



PACZUSKI
TAUDUL

PRZEKRÓJ PODATKOWY

21.06.2021 r.



KOMENTARZE EKSPERTÓW WS. NAJWAŻNIEJSZYCH WYROKÓW/ INTERPRETACJI

SPIIS TREŚCI

Skutki podatkowe w VAT przedwczesnego wystawienia faktury, wyrok WSA w Poznaniu z 28 stycznia 2021 r., sygn. I SA/PO 410/20 _____ 3

Koszt uzyskania przychodu z tytułu objęcia udziałów w spółce, o którym mowa w art. 22 ust. 1e pkt 3 ustawy PIT, w zamian za wkład niepieniężny w postaci wierzytelności z tytułu pożyczki, uchwała 7 sędziów NSA z 14 czerwca 2021 r., sygn. II FPS 2/21 _____ 4

Skutki podatkowe w VAT przedwczesnego wystawienia faktury, wyrok WSA w Poznaniu z 28 stycznia 2021 r., sygn. I SA/PO 410/20

Zgodnie z ogólną zasadą, zawartą w art. 19a ust. 1 ustawy VAT, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów. Na podstawie art. 19a ust. 8 ustawy VAT, jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty. Tym samym, sam fakt wystawienia faktury nie wywołuje skutków w zakresie momentu powstania obowiązku podatkowego w VAT.

W przypadku faktur zaliczkowych obowiązek podatkowy powstaje w dacie otrzymania płatności. Obowiązek podatkowy jest więc związany z otrzymaniem zaliczki i jest niezależny od wystawienia faktury. Faktura z żądaniem zapłaty zaliczki (wystawiona przed otrzymaniem zaliczki) daje prawo podatnikowi, dla którego została wystawiona, do odliczenia podatku naliczonego, ale nie w momencie jej otrzymania, lecz w momencie dokonania zapłaty zaliczki. Tak więc podatnik, który otrzymał taką fakturę, może dokonać odliczenia wynikającego z niej podatku w rozliczaniu za miesiąc uiszczenia takiej zaliczki. W rezultacie, podatek wykazany na fakturze wystawionej przed otrzymaniem zaliczki ma charakter niejako prawa zawieszonego - jego realizacja może nastąpić w okresach rozliczeniowych, w których dokonywane były płatności.

W związku z powyższym, wystawienie przedwczesnej faktury pozostaje bez wpływu na moment powstania obowiązku podatkowego na gruncie VAT, gdyż obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub z chwilą zapłaty, nie zaś z chwilą wystawienia faktury. Przepis art. 108 ustawy VAT, ma zastosowanie jedynie w sytuacji, gdy dochodzi do realnego uszczuplenia zobowiązania podatkowego, dochodów Skarbu Państwa i dotyczy transakcji fikcyjnych. Natomiast wystawienie faktury wcześniej niż 30 dni przed datą zapłaty zaliczki nie powoduje ryzyka uszczuplenia należności publicznych, ponieważ dopóki u sprzedawcy nie powstanie obowiązek podatkowy, czyli nie otrzyma on zaliczki, to spółka nie odliczy VAT naliczonego z takiej faktury. W tej sytuacji wystawca faktury nie ma obowiązku na podstawie art. 108 ust. 1 i 2 ustawy VAT, zapłacić podatku wynikającego z – jak się później okazało - przedwcześnie wystawionej faktury. Podkreślenia wymaga, że w chwili rozliczania podatku ze spornej faktury, ta będzie już dokumentować czynność dokonaną, co oznacza, że nie będzie można spółce zarzucić,

że sporna faktura stwierdza czynności, które nie zostały dokonane, czy podaje kwoty niezgodne z rzeczywistością.

W analizowanej sprawie organ błędnie wskazał na zastosowanie w sprawie art. 106j ust. 1 w zw. z art. 106i ust. 7 ustawy VAT, uznając że po upływie 30 dni od wystawienia faktury (bezskutecznego oczekiwania na zaliczkę) podatnik jest zobligowany do wystawienia faktury korygującej, która korygowałaby podstawę opodatkowania i kwotę podatku. Przepis art. 106j ust. 1 ustawy VAT, wyraźnie wskazuje, jakie okoliczności zobowiązują podatnika do wystawienia faktury korygującej i uzależniają to od wystąpienia sytuacji enumeratywnie wskazanych w tym przepisie. W niniejszej sprawie pierwotna faktura nie zawiera pomyłki czy błędu. W dacie jej wystawienia wskazano prawidłową, uzgodnioną między stronami umowy, kwotę zaliczki, nie popełniono również błędu co do kwoty podatku, a w każdym razie tego rodzaju pomyłki nie wynikają z przedstawionego we wniosku zdarzenia przyszłego. Mając zatem na uwadze, że przepis ustawy VAT reguluje sytuację stwierdzenia pomyłki w fakturze po jej wystawieniu, sprzeczne z tym przepisem byłoby dokonanie korekty faktury w zakresie podstawy opodatkowania i kwoty podatku w sytuacji opisanej we wniosku.

Komentarz eksperta

Spór, który rozstrzygał WSA w Poznaniu dotyczył prawa podatnika do odliczenia VAT z faktury zaliczkowej wystawionej przez sprzedawcę za wcześniej (tj. wcześniej niż 30 dni przed otrzymaniem przez sprzedawcę zaliczki). Organ podatkowy w wydanej interpretacji odmówił podatnikowi takiego prawa, powołując się na regulacje dotyczące tzw. pustych faktur w VAT (art. 108 ustawy VAT) oraz obowiązki w zakresie korekt faktur. Organ uznał, iż po upływie terminu, w którym miała być uiszczona zaliczka, należałoby skorygować fakturę w zakresie podstawy opodatkowania i kwoty podatku. W sytuacji, gdy wystawca nie skoryguje jednak faktury wystawionej z naruszeniem art. 106i ust. 7 ustawy VAT, wówczas jest zobowiązany do zapłaty wykazanego na niej podatku (stosownie do art. 108 ustawy VAT). Jednocześnie taka faktura stanowi tzw. pustą fakturę i w świetle art. 88 ust. 3a pkt 4a ustawy VAT nie daje prawa do odliczenia podatku naliczonego na niej wykazanego.

W omawianym wyroku WSA nie zgodził się z argumentami DKIS i przyznał rację podatnikowi. Z jednej strony sąd przeciwstawił się dążeniu organów podatkowych do szerokiego

stosowania regulacji dotyczących pustych faktur. Po raz kolejny przypominał, iż art. 108 ustawy VAT ma charakter prewencyjny, ma bowiem przeciwdziałać wprowadzaniu do obiegu nierzetelnych faktur, z których nieuczciwi przedsiębiorcy mogliby wywodzić prawo do odliczenia podatku naliczonego oraz powinien być stosowany jedynie w sytuacji, gdy dochodzi do transakcji fikcyjnych i realnego uszczuplenia zobowiązania podatkowego i dochodów Skarbu Państwa. Tymczasem w niniejszych okolicznościach nie ma wątpliwości, iż faktury dotyczą rzeczywistych czynności podlegających opodatkowaniu VAT.

Z drugiej strony sąd przeciwstawił się nakładaniu na podatników nadmiernych obowiązków administracyjnych. Wskazał bowiem, iż wystawienie faktury korygującej byłoby konieczne jedynie, gdyby transakcja, do której odnosi się faktura pierwotna, w ogóle nie doszła do skutku. WSA uznał, iż omawiany przypadek nie wypełnia dyspozycji żadnej z przesłanek obligujących sprzedawcę do skorygowania podstawy opodatkowania i VAT należnego wykazanych na fakturze. Końcowo należy podkreślić, iż w niniejszych okolicznościach prawo do odliczenia VAT z takiej faktury zostanie zachowane jedynie, jeżeli zaliczka zostanie uiszczona przez nabywcę na rzecz sprzedawcy. Omawiany wyrok niewątpliwie może dostarczać argumentów w sporach dotyczących wpływu naruszeń przez podatników warunków formalnych/obowiązków administracyjnych na ich sytuację prawnopodatkową oraz stosowania regulacji dotyczących tzw. pustych faktur. Wyrok nie jest prawomocny.



JUSTYNA PUŁKA
DORADCA PODATKOWY

Koszt uzyskania przychodu z tytułu objęcia udziałów w spółce, o którym mowa w art. 22 ust. 1e pkt 3 ustawy PIT, w zamian za wkład niepieniężny w postaci wierzytelności z tytułu pożyczki, uchwała 7 sędziów NSA z 14 czerwca 2021 r., sygn. II FPS 2/21

Podjęta uchwała dotyczy przepisów ustawy PIT obowiązujących przed 1 stycznia 2015 r. W ówczesnym brzmieniu, art. 22 ust. 1e pkt 3 ustawy

PIT stanowił, że w przypadku innych składników majątku wnoszonych aportem do spółki, kosztami uzyskania przychodu są faktycznie poniesione wydatki na nabycie tego składnika majątku.

Przez lata dominująca linia orzecnicza uznawała, że w przypadku wniesienia do spółki aportem wierzytelności własnej, wartość tej wierzytelności nie może stanowić „wydatku na nabycie”, ponieważ wnoszona wierzytelność nie została nabyta przez osobę wnoszącą aport.

W opisywanej uchwale skład NSA stwierdził, że wartość odpowiadająca kwocie pożyczki jest kosztem uzyskania przychodu z tytułu aportu. W ustnym uzasadnieniu uchwały sędzia sprawozdawca oparł się w dużej mierze na ogólnych zasadach konstrukcji podatku dochodowego, które, co do zasady, opierają się na zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodu uszczupień majątku podatnika dokonanych w celu uzyskania przychodu. Zdaniem NSA, taka sytuacja zachodzi, gdy wnoszący aport „traci” przysługującą mu wierzytelność w zamian za udziały spółki.

Z uwagi na powyższe, NSA podjął uchwałę, zgodnie z którą, wartość wierzytelności pożyczkowej wniesionej aportem jest kosztem uzyskania przychodu z tytułu aportu, jednak w kwocie nie wyższej, niż wartość wkładu odpowiadająca wierzytelności z tytułu tej wierzytelności.

Komentarz eksperta

Uchwała NSA dotyczy okresu przed 2015 r. 1 stycznia 2015 r. nowelizacja ustaw o podatkach dochodowych dodała do kontrowersyjnego przepisu „wydatki na wytworzenie” przedmiotu wkładu, co częściowo rozwiązało problem oceniany w uchwale. Od 1 stycznia 2019 r. przepisy ustaw o podatkach dochodowych wprost odnoszą się do sytuacji, w której przedmiotem aportu jest pożyczka. Niemniej jednak, z uwagi na trwające (często przez wiele lat) spory przed sądami administracyjnymi dotyczące okresów przed 2015 r., podjęta uchwała będzie miała kluczowy wpływ na ich rozstrzygnięcie.

Powyższa uchwała jest też istotna co najmniej z dwóch względów. Po pierwsze, pomimo iż dotyczy ona wprost ustawy PIT, można spodziewać się, że będzie miała ona istotne znaczenie dla wykładni „bliźniaczych” przepisów ustawy CIT.

Po drugie, ustne uzasadnienie uchwały w największym stopniu opierało się na szeroko pojętych założeniach konstrukcyjnych podatku dochodowego, zgodnie z którymi, wszelkie uszczuplenia majątku podatnika związane z uzyskaniem przychodem, powinny być, co do zasady, rozpoznawane jako koszty uzyskania przychodu. Co więcej, NSA zwrócił uwagę na niekonsekwencję wykładni przeciwnej, tj. nieuzasadnione zróżnicowanie sytuacji osób wnoszących wierzytelności z tytułu udzielonej przez siebie pożyczki oraz wnoszących aportem wierzytelności nabyte. W zestawieniu

z innymi, zapadłymi niedawno uchwałami NSA, pokazuje to rosnącą rolę ogólnych zasad odwołujących się do względów słuszności jako instrumentów ochrony praw podatnika. Zwracamy jednak uwagę, że pisemne uzasadnienie uchwały zostanie dopiero opublikowane. Na chwilę obecną, opieramy się na dostępnych relacjach z rozprawy.



PIOTR NOWOSIELSKI
DORADCA PODATKOWY



WYBÓR ORZECZEŃ SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH ORAZ TSUE:

SPIIS TREŚCI

Metoda ustalania kosztów objęcia udziałów (objętych w drodze wymiany udziałów) w przypadku likwidacji spółki nabywającej i uzyskania z tego tytułu przychodu, wyrok WSA w Łodzi z 3 lutego 2021 r., sygn. I SA/ŁD 568/20	7
Przesłanki opodatkowania VAT sprzedaży srebrnych monet, wyrok WSA w Białymstoku z 11 czerwca 2021 r., sygn. I SA/BK 209/21	7
Kwestia wykładni art. 108a ust. 1d ustawy VAT (w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 listopada 2019 r. do dnia 31 grudnia 2020 r.), wyrok WSA w Gliwicach z 28 stycznia 2021 r., sygn. I SA/GL 1010/20	8
Kwestia opodatkowania VAT części prowizji uzyskanej od zakładów ubezpieczeń z tytułu realizacji wspólnego przedsięwzięcia, wyrok NSA z 28 stycznia 2021 r., sygn. I FSK 1685/20	8
Zasady ustalania kosztów uzyskania przychodów w przypadku zbycia przez spółkę komandytową wniesionego do niej wkładu, wyrok WSA w Gliwicach z 2 lutego 2021 r., sygn. I SA/GL 700/20	9

Metoda ustalania kosztów objęcia udziałów (objętych w drodze wymiany udziałów) w przypadku likwidacji spółki nabywającej i uzyskania z tego tytułu przychodu, wyrok WSA w Łodzi z 3 lutego 2021 r., sygn. I SA/ŁD 568/20

W stanie prawnym obowiązującym w 2020 r. istniała luka konstrukcyjna, spowodowana brakiem regulacji prawnych wskazujących na sposób ustalania kosztu nabycia lub objęcia udziałów uzyskanych w ramach wymiany udziałów. W związku z tym, należało zastosować przepis regulujący sytuację pod istotnymi względami podobną do rozważanej - nieunormowanej sytuacji, a mianowicie przepis art. 22 ust. 1f pkt 1 ustawy PIT, zgodnie z którym w przypadku odpłatnego zbycia udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni objętych w zamian za wkład niepieniężny, na dzień zbycia tych udziałów (akcji) albo wkładów, koszt uzyskania przychodów ustala się w wysokości nominalnej wartości objętych udziałów (akcji) albo wkładów z dnia ich objęcia jeżeli te udziały (akcje) albo wkłady zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część.

Przepis ten niewątpliwie reguluje sytuacje podobne do nieunormowanej przepisami sytuacji ustalania kosztów objęcia udziałów (objętych w drodze wymiany udziałów) w przypadku likwidacji spółki nabywającej i uzyskania z tego tytułu przychodu przez podatnika. W obu przypadkach uzyskiwane są przychody (w jednym przypadku z tytułu odpłatnego zbycia udziałów, w drugim z tytułu podziału majątku likwidowanej spółki), zaś udziały w spółce były objęte za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część (w przypadku wymiany udziałów takim wkładem były udziały spółki zbywanej).

W związku z tym, w przypadku kiedy objęcie udziałów w spółce nabywającej nastąpiło za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, koszt nabycia udziałów w przypadku likwidacji spółki nabywającej należy ustalić zgodnie

z zasadami wynikającymi z art. 22 ust. 1f pkt 1 ustawy PIT. Odpowiednie stosowanie tej regulacji oznacza, że kosztem objęcia udziałów w likwidowanej spółce nabywającej będzie nominalna wartość udziałów spółki nabywającej z dnia ich objęcia przez skarżącego, a nie – jak przyjął organ - wydatki poniesione przez podatnika na nabycie lub objęcie udziałów w spółce zbywanej 1 i spółce zbywanej 2, wniesionych aportem do spółki nabywającej w ramach transakcji wymiany udziałów.

Przesłanki opodatkowania VAT sprzedaży srebrnych monet, wyrok WSA w Białymstoku z 11 czerwca 2021 r., sygn. I SA/BK 209/21

Z okoliczności sprawy jednoznacznie wynika, że aktywność podatnika wykracza poza ramy czynności związanych ze zwykłym wykonywaniem prawa własności. W niniejszej sprawie wystąpił ciąg zdarzeń, które wskazują na aktywność podatnika podobną do działań handlowca, zajmującego się profesjonalnym obrotem gospodarczym. Sprzedaż monet, które mają wartość inwestycyjną i kolekcjonerską oraz nie były używane jako środek płatniczy, ma nastąpić w kilku transakcjach, za pośrednictwem portali ogłoszeniowych lub aukcyjnych lub u dealera, poprzez wystawienie pojedynczych monet bądź ich zestawów (np. zestaw 500 sztuk monet bądź pakiet kilku zestawów po 500 sztuk monet).

Podatnik wskazał, że w lipcu 2020 r. dokonał zbycia łącznie ponad tysiąca kilogramów srebra w postaci sztabek. Sprzedaż odbyła się za pośrednictwem platformy internetowej. Ponadto, zamierza w przyszłości nabywać i sprzedawać srebro bądź inne rzeczy w celu ich dalszej odsprzedaży. W konsekwencji, planowana przez podatnika sprzedaż srebrnych monet będzie dokonywana w ramach działalności gospodarczej, o której mowa w art. 15 ust. 2 ustawy VAT i z tego tytułu podatnik będzie występował w charakterze podatnika VAT w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy VAT. Tym samym, czynność dostawy srebrnych monet będzie podlegała opodatkowaniu VAT, jako odpłatna dostawa towarów na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 7 ust. 1 ustawy VAT.

Kwestia wykładni art. 108a ust. 1d ustawy VAT (w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 listopada 2019 r. do dnia 31 grudnia 2020 r.), wyrok WSA w Gliwicach z 28 stycznia 2021 r., sygn. I SA/GL 1010/20

Dokonując więc wykładni art. 108a ust. 1d ustawy VAT – w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 listopada 2019 r. do dnia 31 grudnia 2020 r. – poprzestanie na wykładni gramatycznej może się okazać merytorycznie błędne. Ustawodawca dokonując zmian w art. 108a ust. 1d ustawy VAT (wprowadzanych nowelizacją z dnia 27 listopada 2020 r.) potwierdził, że mechanizm podzielonej płatności dotyczy płatności z tytułu dostaw towarów i świadczenia usług (np. na podstawie przelewu bankowego) i wyłączony jest w zakresie szeroko pojętego potrącenia (kompensaty), zważywszy na minimalne ryzyko oszustwa podatkowego, bowiem nie występuje przepływ środków pieniężnych. Kompensatą bowiem nie można zapłacić podatku od towarów i usług na wyodrębniony przez bank rachunek sprzedawcy, zatem w ramach potrącenia każda ze stron w sposób sztuczny (wymuszony) byłaby obowiązana do zapłaty tylko tego podatku, dokonując zarazem potrącenia wzajemnych wierzytelności w kwocie netto.

Niezmiennie w orzecznictwie administracyjnym podnosi się, że „w procesie wykładni prawa nie wolno ignorować wykładni systemowej lub funkcjonalnej poprzez ograniczenie się wyłącznie do wykładni językowej pojedynczego przepisu. Może się bowiem okazać, że sens przepisu, który wydaje się językowo jasny, okaże się wątpliwy, gdy go skonfrontujemy z innymi przepisami lub weźmiemy pod uwagę cel regulacji prawnej”. Gdyby więc sąd podzielił stanowisko organu w niniejszej sprawie, oznaczałoby to, że w istocie nie respektuje wielokrotnie i konsekwentnie wskazywanych przez NSA zasad, jakimi należy kierować się w procesie stosowania prawa, którego elementem jest dokonywanie jego wykładni.

Na marginesie należy także zauważyć, że organ w zaskarżonej interpretacji wskazał, że spółka będzie zobowiązana do zastosowania mechanizmu podzielonej płatności pod rygorem możliwości powstania sankcji wynikającej z art. 108a ust. 7 ustawy VAT. Projektodawca proponował jednak, „aby sankcja nie była również ustalana, jeżeli pomimo uregulowania takiej faktury w inny sposób (zamiast obowiązkowego zastosowania mechanizmu podzielonej płatności) dostawca lub usługodawca rozliczył cały podatek należny wynikający z tej

faktury. Mechanizm podzielonej płatności ma przeciwdziałać oszustwom w VAT i zabezpieczać interes Skarbu Państwa. Jeżeli więc interes ten nie został naruszony w danej sytuacji, nie ma istotnych powodów, że nakładać na na-bywcę sankcję”.

Kwestia opodatkowania VAT części prowizji uzyskanej od zakładów ubezpieczeń z tytułu realizacji wspólnego przedsięwzięcia, wyrok NSA z 28 stycznia 2021 r., sygn. I FSK 1685/20

W przypadku braku wzajemnych świadczeń między członkami konsorcjum, rozliczenia pomiędzy nimi mają charakter wewnętrzny, zaś okoliczność, że członkowie i lider zachowują odrębny status podatników VAT nie powoduje, że dochodzi między nimi do świadczenia usług. Innymi słowy, rozliczenia pieniężne między uczestnikami wspólnego przedsięwzięcia nie mogą być same przez się potraktowane jako czynności podlegające opodatkowaniu VAT, jeśli równocześnie nie towarzyszy im świadczenie usługi. Przeciwnie, w ramach konsorcjum, co do zasady, partnerzy występują zbiorowo w charakterze usługodawców, których reprezentuje lider.

W analizowanej sprawie wypłata części zysku, w postaci prowizji wypłacanych przez zakłady ubezpieczeń, nie odzwierciedla wartości faktycznie wykonywanych przez spółkę czynności, a jest jedynie ekonomicznym rezultatem współpracy oraz połączenia gospodarczych potencjałów obu podmiotów. Trudno tym samym przyjąć w okolicznościach sprawy, iż przekazywanie części zysku spółce przez pośrednika ubezpieczeniowego jest czym innym, aniżeli niepodlegającym VAT wewnętrznym rozliczeniem pomiędzy konsorcjantami, z tytułu czynności dokonywanych w ramach konsorcjum, których beneficjentem są zakłady ubezpieczeniowe.

W szczególności nie jest zasadny w tym kontekście wniosek, iż „mamy tutaj do czynienia z elementami typowymi dla świadczenia usługi, której beneficjentem jest agent, a wynagrodzenie przyjmuje formę procentu z prowizji uzyskanej przez agenta od zakładów ubezpieczeń” (co stanowi wyłącznie o specyfice kalkulacji wynagrodzenia). Prawidłowo wskazuje przy tym spółka na niemożność określenia zysku w chwili zawierania konsorcjum. Nie można bowiem w takiej sytuacji wskazać jednego z kluczowych elementów konstytuujących domniemaną usługę, a mianowicie skonkretyzowanej korzyści po stronie dostawcy (operatora).

Zasady ustalania kosztów uzyskania przychodów w przypadku zbycia przez spółkę komandytową wniesionego do niej wkładu, wyrok WSA w Gliwicach z 2 lutego 2021 r., sygn. I SA/GL 700/20

W świetle stanu faktycznego nie ulega wątpliwości to, że spółka zwracając ustępującemu wspólnikowi wartość jego wkładu, poniosła koszt w wysokości dokonanej zapłaty. Jednocześnie, na skutek tej transakcji, będącej konsekwencją wystąpienia wspólnika ze spółki, nieruchomości - prawo użytkowania wieczystego, które niegdyś było przedmiotem wkładu, straciło ten status. Nadal jest ono własnością spółki, tytułem prawnym ku temu nie jest już jednak wniesienie wkładu do spółki, ale „wykupienie” tej substancji majątkowej przez spółkę od ustępującego wspólnika (zwrot temu podmiotowi wartości jego wkładu).

Przedstawione spostrzeżenie implikuje dalsze wnioski. Skoro spółka poniosła koszt zwrotu ustępującemu wspólnikowi wartości jego wkładu, ustalony w kwocie, w jakiej niegdyś przyjęła go jako aport, to nie sposób przyjąć, że zbywając tę substancję majątkową, ustala ona swój koszt w wysokości „historycznej”, poniesionej nie przez siebie, ale przez wspólnika, którego w spółce już nie ma. Co więcej, na rzecz tego podmiotu, w związku z jego wystąpieniem ze spółki uiszczono kwotę wyższą niż ta, którą ten zapłacił nabywając przedmiot swojego niegdyśszego wkładu. W myśl art. 22 ust. 1 ustawy PIT, kosztami uzyskania przychodów są bowiem koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przy-

chodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23 ustawy PIT. Zważywszy na przedstawioną regulację normatywną, istotne jest więc rzeczywiste poniesienie wydatku będącego kosztem.

Oznacza to, że jeśli w określonej sytuacji, z woli ustawodawcy „ograniczenie kosztowe” nie wchodzi w rachubę (a tak jest w przedmiotowej sprawie), to koszt uzyskania przychodu, jako element podatkowego stanu faktycznego ustala się w kwocie, jaka faktycznie została wydatkowana po to, aby osiągnąć przychód. Nie ulega przy tym wątpliwości, że „spłacając” ustępującego wspólnika – uiszczając do jego rąk równowartość niegdyś wniesionego wkładu – spółka poniosła koszt w celu uzyskiwania przychodów. Dzięki temu możliwe stało się bowiem budowanie budynków i sprzedaż znajdujących się w nich lokali. Przyrosty wartości z tego odpłatnego zbycia nieruchomości są zaś przychodami spółki.

W tej sytuacji nie ma przeszkód w tym, aby dochód najpierw spółki, a w dalszej kolejności wspólnika (przez wzgląd na dyspozycję art. 8 ustawy PIT) ustalać z uwzględnieniem kosztu, jaki spółka rzeczywiście poniosła, wypłacając ustępującemu wspólnikowi ekwiwalent za substancję majątkową, którą ten niegdyś wniósł do tego podmiotu. Ta właśnie kwota, zgodnie z dyspozycją art. 22 ust. 1 ustawy PIT, jako wydatek poniesiony przez spółkę stanowi jej koszt, który dla celów wymiaru podatku dochodowego od osób fizycznych jest „dzielony” pomiędzy jej wspólników i - w odpowiednich częściach - determinuje kształt najpierw podstawy opodatkowania, a potem wysokość zobowiązania podatkowego wspólnika.

WYBÓR INTERPRETACJI PODATKOWYCH

SPIIS TREŚCI

Warunki uznania transakcji za eksport towarów, o którym mowa w art. 2 pkt 8 ustawy VAT , interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 1 czerwca 2021 r., sygn. 0113-KDIP1-2.4012.293.2021.1.JSZ	11
Przesłanki zastosowania zwolnienia z art. 43 ust. 1 pkt 12 lit. a i lit. b ustawy VAT , interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 31 maja 2021 r., sygn. 0113-KDIP1-2.4012.128.2021.1.KT	11
Kwestia ujęcia w kosztach podatkowych określonej wielkości zysku przekazanego na kapitał zapasowy , interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 25 maja 2021 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.145.2021.1.BS	12
Dokumentacja uprawniająca do zastosowania 0% stawki VAT dla WDT , interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 26 maja 2021 r., sygn. 0113-KDIP1-2.4012.201.2021.1.KT	12
Kwestia wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów poniesionych kosztów, które są uwzględniane w kalkulacji podatkowej inwestora w oparciu o mechanizm CTB , interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 20 maja 2021 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.609.2020.1.IM	13
Wartość przedawnionych zobowiązań wynikających z przyszłych nieuregulowanych płatności za zakup towarów stanowi przychód podlegający opodatkowaniu CIT , interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 25 maja 2021 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.126.2021.1.PB	13

Warunki uznania transakcji za eksport towarów, o którym mowa w art. 2 pkt 8 ustawy VAT, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 1 czerwca 2021 r., sygn. 0113-KD IPT1-2.4012.293.2021.1.JSZ

W okolicznościach niniejszej sprawy wnioskodawca w ramach prowadzonej działalności gospodarczej dokonał dostawy towarów do nabywcy spoza Polski, w ramach której to transakcji towar został wywieziony z Polski na terytorium państwa trzeciego, tj. Polinezji Francuskiej. Odprawa celna została dokonana na podstawie dokumentu celnego EX A w formie elektronicznej wystawionego przez Urząd Celny we Francji (wskazującego dostawcę i nabywcę towaru, numery faktur obejmujących towary, których dotyczy eksport, wartość wywiezionego towaru).

Wobec powyższego należy stwierdzić, że ww. dokument potwierdzający wywóz towaru poza terytorium UE spełnia warunki wskazane w art. 41 ust. 6 i 6a ustawy VAT. Tym samym, zostały łącznie spełnione warunki do uznania transakcji dokonanej przez wnioskodawcę za eksport towarów, o którym mowa w art. 2 pkt 8 ustawy VAT i wnioskodawca miał prawo do opodatkowania ww. dostawy towarów stawką VAT w wysokości 0%. W konsekwencji, skoro wnioskodawca zastosował stawkę podatku w wysokości 5% względem transakcji stanowiących eksport towarów, spełniających przesłanki do zastosowania stawki VAT w wysokości 0%, to zaistniały okoliczności, z których wynika prawo wnioskodawcy do skorygowania odpowiedniej deklaracji VAT.

Przesłanki zastosowania zwolnienia z art. 43 ust. 1 pkt 12 lit. a i lit. b ustawy VAT, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 31 maja 2021 r., sygn. 0113-KD IPT1-2.4012.128.2021.1.KT

W analizowanej sprawie wymienione usługi managera bezpośrednio dotyczą czynności zarządzania alternatywnym funduszem inwestycyjnym oraz zarządzania portfelem inwestycyjnym alternatywnego funduszu inwestycyjnego. Jak

wynika z opisu sprawy, wnioskodawca będzie odpowiedzialny za zarządzanie wszystkimi procesami realizowanymi przez Y oraz związanymi z zarządzaniem działalnością Z oraz jej portfelem inwestycyjnym, w tym w ramach realizacji umowy o dofinansowanie. W ramach umowy o świadczenie usług, manager będzie ponosił odpowiedzialność za istotne elementy czynności wykonywanych przez Y na podstawie umowy o dofinansowanie. Ponadto, usługi managera, które wnioskodawca będzie realizować na podstawie umowy o świadczenie usług, będą stanowiły odrębną całość specjalistycznych i kompleksowych usług kluczowych i nieodwrotnych dla prawidłowego zarządzania Z przez Y jako zarządzającego alternatywną spółką inwestycyjną (ZASI), w tym zarządzania funduszem w ramach realizacji umowy o dofinansowanie.

W rezultacie usługi managera, które mają być świadczone na podstawie umowy o świadczenie usług umożliwią kompletne wykonywanie zadań przez Y oraz Z, w tym zobowiązań w ramach realizacji umowy o dofinansowanie. Świadczone zatem przez wnioskodawcę usługi managera, obejmują poszczególne zadania o charakterze zarządczym, realizowane przez ZASI jako zewnętrze zarządzającego i mają istotne znaczenie z punktu widzenia funkcjonowania alternatywnej spółki inwestycyjnej (ASI). Biorąc pod uwagę specyfikę ww. czynności, należy uznać, że mają one znaczenie wyłącznie z punktu widzenia podmiotu prowadzącego działalność inwestycyjną. Spełniony został zatem warunek podmiotowy warunkujący zastosowanie zwolnienia od podatku.

Mając zatem na uwadze okoliczności sprawy w świetle orzecznictwa TSUE, należy stwierdzić, że usługi managera świadczone przez wnioskodawcę na podstawie umowy o świadczenie usług zawartej z Y mieszczą się w zakresie czynności zarządzania alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi oraz zarządzania portfelem inwestycyjnym alternatywnego funduszu inwestycyjnego wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 12 lit. a i lit. b ustawy VAT i w związku z tym są zwolnione od podatku na podstawie ww. artykułu.

Kwestia ujęcia w kosztach podatkowych określonej wielkości zysku przekazanego na kapitał zapasowy, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 25 maja 2021 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.145.2021.1.BS

Przedmiotem wątpliwości jest kwestia czy wnioskodawca (spółka komandytowa) będzie uprawniony do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów, kwoty odpowiadającej iloczynowi stopy referencyjnej NBP, obowiązującej w ostatnim dniu roboczym roku poprzedzającego rok podatkowy, powiększonej o 1 punkt procentowy oraz kwoty niepodzielonych zysków wnioskodawcy przekazanych na kapitał rezerwy spółki w 2021 r. na mocy uchwały wspólników wnioskodawcy podjętej po dniu 30 kwietnia 2021 r., zarówno w roku 2021 r. jak i w kolejnych dwóch latach podatkowych (2022 oraz 2023), do wysokości limitu wskazanego w art. 15cb ust. 3 ustawy CIT.

Wnioskodawca stanie się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych w dniu 1 maja 2020 r. Przed tym dniem, jako spółka komandytowa, która nie posiada osobowości prawnej, nie podlegał regulacjom ustawy CIT. Spółka ta nie była tym samym podatnikiem CIT. Podatnikami na gruncie podatków dochodowych byli wspólnicy tej spółki. Wskazać również należy, że zysk wypracowany przez spółkę komandytową przed uzyskaniem statusu podatnika podatku dochodowego był neutralny podatkowo, opodatkowanie miało miejsce na poziomie wspólników spółki komandytowej, którzy mieli obowiązek wykazania przychodów i kosztów uzyskanych i poniesionych przez tą spółkę stosownie do posiadanych w niej udziałów. Przepis art. 15cb ustawy CIT, odnosi się więc do zysku wypracowanego przez podmiot, którego powyższe regulacje dotyczą, a zatem wnioskodawcy jako podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, który stał się tym podatnikiem od 1 maja 2021 r.

Zatem wskazana w art. 15cb ustawy CIT, możliwość ujęcia w kosztach podatkowych określonej wielkości zysku przekazanego na kapitał zapasowy dotyczy wyłącznie zysku wypracowanego przez wnioskodawcę w okresie, kiedy będzie funkcjonował już jako podatnik podatku dochodowego od osób prawnych. Skoro niepodzielony zysk powstał przed uzyskaniem przez spółkę komandytową statusu podatnika

podatku CIT, czyli wypracowany został w okresie kiedy wnioskodawca funkcjonował jeszcze w formie spółki komandytowej, która była transparentna podatkowo, a więc nie była podatnikiem CIT, to nie może w stosunku do tego zysku znaleźć zastosowanie przepis art. 15cb ustawy CIT.

Dokumentacja uprawniająca do zastosowania 0% stawki VAT dla WDT, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 26 maja 2021 r., sygn. 0113-KDIPT1-2.4012.201.2021.1.KT

W odniesieniu do udokumentowania transakcji WDT realizowanych przez wnioskodawcę stwierdzić należy, że posiadane przez niego dokumenty wskazane we wniosku tj.: zbiorcze oświadczenie kierownika magazynu centralnego w Polsce, że towar opuścił magazyn centralny i został doręczony miejsca przeznaczenia - sklepu w Rumunii; kserokopia CMR albo innego dokumentu wystawionego przez przewoźnika w treści którego będą dane takie jak w dokumencie CMR - jako potwierdzenie dostawy i otrzymania przez nabywcę towaru zgodnie z wykazem faktur; pisemne oświadczenie nabywcy, potwierdzające że towary zostały wysłane lub przetransportowane przez nabywcę lub przez osobę trzecią działającą na rzecz nabywcy, oraz wskazujące państwo członkowskie przeznaczenia towarów - stanowią dowody dokonania dostawy wewnątrzwspólnotowej, które zgodnie z art. 42 ust. 3 i ust. 11 ustawy VAT, łącznie potwierdzają dostarczenie towarów będących przedmiotem WDT do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, a w konsekwencji upoważniają wnioskodawcę (przy spełnieniu pozostałych warunków z art. 42 ust. 1 ustawy VAT) do zastosowania stawki podatku w wysokości 0% w odniesieniu do WDT.

Podsumowując, wnioskodawca może stosować do WDT stawkę podatku 0%, jeżeli przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy posiada w swej dokumentacji dowód w postaci zbiorczego oświadczenia kierownika magazynu potwierdzającego dostawę towaru do nabywcy bądź jego kserokopię / fotokopię bądź kserokopię / fotokopię CMR, zgodnie z wykazem faktur stanowiącymi załącznik do ww. dokumentów oraz zestawienie otrzymanego towaru przez X Rumunia.

Kwestia wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów poniesionych kosztów, które są uwzględniane w kalkulacji podatkowej inwestora w oparciu o mechanizm CTB, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 20 maja 2021 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.609.2020.1.IM

Przedmiotem wątpliwości wnioskodawcy (spółki polskiej) jest kwestia ustalenia, czy koszty poniesione przez wnioskodawcę, które są uwzględniane w kalkulacji podatkowej inwestora w oparciu o mechanizm „*check the box election*” (CTB), powinny być wyłączone z kosztów uzyskania przychodów wnioskodawcy na podstawie art. 16o ustawy CIT. Podwójne odliczenie tych samych kosztów, ze względu na transparentne traktowanie wnioskodawcy dla celów rozliczenia podatku dochodowego w USA przez jej jedynego udziałowca (inwestora) ma miejsce w rozpatrywanej sprawie. Koszty wnioskodawcy są odliczane również przez inwestora.

Niemniej jednak, należy mieć na uwadze brzmienie art. 16o ust. 2 ustawy CIT, z którego wynika, że przepisu ust. 1 nie stosuje się, jeżeli podwójnemu odliczeniu odpowiada podwójnie wykazany w bieżącym lub kolejnym okresie rozliczeniowym dochód (przychód) w państwie inwestora i państwie płatnika. Na takie podwójne wykazanie dla celów podatkowych tego samego dochodu w Polsce, jak i w USA wskazuje przedstawiony w zgłoszeniu opis sprawy. Spółka z USA nie wykazuje przychodów spółki polskiej, ale i nie wykazuje kosztów z wystawionej przez spółkę polską faktury za usługi na jej rzecz, co skutkuje w istocie wykazaniem przez tę spółkę w jej rozliczeniu podatkowym dodatkowego dochodu w wysokości odpowiadającej dochodowi uzyskanemu przez spółkę polską. Mimo

więc podwójnego odliczenia tych samych kosztów w obu krajach stosownie do art. 16o ust. 2 ustawy CIT, nie znajduje uzasadnienia ich wyłączenie z kosztów na terenie Polski, ze względu na to, że dochód jest wykazywany w obu jurysdykcjach podatkowych.

Wartość przedawnionych zobowiązań wynikających z przyszłych nieuregulowanych płatności za zakup towarów stanowi przychód podlegający opodatkowaniu CIT, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 25 maja 2021 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.126.2021.1.PB

Należy wskazać, że art. 12 ust. 1 pkt 3 lit. a ustawy CIT, dotyczy wszelkiego rodzaju umorzonych lub przedawnionych zobowiązań (z wyjątkiem pożyczek z Funduszu Pracy oraz wymienionych w art. 12 ust. 4 pkt 8 ustawy CIT, zobowiązań związanych z określonego rodzaju postępowaniami). W kontekście art. 12 ust. 1 pkt 3 lit. a ustawy CIT, jako przychód podatkowy należy kwalifikować każdą przedawnioną wierzytelność. Wystarczy zatem istnienie zobowiązania pieniężnego po stronie podatnika i jego przedawnienia.

Jeżeli więc zobowiązanie ulegnie przedawnieniu, to dojdzie do wzbogacenia po stronie dłużnika będącego stroną tego stosunku prawnego z tego powodu, że dłużnik przestanie być zobowiązany do świadczenia, a środki pieniężne, które powinien przekazać w ramach wymaganego świadczenia pozostaną w jego majątku, powiększając ten majątek w sposób definitywny. Zatem, wartość przedawnionych zobowiązań wynikających z przyszłych nieuregulowanych płatności za zakup towarów, stanowić będzie dla wnioskodawcy przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem CIT.



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