



PACZUSKI
TAUDUL

PRZEKRÓJ PODATKOWY

17.01.2022 r.



KOMENTARZE EKSPERTÓW WS. NAJWAŻNIEJSZYCH WYROKÓW/ INTERPRETACJI

SPIIS TREŚCI

Usługa odpłatnego udostępnienia portalu internetowego umożliwiającego komercjalizowanie autorskich materiałów publikowanych przez twórców jako usługa elektroniczna, interpretacja indywidualna DKIS z 29 grudnia 2021 r., sygn. 0113-KDIPT1-2.4012.675.2021.2.KT _____ 3

Kwestia ustalenia czy organ podatkowy może żądać od podatnika ubiegającego się o interpretację indywidualną, aby we własnym zakresie rozstrzygnął, czy podejmowane przez niego czynności stanowią działalność badawczo-rozwojową w rozumieniu art. 5a pkt 38 ustawy PIT, wyrok NSA z 23 listopada 2021 r., sygn. II FSK 1049/21 _____ 4

Usługa odpłatnego udostępnienia portalu internetowego umożliwiającego komercjalizowanie autorskich materiałów publikowanych przez twórców jako usługa elektroniczna, interpretacja indywidualna DKIS z 29 grudnia 2021 r., sygn. 0113-KDIPT1-2.4012.675.2021.2.KT

Świadczone usługi odpłatnego udostępnienia portalu internetowego, umożliwiającego komercjalizowanie autorskich materiałów publikowanych przez twórców (polegająca na udostępnianiu przestrzeni dyskowej twórcom i udostępnianiu treści cyfrowych przez twórców), stanowi usługi elektroniczne, o których mowa w art. 2 pkt 26 ustawy VAT w zw. z art. 7 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do Dyrektywy 112, a ponadto przedmiotowe usługi nie zostały wymienione w art. 7 ust. 3 ww. rozporządzenia.

Twórcy nie są podatnikami w rozumieniu art. 28a ustawy VAT. Wobec powyższego, odnośnie do usług świadczonych drogą elektroniczną na rzecz podmiotów niebędących podatnikami w rozumieniu art. 28a ustawy VAT, zastosowanie znajdzie art. 28k ust. 1 ustawy VAT. Z okoliczności sprawy nie wynika bowiem, że w niniejszej sprawie są łącznie spełnione warunki, o których mowa w art. 28k ust. 2 ustawy VAT. Tym samym miejscem świadczenia przez spółkę usług elektronicznych (usługi udostępniania przestrzeni dyskowej twórcom) na rzecz twórców niebędących podatnikami w rozumieniu art. 28a ustawy VAT jest miejsce, w którym podmioty te posiadają siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

Komentarz eksperta

Dyrektor KIS zasadnie zakwalifikował usługę polegającą na udostępnianiu przestrzeni dyskowej (portalu internetowego) twórcom jako usługę elektroniczną w rozumieniu przepisów ustawy VAT oraz Rozporządzenia 282/2011, dla których to usług przewidziano szczególne zasady ustalania miejsca świadczenia. W analizowanych okolicznościach miejscem świadczenia (opodatkowania) tej usługi na rzecz twórców (niebędących podatnikami VAT) jest - zgodnie z art. 28k ust. 1 ustawy VAT - miejsce, w którym usługobiorcy (twórcy)

posiadają siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu. W omawianym przypadku nie były bowiem spełnione warunki z art. 28k ust. 2 ustawy VAT, uprawniające do opodatkowania tych usług w kraju usługodawcy. Warto tym samym przypomnieć, iż jednym z ww. warunków jest nieprzekroczenie przez sprzedawcę określonego progu (limitu) kwotowego sprzedaży usług elektronicznych, telekomunikacyjnych i nadawczych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami z innych krajów unijnych, który wynosi obecnie 10.000 euro/42.000 zł (przy czym pamiętać należy, że w kalkulacji tego progu od 1 lipca 2021 r. uwzględnia się również wartość dokonywanej przez podatnika wewnątrzspółnotowej sprzedaży towarów na odległość – jeśli taką prowadzi).

W praktyce świadczenie usług elektronicznych przez podatników, którzy przekroczą ww. próg (lub nie spełnią innych warunków z art. 28k ust. 2 ustawy VAT) wiąże się z uciążliwymi obowiązkami związanymi z opodatkowywaniem tych usług w krajach usługobiorców (konsumentów), tj. przede wszystkim koniecznością rejestracji dla potrzeb VAT we wszystkich krajach konsumpcji. Warto jednak odnotować, że w takim przypadku możliwe jest skorzystanie z procedury szczególnej OSS (One Stop Shop), która umożliwia rozliczanie podatku należnego tylko w jednym, wybranym państwie członkowskim. Zwrócić także należy uwagę, że od 1 stycznia 2022 r. dla usług elektronicznych świadczonych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, posiadających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub miejsce pobytu na terytorium innego niż Polska państwa członkowskiego, stosuje się nowe oznaczenie w JPK_V7M/JPK_V7K, mianowicie „WSTO_EE” (w miejsce dotychczasowego oznaczenia „EE”). Nie dotyczy to jednak transakcji rozliczanych w ramach procedury OSS, te bowiem powinny być wykazywane w kwartalnej deklaracji VIU-DO.



PIOTR STRYJEWSKI
ADWOKAT
DORADCA PODATKOWY

Kwestia ustalenia czy organ podatkowy może żądać od podatnika ubiegającego się o interpretację indywidualną, aby we własnym zakresie rozstrzygnął, czy podejmowane przez niego czynności stanowią działalność badawczo-rozwojową w rozumieniu art. 5a pkt 38 ustawy PIT, wyrok NSA z 23 listopada 2021 r., sygn. II FSK 1049/21

Przedmiotem wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej była m.in. kwestia ustalenia, czy działalność prowadzona przez podatnika stanowi działalność badawczo-rozwojową w rozumieniu art. 5a pkt 38 ustawy PIT. W treści wniosku podatnik wskazał, iż tworzy oprogramowanie w zależności od potrzeb klientów, w którym współpracuje, a efektem prac podatnika ma być wytworzenie całkowicie nowego oprogramowania lub zwiększenie innowacyjności dotychczasowych rozwiązań programistycznych. Podatnik został wezwany do uzupełnienia braków formalnych wniosku, w szczególności poprzez udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy wskazane we wniosku oprogramowanie jest tworzone przez stronę w ramach prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej w rozumieniu art. 5a pkt 38 ustawy PIT. W uzupełnieniu wniosku podatnik wskazał, że jego zdaniem działalność, którą prowadzi, spełnia cechy działalności badawczo-rozwojowej, lecz zadaje pytanie, czy działalność właśnie zdaniem organu spełnia cechy takiej, gdyż nie jest kompetentny samodzielnie dokonać takiej kwalifikacji.

Po uzupełnieniu wniosku przez podatnika, DKIS wydał postanowienie o pozostawieniu wniosku o wydanie interpretacji bez rozpatrzenia, ponieważ w jego ocenie podatnik w sposób wymijający udzielił odpowiedzi na postawione przez organ podatkowy pytanie, co wedle DKIS miało stanowić zagadnienie wstępne dla omówienia dalszych wątpliwości interpretacyjnych wnioskodawcy. Na ww. postanowienie wnioskodawca złożył zażalenie, w którym zarzucił naruszenie przepisów Ordynacji podatkowej poprzez pozostawienie wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej bez rozpatrzenia, pomimo uzupełnienia braków formalnych, zgodnie z wezwaniem wystosowanym przez organ podatkowy i wniósł o jego uchylenie oraz wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego zgodnie z wnioskiem.

Organ II instancji utrzymał w mocy ww. postanowienie, które następnie również zaskarżył

wnioskodawca. WSA w Krakowie uchylił zaskarżone postanowienie i wskazał, że podatnik opisał swoją działalność przez pryzmat cech działalności badawczo-rozwojowej na tyle wyczerpująco, że organ podatkowy miał obowiązek udzielić odpowiedzi na przedstawione wątpliwości. Sąd zaznaczył przy tym, że ewentualne wezwanie do sprecyzowania wniosku nie mogło prowadzić do żądania, aby to sam wnioskodawca, przesądził kwestię, o którą wprost zapytał, lecz jedynie do sprecyzowania danych faktycznych dotyczących prowadzonej działalności, niezbędnych do ich oceny w kontekście definicji działalności badawczo-rozwojowej. W konsekwencji, DKIS uchylając się w okolicznościach przedmiotowej sprawy *a priori* od wydania interpretacji indywidualnej, poprzez pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia naruszył przepisy Ordynacji podatkowej.

Organ wniósł skargę kasacyjną od powyższego orzeczenia.

NSA utrzymał zaskarżony wyrok w mocy i potwierdził, że domagając się od podatnika stwierdzenia czy oprogramowanie tworzone jest w ramach działalności badawczo-rozwojowej oczekiwał odpowiedzi na pytanie, które wnioskodawca sam przecież skierował do organu. W dalszej kolejności, sąd zaakcentował, że to właśnie aspekt wykonywania przez skarżącego działalności badawczo-rozwojowej wymaga w rozpatrywanej sprawie wyjaśnienia i interpretacji i nie może on zostać uznany jako element stanu faktycznego, którego podanie obciąża podatnika.

Komentarz eksperta

Nie mają końca spory pomiędzy podatnikami a DKIS o kwalifikację - w ramach postępowania o wydanie interpretacji indywidualnej - danej działalności jako działalności badawczo-rozwojowej w rozumieniu art. 5a pkt 38-40 ustawy PIT, a przypomnieć należy, że tylko taki rodzaj prowadzonej działalności uprawnia do skorzystania z preferencyjnego opodatkowania dochodów na zasadach reżimu *IP BOX* czy skorzystania z ulgi B+R.

Źródłem problemów jest fakt, iż przepisy ustawy PIT, w zakresie definicji legalnej działalności badawczo-rozwojowej, odsyłają do przepisów pozapodatkowych,

konkretnie do ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. - Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, a w świetle argumentacji DKIS jest on zobowiązany wyłącznie do rozstrzygnięcia kwestii podatkowych, natomiast nie jest uprawniony do interpretacji przepisów innych ustaw, w szczególności jeżeli ich wykładnia implikuje ocenę stanowiska podatnika przedstawioną we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie zastosowania preferencji wynikającej z takiego statusu prowadzonej działalności. W praktyce, interpretacja indywidualna wydana w sprawie, w której podatnik samodzielnie wskazał, że jego działalność wypełnia definicję działalności badawczo-rozwojowej, a DKIS przyjął tę okoliczność za element stanu faktycznego wniosku, może nie mieć oczekiwanej dla podatnika wartości ochronnej z uwagi na możliwość odmiennego zapatrywania się na tę kwestię przez uprawnione organy w toku postępowania podatkowego lub kontrolnego i tym samym kwestionowanie oceny działalności *de facto* dokonanej samodzielnie przez podatnika.

We wcześniejszych wyrokach, sądy administracyjne na poziomie różnych ośrodków co do zasady zgadzały się, że ocena w powyższym zakresie nie powinna być uznana za element stanu faktycznego, ale za element oceny prawnej, do której obowiązany jest organ (tak m.in. wyrok WSA w Łodzi z 18 listopada 2021 r., sygn. I SA/Łd 667/21 czy wyrok WSA w Lublinie z 22 października 2021 r., sygn. I SA/Lu 425/21).


Tożsame rozstrzygnięcia zapadły również w niedawno wydanych orzeczeniach: wyroku WSA w Krakowie z 14 grudnia 2021 r., sygn. I SA Kr 1467/21 czy wyroku WSA w Bydgoszczy z 7 grudnia 2021 r., sygn. I SA/Bd 581/21.

Komentowany wyrok jest przełomowy, ponieważ po raz pierwszy na poziomie NSA potwierdzono, że pytania podatników o kwalifikację danej działalności jako działalności badawczo-rozwojowej są w pełni uzasadnione, a organ nie może domagać się od podatnika tego aby dokonywał wykładni prawa samodzielnie. Tym samym, NSA opowiedział się za stanowiskiem, zgodnie z którym przedmiotem interpretacji mogą być również przepisy, które współkształtują daną instytucję podatkowego prawa materialnego.

Należy podkreślić, że przyjęcie wykładni fiskusa prowadziło do podważenia sensu wydawania interpretacji podatkowych, jeśli sam wnioskodawca miałby udzielać odpowiedzi na zadane przez siebie organowi podatkowemu pytanie. Zapadłe rozstrzygnięcie powinno stanowić istotny argument dla odstąpienia przez DKIS od praktyki odmawiania wydawania interpretacji w oparciu o przywołaną profiskalną argumentację.



BARTOSZ PODSKALNY
KONSULTANT PODATKOWY



WYBÓR ORZECZEŃ SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH ORAZ TSUE:

SPIS TREŚCI

Kwestia zaliczenia do kosztów kwalifikowanych, o których mowa w art. 18d ust. 2a ustawy CIT, kosztów realizacji prac badawczo-rozwojowych, które stanowią koszty kwalifikowane wymienione w art. 18d ust. 2 pkt 1-4a ustawy CIT, wyrok WSA w Gliwicach z 5 stycznia 2022 r., sygn. I SA/GL 721/21	7
Kwestia opodatkowania podatkiem od nieruchomości dystrybutorów paliwa i gazu, wyrok WSA w Gliwicach z 5 stycznia 2022 r., sygn. I SA/GL 1198/21	7
Skutki podatkowe w VAT nieodpłatnego przekazania nakładów na wybudowanie przystanków, wyrok WSA w Gdańsku z 5 stycznia 2022 r., sygn. I SA/GD 1324/21	7
Płatność otrzymana z tytułu korekty rentowności na sprzedaży wyrobów gotowych nie stanowi przychodu podlegającego zwolnieniu z art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy CIT, wyrok WSA we Wrocławiu z 16 września 2021 r., sygn. I SA/WR 437/20	8
Kwestia stosowania art. 15e ust. 1 ustawy CIT w przypadku usług pośrednictwa w sprzedaży, wyrok WSA we Wrocławiu z 19 sierpnia 2021 r., sygn. I SA/WR 391/20	8
Kwestia opodatkowania podatkiem u źródła odsetek od pożyczki udzielonej przez spółkę zagraniczną na rzecz oddziału spółki niemieckiej w Polsce, wyrok WSA we Wrocławiu z 13 sierpnia 2021 r., sygn. I SA/WR 599/20	9

Kwestia zaliczenia do kosztów kwalifikowanych, o których mowa w art. 18d ust. 2a ustawy CIT, kosztów realizacji prac badawczo-rozwojowych, które stanowią koszty kwalifikowane wymienione w art. 18d ust. 2 pkt 1-4a ustawy CIT, wyrok WSA w Gliwicach z 5 stycznia 2022 r., sygn. I SA/GL 721/21

Skoro zgodnie z art. 15 ust. 4a ustawy CIT koszty kwalifikowane, o których mowa w art. 18d ust. 2 pkt 1-4a ustawy CIT, mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodu albo jednorazowo w miesiącu, w którym zostały poniesione albo jednorazowo w roku podatkowym, w którym zostały zakończone albo w równych częściach w okresie nie dłuższym niż 12 miesięcy począwszy od miesiąca, w którym zostały poniesione - to nie można argumentować, że po ich wyodrębnieniu, w ramach odpisu amortyzacyjnego, mogą one być uwzględniane w kosztach uzyskania przychodu jako koszty kwalifikowane przez cały okres amortyzacji środka trwałego. Taka wykładnia, byłaby wykładnią contra legem.

Kwestia opodatkowania podatkiem od nieruchomości dystrybutorów paliwa i gazu, wyrok WSA w Gliwicach z 5 stycznia 2022 r., sygn. I SA/GL 1198/21

Dystrybutory paliwa i gazu stanowią urządzenia budowlane związane z obiektami budowlanymi, jakimi są zbiorniki paliwa i gazu, jak również zapewniają możliwość ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem, a zatem są one budowlami w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Skutki podatkowe w VAT nieodpłatnego przekazania nakładów na wybudowanie przystanków, wyrok WSA w Gdańsku z 5 stycznia 2022 r., sygn. I SA/GD 1324/21

Skoro spółka nabywając towary i usługi związane z budową przystanków planowała nakłady te nieodpłatnie przenieść na rzecz K. S.A., a więc wykorzystać do czynności, które co do zasady nie podlegają opodatkowaniu, to nie przysługiwało jej prawo do odliczenia podatku zawartego

w fakturach dotyczących nakładów związanych z budową przedmiotowych przystanków.

Wydatki dokonywane przez spółkę na budowę przystanków służyły w pierwszej kolejności (bezpośrednio) do wykonywania czynności niepodlegających opodatkowaniu VAT - ich następstwem nie będzie powstanie zobowiązania podatkowego (podatku należnego), dlatego też spółce od chwili rozpoczęcia inwestycji nie przysługuje prawo do odliczenia. Uwzględniając zasadę neutralności podatku, nieodpłatne świadczenie usług polegające na nieodpłatnym przekazaniu na rzecz K. S.A. nakładów na wybudowanie przystanków nie podlegało zatem opodatkowaniu VAT na podstawie art. 8 ust. 2 ustawy VAT, ponieważ spółce nie przysługiwało w całości lub części, prawo do odliczenia podatku naliczonego z tytułu nabycia towarów i usług dotyczących budowy tych przystanków.

Przepisy art. 91 ust. 1-7d ustawy VAT mają zastosowanie, gdy w okresie korekty nastąpi zmiana przeznaczenia towarów i usług. Natomiast w przedstawionym we wniosku przypadku taka sytuacja nie ma miejsca, gdyż od początku realizacji inwestycji (polegającej na wybudowaniu przystanków) spółka planowała poniesione nakłady przekazać nieodpłatnie na rzecz K. S.A. Spółce na etapie realizacji inwestycji nie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego. Również zrealizowanie planowanego nieodpłatnego przekazania nakładów nie spowoduje, że wystąpi prawo do odliczenia podatku.

Nie zmieni się zatem sposób wykorzystywania ww. inwestycji skutkujący jakąkolwiek zmianą prawa do odliczenia podatku. Spółka nie ma zatem w opisanych okolicznościach obowiązku dokonywania korekty podatku, o której mowa w art. 91 ustawy VAT, z tytułu nieodpłatnego przekazania nakładów związanych z budową ww. przystanków. Jednakże, skoro spółka dokonała odliczenia podatku naliczonego związanego z budową przystanków, jest zobowiązana do skorygowania tego podatku na zasadach ogólnych określonych w Ordynacji podatkowej.

Płatność otrzymana z tytułu korekty rentowności na sprzedaży wyrobów gotowych nie stanowi przychodu podlegającego zwolnieniu z art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy CIT, wyrok WSA we Wrocławiu z 16 września 2021 r., sygn. I SA/WR 437/20

Położenie nacisku w prezentowanym przez spółkę wniosku na przyczyny korekty w postaci uzyskania odpowiedniego wyniku (założenia) o dochodowości, zysku spółki i równocześnie możliwość nie tylko korekty przychodu, lecz uzyskanie w ogóle przychodu poprzez korektę dochodowości, przemawia za podzieleniem poglądu wyrażonego w zaskarżonej interpretacji, że taka korekta i związane z nią dochody nie wynikają z działalności prowadzonej przez spółkę na terenie SSE.

Innymi słowy, brak jest związku między korektą dochodowości z działalnością spółki na terenie SSE, natomiast wspólnym mianownikiem jest jedynie podmiot dokonujący transferu kwot korekt na rzecz spółki (tj. podmioty dokonujące zakupów od spółki produktów wytworzonych przez nią w jej działalności gospodarczej prowadzonej na terenie SSE).

W tym miejscu należy podkreślić, że zwolnienie z art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy CIT jest zwolnieniem o charakterze przedmiotowym i obejmuje dochód z prowadzonej na terenie SSE działalności gospodarczej, a nie każde środki otrzymywane przez podmiot prowadzący taką działalność gospodarczą. W rozpatrywanej zaś sprawie brak jest powiązania – i to jak sama spółka wskazuje o charakterze bezpośrednim i ścisłym – korekt dochodowości z działalnością spółki prowadzoną na terenie SSE – konkretnymi działaniami i ponoszonymi kosztami z tytułu realizacji zamówień na produkty wytwarzane w SSE.

Kwestia stosowania art. 15e ust. 1 ustawy CIT w przypadku usług pośrednictwa w sprzedaży, wyrok WSA we Wrocławiu z 19 sierpnia 2021 r., sygn. I SA/WR 391/20

Celem nabywanych przez spółkę usług jest dążenie do skojarzenia zleceniodawcy (spółki) z potencjalnym klientem i bezpośrednio doprowadzenie do zawarcia umowy z klientem. Całokształt świadczonych przez pośrednika handlowego usług nie ma zatem charakteru doradczego, badania rynku, kontroli, reklamy,

przetwarzania danych czy zarządzania. Niektóre z wymienionych usług mogą stanowi element pośrednictwa w sprzedaży (badanie rynku, przetwarzanie danych, reklama), ale służą one rozpoznaniu rynku i przedstawieniu swojego klienta w celu pozyskania na wytwarzane przez niego towary nabywców i doprowadzenia do zawarcia umowy. Doradca podaje jedynie wskazówki, co do dalszego postępowania, zaś istotą pośrednictwa w sprzedaży nie jest udzielanie informacji handlowych, jeżeli nie służą one bezpośrednio sprzedaży. Nie są to też usługi zarządzania, bowiem występują w transakcji pośrednictwa w istocie trzy podmioty, tj. sprzedający, nabywca i podmiot, który ma pozyskać, jak w niniejszej sprawie, nabywców na towary produkowane przez sprzedającego i doprowadzić do zawarcia umowy sprzedaży tych towarów, tj. do transakcji między spółką a nabywcą towarów.

W efekcie trudno przyjąć, aby usługi pośrednictwa w sprzedaży miały charakter podobny do usług wymienionych w art. 15e ust. 1 pkt 1 ustawy CIT. Należy też wskazać na cel wprowadzenia art. 15e ust. 1 pkt 1 ustawy CIT. Intencją ustawodawcy, stojącą za wprowadzeniem do ustawy CIT art. 15e, było ograniczenie nieuzasadnionego ekonomicznie generowania kosztów uzyskania przychodów poprzez nabywanie usług niematerialnych o charakterze ogólnym od podmiotów zagranicznych. W przypadku usług pośrednictwa w sprzedaży celem umowy jest sfinalizowanie sprzedaży określonych towarów (produktów). Bez nabycia takich usług sprzedaż produktów nie byłaby w ogóle możliwa, w szczególności przy uwzględnieniu sposobu zorganizowania przez spółkę działalności. Objęcie zakresem przedmiotowym art. 15e ust. 1 pkt 1 ustawy CIT kosztów takich usług nie było intencją ustawodawcy.

Odpowiednie zastosowanie art. 7 ust. 3 ustawy CIT do przychodów i kosztów, o których mowa w art. 15e ust. 1 ustawy CIT oznacza, że zarówno przy wyliczaniu limitu, o którym mowa w tym przepisie, jak i przy wyliczaniu nadwyżki ponad ten limit, podlegającej wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów, nie uwzględnia się przychodów i kosztów uzyskania przychodów ze źródeł przychodów, z których dochód nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym albo wolny jest od podatku, czyli też dochód, którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy CIT.

Kwestia opodatkowania podatkiem u źródła odsetek od pożyczki udzielonej przez spółkę zagraniczną na rzecz oddziału spółki niemieckiej w Polsce, wyrok WSA we Wrocławiu z 13 sierpnia 2021 r., sygn. I SA/WR 599/20

Zakład spółki niemieckiej, z punktu widzenia przypisania mu zysków powstałych w Polsce i tu opodatkowanych, jest traktowany jako podmiot niezależny od spółki. Korzystając z pożyczki, która jest przeznaczona na potrzeby jego działalności realizowanej na terenie Polski, generuje koszty w postaci wypłacanych odsetek i rozlicza je w ramach uzyskiwanych przychodów. Tym samym wypłata odsetek na rzecz podmiotów – pożyczkodawcy 1 i 2, którzy nie mają na terenie Polski siedziby (znajduje się ona na terenie Niemiec) ani zakładu - generuje po pierwsze powstanie tych odsetek na terenie Polski, po drugie czyni ich beneficjentami podmioty zagraniczne (Pożyczkodawców).

Zasadnie zatem wskazuje organ podatkowy, że oddział winien dokonać poboru podatku u źródła zgodnie z art. 26 ust. 1 ustawy CIT. Nie ma znaczenia w jaki sposób przekazywane są środki w postaci pożyczek i odsetek, jest to kwestia techniczna. Istotne w sprawie jest to, że pożyczka zasila działalność zakładu, przeznaczona jest na jego potrzeby, jest rozlic-

na w kosztach tej jednostki. Efekty związane z wykorzystywaniem świadczeń są i będą wykorzystywane na terenie Polski, należy przez to rozumieć np. zakup środków trwałych, wypłatę wynagrodzeń, zakup usług itp. które są finansowane ze środków otrzymanych w formie pożyczek. Wydatki z tytułu spłaty odsetek są i będą przypisywane do działalności zakładu spółki w Polsce. Wydatki z tytułu spłaty odsetek co do zasady będą stanowiły koszty uzyskania przychodu alokowane do działalności spółki na terytorium Polski.

Tym samym spełnione są warunki określone w art. 11 ust. 6 polsko-niemieckiej UPO. W przedstawionej przez spółkę sytuacji mamy bowiem do czynienia z oddziałem spółki w Polsce oraz zagranicznymi kontrahentami. Wykonanie świadczeń określonych we wniosku – jak wynika z opisu stanu faktycznego zawartego we wniosku - będzie związane z terytorium Polski, świadczenia te będą służyć działalności gospodarczej spółki prowadzonej na terenie Polski. Istnieje zatem związek gospodarczy między dochodami osiągniętymi przez podmioty zagraniczne, a terytorium Polski. Efekty usług będą ściśle związane z aktywnością gospodarczą zagranicznego oddziału spółki. Wobec powyższego przyjęć należy, że na zakładzie spółki będą ciążyły obowiązki płatnika, a tym samym będzie on zobowiązany do pobrania podatku u źródła.

WYBÓR INTERPRETACJI PODATKOWYCH

SPIS TREŚCI

Kwalifikacja wynagrodzenia uzyskiwanego przez dostawcę programów komputerowych jako należności licencyjnych, o których mowa w art. 21 ust. 1 ustawy CIT, interpretacja indywidualna DKIS z 30 grudnia 2021 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.507.2021.1.Bj	11
Zespół składników materialnych i niematerialnych jako ZCP w rozumieniu art. 4a pkt 4 ustawy CIT, interpretacja indywidualna DKIS z 30 grudnia 2021 r., sygn. 0111-KDIB2-2.4010.494.2021.4.ANK	11
Obowiązek sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych w sytuacji dokonywania transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym z podmiotami powiązanymi, gdy nie wszystkie podmioty powiązane spełniają warunki z art. 11n pkt 1 ustawy CIT, interpretacja indywidualna DKIS z 30 grudnia 2021 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.443.2021.1.BKD	12
Kwalifikacja należności otrzymywanych przez przedstawicieli świadczących usługi pośrednictwa w sprzedaży na gruncie art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy CIT oraz art. 7 polsko-rumuńskiej UPO, interpretacja indywidualna DKIS z 29 grudnia 2021 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.441.2021.1.MK	12
Zasady zaliczania do kosztów uzyskania przychodów zaliczkowo wypłaconego zysku. Przesłanki stosowania art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy CIT w przypadku współpracy z tureckim partnerem przy zakupie lub sprzedaży towarów, interpretacja indywidualna DKIS z 29 grudnia 2021 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.553.2021.2.BG	13

Kwalifikacja wynagrodzenia uzyskiwanego przez dostawcę programów komputerowych jako należności licencyjnych, o których mowa w art. 21 ust. 1 ustawy CIT, interpretacja indywidualna DKIS z 30 grudnia 2021 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.507.2021.1.BJ

Zważywszy, że na podstawie umowy dystrybucyjnej spółka (będąca dystrybutorem programów komputerowych) nie jest właścicielem systemu ani żadnej jego części, nie ma też możliwości zmiany jakichkolwiek części systemu bez pisemnej zgody dostawcy – spółki fińskiej (umowa dystrybucji nie przewiduje przeniesienia praw autorskich ani licencji do systemu na spółkę), należy uznać, iż spółka nie jest także uprawniona do przeniesienia praw autorskich ani udzielenia sublicencji do systemu na klientów końcowych.

W rezultacie, na podstawie umów na pakiety klienci końcowi uzyskują tzw. licencję end-user. Skoro należności z tytułu licencji end-user nie stanowią należności licencyjnych w rozumieniu art. 21 ust. 1 pkt 1 ustawy CIT, tym bardziej wynagrodzenie wypłacane dostawcy nie stanowi takich należności. A zatem, uzyskiwane przez dostawcę wynagrodzenie nie stanowi przychodów z należności licencyjnych, o których mowa w art. 21 ust. 1 ustawy CIT i w efekcie, spółka nie jest obowiązana do pobrania podatku u źródła na podstawie art. 26 ust. 1 ustawy CIT.

Zważywszy, że w sytuacjach wyjątkowych, gdy spółka, za zgodą dostawcy, udziela licencji do systemu klientom końcowym: (i) spółka nie staje się właścicielem systemu ani żadnej jego części, nie ma też możliwości zmiany ani kopiowania systemu dostawcy, (ii) dostawca pozostaje właścicielem wszystkich praw, tytułów, udziałów w i do wszystkich informacji, dokumentacji, materiałów i produktów, w tym wszystkich praw własności intelektualnej, w tym oprogramowania, (iii) spółka podaje do publicznej wiadomości, że jest autoryzowanym partnerem dostawcy i jego produktów i usług - to działalność spółki w omawianym zakresie sprowadza się do dystrybucji dostępu do systemu wytworzonego przez dostawcę klientom końcowym. Spółka działa jedynie

jako dystrybutor systemu w Polsce na rzecz odbiorców końcowych (klientów końcowych).

A zatem, uzyskiwane przez dostawcę wynagrodzenie z tego tytułu nie stanowi przychodów z należności licencyjnych, o których mowa w art. 21 ust. 1 ustawy CIT i w efekcie, spółka nie jest obowiązana do pobrania podatku u źródła na podstawie art. 26 ust. 1 ustawy CIT.

Zespół składników materialnych i niematerialnych jako ZCP w rozumieniu art. 4a pkt 4 ustawy CIT, interpretacja indywidualna DKIS z 30 grudnia 2021 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.494.2021.4.ANK

W analizowanej sprawie zorganizowaną część przedsiębiorstwa (ZCP) tworzą składniki, będące we wzajemnych relacjach – takich, by można było mówić o nich jak o zespole, a nie o zbiorze przypadkowych elementów, których jedyną cechą wspólną jest własność jednego podmiotu gospodarczego. Oznacza to, że ZCP nie jest sumą poszczególnych składników, przy pomocy których będzie można prowadzić odrębny zakład, lecz zorganizowanym zespołem tych składników, przy czym punktem odniesienia jest tutaj rola, jaką składniki majątkowe odgrywają w funkcjonowaniu przedsiębiorstwa w momencie przekazania określonych składników majątkowych (na ile stanowią w nim w tym momencie, wyodrębnioną organizacyjnie i funkcjonalnie całość).

W niniejszej sprawie zespół składników majątkowych i niemajątkowych w postaci pionu Software Development, który zostanie wniesiony aportem do innej spółki będzie stanowił ZCP, o której mowa w art. 4a pkt 4 ustawy CIT. Pion Software Development będzie stanowił zespół składników materialnych i niematerialnych, który będzie wydzielony w istniejącym przedsiębiorstwie na trzech płaszczyznach: organizacyjnej, finansowej i funkcjonalnej. W związku z powyższym pion Software Development, który zostanie wniesiony aportem, będzie stanowił ZCP w rozumieniu art. 4a pkt 4 ustawy CIT i wniesienie aportem pionu Software Development nie będzie stanowił przychodu w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy CIT, zważywszy na treść art. 12 ust. 4 pkt 25 lit. b ustawy CIT.

Obowiązek sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych w sytuacji dokonywania transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym z podmiotami powiązanymi, gdy nie wszystkie podmioty powiązane spełniają warunki z art. 11n pkt 1 ustawy CIT, interpretacja indywidualna DKIS z 30 grudnia 2021 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.443.2021.1.BKD

W sytuacji, gdy spółka dokonywała w 2020 r. transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym z podmiotami powiązanymi, a część z tych podmiotów powiązanych nie spełnia łącznie warunków określonych w art. 11n pkt 1 ustawy CIT (pozostałe podmioty powiązane spełniają łącznie te warunki), to obowiązek sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych występuje jedynie w zakresie tej części transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym, która realizowana jest z podmiotami powiązanymi, które nie spełniają łącznie warunków określonych w art. 11n pkt 1 ustawy CIT (przy założeniu spełnienia innych warunków ustawowych dotyczących obowiązku sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych).

Tym samym, obowiązek ten nie występuje w zakresie całej transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym realizowanej ze wszystkimi podmiotami powiązanymi (w tym z tymi, które spełniają łącznie warunki, o których mowa w art. 11n pkt 1 ustawy CIT), ponieważ badanie obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych powinno następować w odniesieniu tylko do tej części transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym, która nie spełnia warunków do zwolnienia. Powyższe dotyczy również transakcji dokonywanych po 2020 r.

Kwalifikacja należności otrzymywanych przez przedstawicieli świadczących usługi pośrednictwa w sprzedaży na gruncie art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy CIT oraz art. 7 polsko-rumuńskiej UPO, interpretacja indywidualna DKIS z 29 grudnia 2021 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.441.2021.1.MK

Nabywane od przedstawicieli usługi pośrednictwa w sprzedaży niewątpliwie noszą szereg

cech charakterystycznych dla usług wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy CIT i cechy tych usług przeważają nad elementami charakterystycznymi dla innych świadczeń (w zależności od szczegółowego zakresu czynności służących wykonaniu omawianej usługi). Tym samym, nie można zgodzić się ze stanowiskiem, że nabywane usługi nie znajdują się w katalogu wskazanym w art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy CIT.

W kontekście specyfiki działalności gospodarczej prowadzonej przez spółkę (produkcja wyrobów chemicznych), przedmiotowe usługi stanowią pod względem cech charakterystycznych usługi podobne do usług wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy CIT, tj. do usług reklamowych, doradczych oraz badania rynku. W rezultacie, uzyskiwane przez przedstawicieli przychody osiągnięte z tytułu ww. usług, podlegają w Polsce podatkowi u źródła i tym samym spółka jest/będzie zobowiązana do poboru zryczałtowanego podatku dochodowego.

Analizując zapisy polsko-rumuńskiej UPO oraz protokołu do niej należy uznać, iż należności wypłacane przedstawicielom z tytułu zrealizowanej sprzedaży należy zakwalifikować na gruncie ww. UPO do zysków przedsiębiorstwa (zgodnie z art. 7), a nie prowizji (art. 13), co zarazem oznacza, że należności te podlegają opodatkowaniu w Rumunii. Warunkami niepobrania podatku wynikających z UPO w odniesieniu do zysków przedsiębiorstwa na gruncie ww. UPO jest wyłącznie fakt kwalifikacji przychodu w ramach art. 7 ust. 1 zd. 1 tej UPO. Weryfikacja, o której mowa w art. 26 ust. 1 in fine ustawy CIT powinna zatem odnosić się do tego warunku.

W konsekwencji stwierdzić należy, że dokonując wypłaty wynagrodzenia przedstawicielom, przy dochowaniu należytej staranności, o której mowa w art. 26 ust. 1 ustawy CIT i posiadaniu aktualnych certyfikatów rezydencji przedstawicieli, na spółce nie będzie ciążył obowiązek pobrania zryczałtowanego podatku dochodowego na podstawie art. 7 ust. 1 polsko-rumuńskiej UPO, co oznacza, że przychody przedstawicieli będą opodatkowane wyłącznie w Rumunii.

Zasady zaliczania do kosztów uzyskania przychodów zaliczkowo wypłaconego zysku. Przesłanki stosowania art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy CIT w przypadku współpracy z tureckim partnerem przy zakupie lub sprzedaży towarów, interpretacja indywidualna DKIS z 29 grudnia 2021 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.553.2021.2.BG

Przekazanie zysku związanego ze wspólnym przeprowadzeniem transakcji na terenie Turcji i Polski niewątpliwie służyło osiągnięciu przez spółkę przychodów podatkowych, a więc co do zasady stanowi koszt uzyskania przychodów. Ze względu na brak możliwości bezpośredniego przyporządkowania ww. kosztów do uzyskanych przychodów należy uznać je za koszty pośrednie jako związane z działalnością gospodarczą spółki, które są potrącalne w dacie ich poniesienia zgodnie z dyspozycją art. 15 ust. 4d ustawy CIT.

Natomiast nie można uznać za słuszne stanowiska odnoszącego się do możliwości rozpoznania kosztu uzyskania przychodu z tytułu kwoty przekazanego (wypłaconego) partnerowi tureckiemu zysku w związku z otrzymaniem faktur zaliczkowych od partnera tureckiego.

Zaliczka co do zasady jest kwotą wpłacaną na poczet przyszłych zobowiązań, zatem stanowi jedynie część ceny należnego świadczenia. W razie należytego wykonania umowy, zaliczka podlega zaliczeniu na poczet należnego świadczenia. Z uwagi na fakt, iż zaliczka nie ma charakteru definitywnego, jej zapłata nie daje podstawy do uznania takiego wydatku za koszt uzyskania przychodów. Wartość wpłaconej zaliczki może być zaliczona do kosztów podatkowych dopiero po wykonaniu należnego świadczenia oraz wykazaniu związku pomiędzy poczynionym wydatkiem a przychodem podatkowym, a także pod warunkiem odpowiedniego udokumentowania wykonania takiego świadczenia.

Z wniosku nie wynika, aby partner turecki podejmował na rzecz spółki, jakiegokolwiek czynności o charakterze doradczym, w zakresie przetwarzania danych, badania rynku oraz usług reklamy. Partner turecki będzie pośredniczył przy wyszukiwaniu kontrahentów dla spółki. Umowa będzie zawarta pomiędzy pozyskanym klientem a spółką. Zatem, usługi świadczone przez partnera tureckiego, nie są usługami wymienionymi w art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy 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