy czynności agencyjne w zakresie PPK są zwolnione z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 37 ustawy VAT, wyrok WSA w Warszawie z 9 grudnia 2020 r., sygn. III SA/WA 398/20	7
Dochód fundacji z tytułu dziedziczenia testamentowego przeznaczony na stypendia dla najlepszych studentów jest objęty zwolnieniem z art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy CIT, wyrok NSA z 3 grudnia 2020 r., sygn. II FSK 2141/18	8
Kwestia możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków ponoszonych przez poprzednika prawnego spółki lub spółkę tytułem wynagrodzeń wypłacanych w związku z zawartymi ugodami, wyrok WSA w Warszawie z 10 grudnia 2020 r., sygn. III SA/WA 1081/20	8
Zakres prawa do odliczenia VAT od wydatków poniesionych na realizację inwestycji polegającej na utworzeniu systemu wypożyczalni rowerów, wyrok WSA w Łodzi z 8 grudnia 2020 r., sygn. I SA/ŁD 414/20	9

Dochód uzyskany ze sprzedaży mufy wyprodukowanej na obszarze SSE, poddanej sieciowaniu poza SSE, korzysta w całości ze zwolnienia strefowego, wyrok NSA z 8 grudnia 2020 r., sygn. II FSK 2127/18

Wykonywanie sieciowania muf termokurczliwych przez podmiot zewnętrzny, prowadzący działalność gospodarczą poza SSE, nie pozbawia spółki prawa do zwolnienia z CIT całości dochodu uzyskanego z ich produkcji i sprzedaży. Należy podkreślić, że to na terenie SSE koncentruje się proces produkcyjny i decyzje o jego warunkach, przebiegu oraz finalnym efekcie. Wyłącznie spółka i wyłącznie na terenie SSE organizuje, realizuje, nadzoruje i odpowiada za proces produkcyjny termokurczliwych muf sieciowanych, w tym m.in. ustala, co i jak ma podlegać sieciowaniu.

O sieciowaniu nie decyduje zewnętrzny podmiot, tylko spółka, w ramach produkcji termokurczliwych muf sieciowanych na terenie SSE. Zewnętrzny kooperant wykonuje na rzecz spółki ściśle określone przez nią czynności sieciowania (poddaje zawartość opakowań działaniu akceleratora elektronowego), które są technologicznie wpisane w proces produkcji gotowego wyrobu, prowadzony na terenie SSE. Otrzymuje on od strony odpowiednio zabezpieczone i opakowane części mufy, podlegające sieciowaniu wraz z parametrami sieciowania. Trudno nie przyznać racji tezie, że czynność sieciowania nadaje nowe parametry, właściwości wyrobom produkowanym przez spółkę, niemniej jednak, w wyniku sieciowania nie powstaje inny, nowy produkt, obok produkowanego w SSE (zewnętrzny kooperant nie produkuje czegoś nowego).

Prowadzenie działalności gospodarczej na terenie SSE (z której dochód w świetle art. 17 ust. 4 ustawy CIT jest zwolniony z podatku), polegającej w przedmiotowej sprawie na produkcji termokurczliwych muf sieciowanych, obejmuje cały zespół czynności, zwykle o wysokim stop-

niu zaawansowania technologicznego, poczynając od koncepcji, poprzez organizację, do wdrożenia i sukcesywnego udoskonalania. Jeśli w ramach tego kompleksu, z uwagi na specyfikę czy stopień skomplikowania jednej z takich czynności, podatnik korzysta ze świadczeń kooperanta spoza SSE, to w takiej sytuacji należało przyjąć, że działalność gospodarcza podatnika jest prowadzona na terenie SSE, jak stanowi art. 17 ust. 4 ustawy CIT, tyle że we wprowadzony tam proces produkcyjny wpisana jest, ze względów technologicznych czy ekonomicznych, konieczność skorzystania z czynności - usługi ze strony kooperanta spoza strefy.

Tak więc, produkcja i sprzedaż przedmiotowych wyrobów ma miejsce na terenie SSE, nawet jeśli same czynności sieciowania odbywają się poza jej granicami, a wykonuje je zewnętrzny kooperant spółki. Bynajmniej, okoliczność, że podmiot korzysta z usług podmiotów prowadzących działalność poza strefą nie może stanowić sama w sobie podstawy do przyjęcia, że nie mają one charakteru wyłącznie pomocniczego do procesu produkcyjnego.

Kwestia oceny czy czynności agencyjne w zakresie PPK są zwolnione z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 37 ustawy VAT, wyrok WSA w Warszawie z 9 grudnia 2020 r., sygn. III SA/WA 398/20

Pośrednictwo w zawieraniu umów o zarządzanie PPK jest jednocześnie pośrednictwem w zawieraniu umów o prowadzenie PPK. W związku z takim charakterem obu umów, do stwierdzenia, że spółka świadczy usługi pośrednictwa w zawarciu umowy określonego rodzaju nie jest konieczne, aby zawarcie umowy, w której pośredniczyła było bezpośrednim następstwem podejmowanych przez nią czynności, lecz wystarczające jest, że umowa ta jest rezultatem sekwencji zdarzeń, które były następstwem działań pośrednika, a do których by nie doszło, gdyby usługa pośrednictwa nie była świadczona.

Dochód fundacji z tytułu dziedziczenia testamentowego przeznaczony na stypendia dla najlepszych studentów jest objęty zwolnieniem z art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy CIT, wyrok NSA z 3 grudnia 2020 r., sygn. II FSK 2141/18

Przyznawanie stypendiów przez fundację studentom studiów magisterskich i doktoranckich, według kryterium wyników w nauce, mieści się w zakresie rozumienia pojęcia działalność oświatowa, gdyż służy upowszechnianiu wyższego wykształcenia zawodowego. Przyznawanie studentom stypendiów powoduje, że podjęcie studiów dla osób tym zainteresowanych jest bardziej atrakcyjne. Stypendia dla studentów stanowią też pomoc materialną, która służy finansowaniu kosztów związanych ze studiowaniem. Możliwość uzyskania stypendium, niewątpliwie stanowi argument za podjęciem studiów, zwłaszcza w przypadku osób, dla których sfinansowanie wydatków związanych ze studiami może być utrudnione z powodu ich statusu materialnego.

Funkcję taką pełnią też stypendia przyznawane według kryterium osiągnięć w nauce. Zdobywanie wyższego wykształcenia w dziedzinie farmacji niewątpliwie przyczynia się do rozwoju osób je uzyskujących. Wykształcenie to ma charakter zawodowy i pozwala uzyskać wysokie kwalifikacje do wykonywania zawodu zajmującego stosunkowo wysoką pozycję w hierarchii dostępnych zawodów, a tym samym stanowi podstawę do budowania pomyślnej egzystencji osób, które takie wykształcenie uzyskały. Farmacja jest dziedziną wiedzy, która aktualnie ma duże znaczenie społeczne, co implikuje stwierdzenie, że przyczynianie się przez fundację do bezpośredniego upowszechniania wykształcenia w tej dziedzinie pozytywnie wpływa na poziom egzystencji całego społeczeństwa. Wnioski te dotyczą także studiów doktoranckich.

Z uwagi na te okoliczności należało stwierdzić, że działalność stypendialna fundacji stanowi działalność oświatową w opisanym powyżej znaczeniu. W świetle powyższych wniosków błędna jest ocena, według której fundacja poprzez przyznawanie stypendiów studentom wydziału farmacji uniwersytetu nie realizuje wskazanej w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy CIT działalności oświatowej.

Kwestia możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków ponoszonych przez poprzednika prawnego spółki lub spółkę tytułem wynagrodzeń wypłacanych w związku z zawartymi ugodami, wyrok WSA w Warszawie z 10 grudnia 2020 r., sygn. III SA/WA 1081/20

Nie może się zgodzić z twierdzeniem spółki, że „wskutek zawarcia ugód zachowane / zabezpieczone zostało źródło przychodów”, albowiem działania te nie wykazują związku z żadnym konkretnym, a także potencjalnie możliwym do uzyskania przez spółkę przychodem i w związku z tym nie można doszukać się związku z zabezpieczeniem albo zachowaniem źródła przychodów.

Nie można każdego wydatku mającego mniej lub bardziej korzystny wpływ na szeroko pojętą działalność przedsiębiorstwa zaliczyć do kosztów uzyskania przychodu, nie wszystkie bowiem wydatki, nawet ekonomicznie uzasadnione, stanowią koszty uzyskania przychodów. Przy ustalaniu kosztów uzyskania przychodów uznać za koszt można tylko takie wydatki, których charakter nie budzi wątpliwości, a podatnik zobowiązany jest wykazać ich celowość i racjonalność. Ponadto, określony cel musi być widoczny już w momencie ponoszenia kosztu.

Spółka nie wskazuje jednak przesłanek umożliwiających przypisanie przedmiotowych wynagrodzeń poniesionych przez poprzednika prawnego spółki (lub przez spółkę tytułem wynagrodzeń wypłacanych w związku z zawartymi ugodami) do kosztów poniesionych w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, gdyż podnoszona okoliczność, że „(...) w efekcie zawarcia ugód i wypłaty wynagrodzeń, płynność organizacyjno-zarządcza spółki została przywrócona, źródło negatywnych opinii rzutujących na wiarygodność biznesową spółki opanowane i zarządzane w sposób kontrolowalny przez spółkę, a wydatki związane z obsługą prawną i procesową sporu wyeliminowane (...)”, nie wypełnia przesłanki celowości, w myśl art. 15 ust. 1 ustawy CIT (brak związku przyczynowego pomiędzy wydatkiem a kosztem uzyskania przychodów poniesionych przez poprzednika prawnego spółki lub spółkę tytułem wynagrodzeń wypłacanych w związku z zawartymi ugodami).

Zakres prawa do odliczenia VAT od wydatków poniesionych na realizację inwestycji polegającej na utworzeniu systemu wypożyczalni rowerów, wyrok WSA w Łodzi z 8 grudnia 2020 r., sygn. I SA/ŁD 414/20

Oceniając stan faktyczny należy uznać, że miasto - w ramach realizacji opisanego projektu - podejmuje działania, które należy zakwalifikować jako działalność gospodarczą. Świadczenie usługi wynajmu rowerów miejskich posiada bowiem charakter trwały, nieprzerwany, jest zorganizowany w sposób profesjonalny i generuje po stronie miasta zarówno wydatki, jak i dochód. Opłata za wynajem roweru miejskiego jest uiszczana po zawarciu przez najmuującego umowy cywilnoprawnej z miastem, w ramach której najmujący przyjmuje postanowienia regulaminu określającego warunki i zasady świadczenia usług.

Oceny tej nie zmienia okoliczność, iż wypożyczenie roweru na czas do 20 minut jest bezpłatne, a dopiero przekroczenie tej cezurę czasowej generuje opłaty, zgodnie z regulaminem, na którego obowiązywanie wynajmujący godzi się zawierając umowę cywilnoprawną, dokonując rejestracji i uiszczając opłatę inicjalną. Niewątpliwie, co do zasady, korzystanie z wypożyczania rowerów miejskich jest odpłatne i usługa ta jest świadczona każdorazowo w takim sam sposób. Korzystanie z roweru miejskiego w ramach bezpłatnego limitu nie powoduje, iż usługa jest świadczona odmiennie, niż w przypadku przekroczenia tegoż limitu i uiszczenia opłaty. Co więcej, jak wynika z opisu stanu faktycznego, miasto nie wykorzystuje wypożyczania rowerów nieodpłatnie na cele *stricte* publiczne.

Zatem, nie znajduje uzasadnienia dokonane przez organ rozróżnienie świadczonych usług wykonywanych w ramach zawartej umowy cywilnoprawnej na dwie sytuacje: (i) związaną z wykorzystaniem roweru przez klienta w łącznym czasie wykraczającym poza limit 20 minut, którą organ ujął jako usługę odpłatną w ramach prowadzonej działalności gospodarczej oraz (ii) związaną z wykorzystaniem rowe-

ru przez klienta w ramach bezpłatnego limitu w czasie nieprzekraczającym 20 minut, kwalifikując ją do reżimu publicznoprawnego.

Wskazać należy, że przedsiębiorca udostępniając, co do zasady, odpłatnie daną usługę, może świadczyć tę samą, tożsamą usługę nieodpłatnie lub za częściową opłatą, a wówczas usługi takie są w znacznym zakresie zrównane z usługami odpłatnymi (art. 8 ust. 2 pkt 2 ustawy VAT). Umożliwienie najmującemu skorzystania z usługi w ramach bezpłatnego limitu nie zmienia faktu, iż jest to usługa odpłatna. Sama zaś rezygnacja z dochodu dla usługi świadczonej do 20 minut, nie stanowi wystarczającej podstawy do wprowadzenia takiego podziału, uwzględnić bowiem należy całokształt prowadzonej działalności, a ta ma zasadniczo charakter ciągły, trwały, profesjonalny i odpłatny.

Trafnie wywodzi więc miasto, że świadcząc opisane we wniosku usługi ma prawo do odliczenia pełnych kwot podatku od towarów i usług z wystawionych przez wykonawcę usługi faktur. W ramach opisanej działalności gospodarczej, miasto nie udostępnia świadczonej usługi na cele *stricte* publiczne, gdyż jest to działalność gospodarcza prowadzona w sposób ciągły, profesjonalny, tożsamy i zasadniczo odpłatna.

Tym samym, nie znajduje uzasadnienia stanowisko organu, iż świadczenie usługi do 20 minut jest wykonywane w reżimie publicznoprawnym i, z tego względu leży poza sferą działalności gospodarczej miasta, w konsekwencji miasto powinno uwzględnić przepis art. 86 ust. 2a ustawy VAT. Organ skupił się na podziale świadczonych usług w zależności do okresu ich świadczenia, gdyż ta okoliczność decyduje, czy jest to usługa odpłatna lub bezpłatna.

Jednakże, jest to jedynie jeden z elementów, przy tożsamości pozostałych w ramach zawieranych umów cywilnoprawnych, nie może być zatem decydujący, szczególnie, iż zadania gminy mogą być wykonywane w ramach działalności gospodarczej lub poza nią, co dyskwalifikuje także argumentację organu związaną z wykonywaniem zadań własnych jednostki.

WYBÓR INTERPRETACJI PODATKOWYCH

SPIIS TREŚCI

Preferencyjne opodatkowanie dochodów generowanych przez prawa własności intelektualnej – IP BOX , interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 22 kwietnia 2021 r., sygn. 0115-KDIT2.4011.2.2021.2.HD	11
Kwestia możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów odsetek oraz opłaty prolongacyjnej w związku z obowiązkiem zwrotu dofinansowania , interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 19 kwietnia 2021 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.42.2021.1.SK	12
Kwestia wliczenia do podstawy opodatkowania VAT zwrotu poniesionych kosztów z tytułu opłaty sądowej, skarbowej, administracyjnej, wnoszonych w imieniu i na rzecz klientów. Oznaczanie transakcji kodem identyfikującym GTU 12 w ewidencji JPK_VAT , interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 21 kwietnia 2021 r., sygn. 0111-KDIB3-1.4012.853.2020.3.KO	12
Zasady zaliczania do kosztów uzyskania przychodów kosztów około transakcyjnych związanych z transakcjami nabycia akcji / udziałów spółek , interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 14 kwietnia 2021 r., sygn. 0114-KDIP2-2.4010.46.2021.1.AS	13
Skutki podatkowe w CIT przekształcenia spółki komandytowej w spółkę jawną , interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 16 kwietnia 2021 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.65.2021.2.SG	13
Kwestia zwolnienia z VAT sprzedaży miejsc postojowych , interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 12 kwietnia 2021 r., sygn. 0114-KDIP1-3.4012.92.2021.1.MPE	14

Preferencyjne opodatkowanie dochodów generowanych przez prawa własności intelektualnej – IP BOX, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 22 kwietnia 2021 r., sygn. 0115-KDIT2.4011.2.2021.2.HD

Stwierdzić należy, że przedstawione we wniosku działania wykonywane w ramach prowadzonej bezpośrednio przez wnioskodawcę działalności gospodarczej, polegające na tworzeniu, ulepszaniu i rozwijaniu programów komputerowych (oprogramowania), spełniają definicję działalności B+R w rozumieniu art. 5a pkt 38 ustawy PIT, gdyż obejmują prace rozwojowe i są podejmowane w sposób systematyczny, zmierzający do zwiększenia oraz wykorzystania zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań w ramach prowadzonej przez wnioskodawcę działalności gospodarczej. Należy przy tym podkreślić, że działalnością B+R nie jest całość usług świadczonych przez wnioskodawcę, ani też całość prowadzonej przez niego działalności programistycznej, ale wyłącznie te działania, które ściśle dotyczą tworzenia innowacyjnych rozwiązań służących stworzeniu nowego produktu.

Z wniosku wynika, że utwory tworzone i modyfikowane (rozwijane) przez wnioskodawcę stanowią odrębne programy komputerowe, podlegające ochronie na podstawie art. 74 ust. 1 ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych. Wobec tego, należy stwierdzić, że tworzone w ramach działalności wnioskodawcy autorskie prawa do programu komputerowego, podlegające ochronie prawnej na podstawie powyższego przepisu, w zakresie w jakim stanowią nowe i indywidualne rozwiązania będące bezpośrednim efektem prac badawczo-rozwojowych wnioskodawcy, stanowią kwalifikowane prawa własności intelektualnej w rozumieniu art. 30ca ust. 2 pkt 8 ustawy PIT, tj. autorskie prawa do programów komputerowych.

Z przedstawionych we wniosku okoliczności wynika również, że na potrzeby skorzystania z ulgi IP Box wnioskodawca prowadzi na bieżąco, tj. od dnia 4 maja 2020 r., odrębną od podatkowej księgi przychodów i rozchodów, ewidencję. Wnioskodawca uzyskuje dochody z ww. kwalifikowanych praw własności intelektualnej uwzględnionych w cenie sprzedaży usług, natomiast pozostały dochód osiągany przez wnioskodawcę podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych na zasadach ogólnych (podatek liniowy, około 10%).

Jednakże, jak wynika z wniosku, wnioskodawca zamierza uwzględnić całość przychodów z re-

alizacji usług przy wyliczeniu kwalifikowanego dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej do opodatkowania preferencyjną stawką podatku. Wobec powyższego stwierdzić należy, że wnioskodawca nie ma możliwości zastosowania preferencyjnego opodatkowania według stawki 5% do całości przychodów z realizacji usług. Opodatkowaniu 5% stawką nie podlega bowiem cały uzyskany dochód z prowadzonej działalności i świadczenia usług na rzecz kontrahenta, lecz suma przemnożonych przez wskaźniki nexus dochodów z poszczególnych kwalifikowanych praw własności intelektualnej, tj. autorskich praw do programów komputerowych uwzględnionych w cenie sprzedaży świadczonych kontrahentowi usługi.

Wyeksponować w tym miejscu należy, że o ile podstawą opodatkowania preferencyjną stawką podatkową jest suma kwalifikowanych dochodów z kwalifikowanych IP, osiągniętych w roku podatkowym, to wysokość kwalifikowanego dochodu z kwalifikowanego IP ustala się jako iloczyn dochodu z kwalifikowanego IP, osiągniętego w roku podatkowym i wskaźnika nexus obliczonego według wzoru określonego w art. 30ca ust. 4 ustawy PIT. Co istotne, podatnik ma obowiązek ustalenia odrębnych wskaźników nexus dla poszczególnych kwalifikowanych IP. W przypadku, gdy nie jest możliwe ustalenie dochodu przypadającego na poszczególne kwalifikowane prawa własności intelektualnej, wnioskodawca na podstawie z art. 30ca ust. 9 ustawy PIT, może obliczyć kwalifikowany dochód z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej zgodnie z ust. 4-6 dla tego samego rodzaju produktu lub usługi lub dla tej samej grupy produktów lub usług, w których zostało wykorzystane kwalifikowane prawo własności intelektualnej.

Ponadto wskazać należy, że ustalając wskaźnik nexus, o którym mowa w art. 30ca ust. 4 lit. a ustawy PIT, istotne jest, aby ze wskaźnika nexus wykluczyć koszty, które nie są, lub ze swej natury nie mogą być bezpośrednio związane z wytworzeniem, rozwinięciem lub ulepszeniem konkretnego kwalifikowanego prawa własności intelektualnej. Wobec tego, ponoszone przez wnioskodawcę wydatki (wymienione we wniosku) w zakresie, w jakim przeznaczone są na działalność B+R wnioskodawcy, mogą zostać uwzględnione przy ustalaniu wskaźnika / wskaźników nexus. W przedstawionej we wniosku sytuacji, możliwość zastosowania preferencyjnej stawki przysługuje zatem wyłącznie w stosunku do kwalifikowanego dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej.

Kwestia możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów odsetek oraz opłaty prolongacyjnej w związku z obowiązkiem zwrotu dofinansowania, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 19 kwietnia 2021 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.42.2021.1.SK

Nie sposób uznać, że poniesienie przez spółkę wydatków z tytułu obowiązku zapłaty odsetek oraz opłaty prolongacyjnej, w związku ze zwrotem otrzymanej dotacji, jest działaniem w celu uzyskania przychodów, bądź zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów, bowiem poniesienie wydatku z tego tytułu nie wiąże się z jakimś rzeczywistym zdarzeniem, mającym lub mogącym mieć wpływ na wysokość osiągniętego lub potencjalnego przychodu, stanowi natomiast rezultat niedochowania warunków otrzymanego dofinansowania, a więc jest następstwem niewłaściwego działania spółki.

Spółka, zawierając umowę o dofinansowanie, musiała być świadoma ewentualnych konsekwencji wynikających z niedotrzymania jej warunków. Brak należytej staranności skutkujący wykorzystaniem dofinansowania z naruszeniem obowiązujących zasad (niezachowanie trwałości projektu), nie może być rekompensowany z wykorzystaniem przepisów podatkowych. Skoro z wniosku wynika, że obowiązek zwrotu środków powstał w związku ze zmianą struktury właścicielskiej spółki, w wyniku której właścicielem 60% udziałów stał się Y, co w konsekwencji spowodowało, że spółka stała się tzw. dużym przedsiębiorstwem w rozumieniu przepisów unijnych o pomocy publicznej, to nie sposób uznać, że spółka nie naruszyła zasad (warunków) przyznawania dofinansowania. Podatnik nie może kwalifikować do kosztów uzyskania przychodów wszelkich wydatków, będących następstwem jego niewłaściwego działania, bądź niezachowania przez niego należytej staranności, bowiem to on obarczony jest ryzykiem prowadzonej działalności.

W sprawie będącej przedmiotem wniosku, poniesione przez spółkę wydatki w postaci zapłaty odsetek oraz opłaty prolongacyjnej, stanowią efekt nieprawidłowego wywiązania się z warunków zawartej umowy, co zostało stwierdzone decyzją zarządu województwa w oparciu o przepisy art. 207 ust. 1 pkt 2

oraz ust. 9 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, nie pozostają zatem w związku z osiąganiem przychodów albo zachowaniem lub zabezpieczeniem ich źródła. Tym samym, brak spełnienia powyższych przesłanek uniemożliwia zaliczenie powyższych wydatków do kosztów uzyskania przychodów.

Kwestia wliczenia do podstawy opodatkowania VAT zwrotu poniesionych kosztów z tytułu opłaty sądowej, skarbowej, administracyjnej, wnoszonych w imieniu i na rzecz klientów. Oznaczenie transakcji kodem identyfikującym GTU 12 w ewidencji JPK_VAT, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 21 kwietnia 2021 r., sygn. 0111-KDIB3-1.4012.853.2020.3.KO

Otrzymanych od klientów środków pieniężnych na pokrycie poniesionych przez wnioskodawcę w imieniu i na rzecz klientów kosztów, tj. opłat sądowych, skarbowych, administracyjnych, nie wlicza się do podstawy opodatkowania, a co za tym idzie, nie podlegają one opodatkowaniu VAT, przy czym powinny być one przez wnioskodawcę ujmowane przejściowo w prowadzonej przez niego ewidencji na potrzeby podatku. Wnioskodawca w tym celu zamierza prowadzić odrębną ewidencję w programie Excel, w której będzie ujmował zapłacone opłaty i w ten sposób ujmować te opłaty przejściowo w prowadzonej ewidencji na potrzeby podatku. Jednocześnie wnioskodawca powinien również dysponować dowodami dokumentującymi rzeczywiste kwoty poniesionych kosztów w imieniu i na rzecz swoich klientów.

Z uwagi na brak odrębnego grupowania według klasyfikacji PKWiU, dla takiego zakresu usług jak usługi biegłych sądowych, należy brać pod uwagę konkretny zakres czynności wykonywanych przez biegłego na zlecenie sądu, z uwzględnieniem dziedziny wiedzy, w jakiej biegły występuje jako rzeczoznawca. Jeżeli czynności te można zaliczyć do świadczeń o charakterze niematerialnym, dotyczących rozumianych szeroko usług: doradczych, księgowych, prawnych, zarządczych, szkoleniowych, marketingowych, firm centralnych (*head offices*), reklamowych, badania rynku i opinii publicznej lub w zakresie badań naukowych i prac rozwojowych, wówczas w JPK_V7M i JPK_V7K należy zastosować oznaczenie GTU_12.

Zasady zaliczania do kosztów uzyskania przychodów kosztów około transakcyjnych związanych z transakcjami nabycia akcji / udziałów spółek, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 14 kwietnia 2021 r., sygn. 0114-KDIP2-2.4010.46.2021.1.AS

Kosztów około transakcyjnych, jakie zostały lub zostaną przeniesione przez wnioskodawcę, nie sposób uznać za „wydatki na nabycie” akcji (udziałów), warunkujące w sposób bezpośredni zawarcie tego rodzaju transakcji nabycia. Tego typu koszty mają bowiem inną charakterystykę, są to koszty niewątpliwie związane i niezbędne do podjęcia decyzji o nabyciu akcji (udziałów) i przeprowadzeniu tej transakcji w sposób możliwie najkorzystniejszy, a jednocześnie bezpieczny dla podatnika, tj. będące wydatkami o charakterze ogólnym, związanymi z nabyciem akcji (udziałów) w sposób jedynie pośredni.

Koszty około transakcyjne w zakresie wszelkiego doradztwa, w szczególności doradztwa prawnego, inwestycyjnego, podatkowego i gospodarczego, sporządzenia *due diligence* i wycen spółek są ponoszone przez wnioskodawcę w celu określenia sytuacji prawnej, finansowej i podatkowej nabywanych podmiotów, uzyskania informacji na temat sposobu ich działania, jak również właściwego ustrukturyzowania transakcji nabycia akcji (udziałów) i przeprowadzenia jej w zgodzie z obowiązującymi przepisami. Skorzystanie przez wnioskodawcę z ww. usług powoduje, że ma on też możliwość należycie ocenić skutki ekonomiczne planowanego nabycia akcji (udziałów) i dzięki temu zminimalizować ryzyka finansowe, prawne i podatkowe związane z tą transakcją.

Poniesienie przez wnioskodawcę kosztów około transakcyjnych, nie jest zatem formalnie niezbędne dla nabycia akcji (udziałów) spółek, pozwala mu jedynie na podjęcie właściwej decyzji co do dokonania transakcji oraz w przypadku, gdy po dokonaniu analiz okaże się ona być dla niego korzystna i opłacalna na przeprowadze-

nie transakcji w sposób efektywniejszy ekonomicznie, szybszy i bezpieczniejszy (w szczególności usuwając lub minimalizując choćby ryzyka prawne i podatkowe), niż miałyby to miejsce bez ich poniesienia. Dlatego też koszty około transakcyjne, jako pośrednie koszty uzyskania przychodu wnioskodawcy, powinny być potrącalne w dacie ich poniesienia.

Skutki podatkowe w CIT przekształcenia spółki komandytowej w spółkę jawną, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 16 kwietnia 2021 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.65.2021.2.SG

W wyniku zmiany formy prawnej spółki komandytowej (w spółkę jawną), na moment przekształcenia zmianie nie ulegnie skład wspólników spółki, jak również proporcje w jakich uczestniczą oni w zysku spółki. Tym samym należy stwierdzić, iż informację, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. a ustawy CIT, spółka komandytowa powinna złożyć (pod rygorem uzyskania statusu podatnika CIT w razie niedochowania ww. obowiązku) przed dniem rejestracji przekształcenia w KRS.

Informację tę należy złożyć do naczelnika US właściwego ze względu na siedzibę spółki jawnej oraz naczelnika US właściwego dla każdego podatnika osiągającego dochody z takiej spółki. Podmiotem właściwym do złożenia ww. informacji będzie bowiem spółka komandytowa, jako spółka przekształcana.

Tym samym, jeżeli spółka komandytowa przed dniem wpisu przekształcenia przez KRS złoży do naczelnika US właściwego ze względu na jej siedzibę oraz naczelnika US właściwego dla każdego wspólnika podatnika osiągającego dochody z takiej spółki w US informację o wspólnikach takiej spółki (o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1a ustawy CIT), to spółka ta, po przekształceniu w spółkę jawną, nie będzie objęta zakresem podmiotowym ustawy CIT, a tym samym jej przepisy nie znajdą wobec tej spółki zastosowania na podstawie art. 1 ust. 3 pkt 1a ustawy CIT od dnia przekształcenia.

Kwestia zwolnienia z VAT sprzedaży miejsc postojowych, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 12 kwietnia 2021 r., sygn. 0114-KDIP1-3.4012.92.2021.1.MPE

W analizowanej sprawie, sprzedaż miejsc postojowych dokonana zostanie w okresie krótszym niż 2 lata od pierwszego zasiedlenia i tym samym nie będzie korzystała ze zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy VAT. Z uwagi na to, że nie zostały spełnione przesłanki do zastosowania zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy VAT, należy przeanalizować możliwość skorzystania ze zwolnienia od podatku w oparciu o przepis art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy VAT.

Z wniosku wynika, że spółka dokonała odliczenia podatku VAT od wydatków poniesionych w związku z nabyciem opisanych miejsc postojowych. Dla spółki miejsca postojowe stanowią towar handlowy. Spółka, nie ma zatem prawa do objęcia dostawy miejsc postojowych zwolnieniem od podatku w oparciu o art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy VAT. Bowiem w tej sytuacji

nie jest spełniony warunek wynikający z art. 43 ust. 1 pkt 10a lit. a ustawy VAT, pozwalający na zastosowanie zwolnienia od podatku przy ich sprzedaży. W analizowanej sprawie, dostawa miejsc postojowych nie będzie także korzystać ze zwolnienia określonego w art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy VAT.

Jak wynika bowiem z tego przepisu, w celu skorzystania ze zwolnienia muszą być spełnione dwa warunki *(i)* brak prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu ich wytworzenia oraz *(ii)* wykorzystanie danego obiektu wyłącznie do działalności zwolnionej od podatku. W stosunku do opisanych miejsc postojowych ww. warunki nie są spełnione, ponieważ spółce przysługiwało prawo do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu ich nabycia.

Biorąc powyższe pod uwagę należy stwierdzić, że dostawa opisanych samodzielnych miejsc postojowych nie będzie korzystać ze zwolnienia z VAT. Tym samym, sprzedaż miejsc postojowych będzie podlegała opodatkowaniu z zastosowaniem właściwej stawki VAT.



PACZUSKI
TAUDUL

KONTAKT



PIOTR KORSZLA
tel. +48 509 802 418
piotr.korszla@ptpodatki.pl



ADAM HELLWIG
tel. +48 502 184 966
adam.hellwig@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