



PACZUSKI  
TAUDUL

# PRZEKRÓJ PODATKOWY

11.07.2022 r.



# KOMENTARZE EKSPERTÓW WS. NAJWAŻNIEJSZYCH WYROKÓW/ INTERPRETACJI

---

## SPIS TREŚCI

---

**Podział działki na mniejsze i ich sprzedaż nie kreuje obowiązków na gruncie VAT,**  
wyrok WSA w Gdańsku z 5 lipca 2022 r., sygn. I SA/Gd 76/22 3

**Wniesienie wkładu na kapitał spółki zagranicznej nie stanowi transakcji kontrolo-  
wanej,** interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 4 lipca 2022 r.,  
sygn. 0111-KDIB1-1.4010.208.2022.1.MF 4

**Podział działki na mniejsze i ich sprzedaż nie kreuje obowiązków na gruncie VAT, wyrok WSA w Gdańsku z 5 lipca 2022 r., sygn. I SA/Gd 76/22**

5 lipca 2022 r. zapadł wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku (sygn. I SA/Gd 76/22), w którym w ustnych motywach stwierdzono, że działania osoby fizycznej polegające na podziale działki gruntu zakupionej kilkanaście lat temu i następnie podzielonej na mniejsze w celu sprzedaży, nie mogą być traktowane jako sprzedaż realizowana w ramach działalności gospodarczej podlegającej VAT. W efekcie dostawa takich działek nie będzie podlegała VAT.

Omawiane orzeczenie WSA w Gdańsku zapadło na tle sporu interpretacyjnego podatnika z organami podatkowymi. Podatnik wystąpił z wnioskiem o interpretację, w której wskazał, iż prowadzi działalność gospodarczą i jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny. W 2007 r. podatnik zakupił działkę o wielkości ok. 1ha. w celu budowy domu jednorodzinnego, a następnie działkę uzbroił w media. Niemniej, budowa nie została zrealizowana ze względu na zmianę okoliczności życiowych podatnika.

W 2019 r. podatnik podjął decyzję o sprzedaży przedmiotowej działki. Przez wiele miesięcy, mimo wystawienia działki na sprzedaż brak było jakiegokolwiek zainteresowania, prawdopodobnie ze względu na wielkość działki. Z tego powodu podatnik zdecydował się na podzielenie działki na osiem mniejszych i wystawieniu na sprzedaż. W pierwszej połowie 2021 r. podatnik podpisał dwie umowy przedwstępne na sprzedaż dwóch działek powstałych w wyniku podziału. Przy czym w stosunku do obu działek zobowiązał się do uzyskania decyzji w sprawie rozbudowy sieci wodociągowej i przyłączenia do sieci energetycznej.

W tak przedstawionym stanie faktycznym, wnioskodawca zwrócił się o ustalenie, czy sprzedaż działek będzie podlegała VAT. Zdaniem podatnika, sprzedaż nie powinna podlegać VAT bowiem jest to zwykłe wykonywanie prawa własności.

Z takim poglądem nie zgodził się DKIS, w efekcie czego wydał negatywną interpretację (sygn. 0114-KDIP4-2.4012.644.2021.2.MZA), w której uznał, iż działania podatnika związane ze sprzedażą działek będą wpisywać się w działalność gospodarczą podlegającą VAT. W ocenie organu, wnioskodawca podejmował działania podobne do tych, jakie wykonują podmioty zajmujące się profesjonalnie

obrotem nieruchomościami, o których mowa w orzecznictwie Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie C-180 i 181/10 (Słaby, Kuć i Jeziorska-Kuć).

**Komentarz eksperta**

Temat sprzedaży nieruchomości przez osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą podlegającą VAT jest tematem kontrowersyjnym, bowiem brak jest w tym zakresie jednolitych kryteriów, którymi można się kierować, aby ustalić czy dana sprzedaż podlega VAT, czy też nie. W tym zakresie z pomocą przychodzi nam orzecznictwo TSUE, jak również orzecznictwo krajowych sądów administracyjnych.

Niemniej, jak pokazuje praktyka w odniesieniu do omawianego wyroku, to samo orzeczenie TSUE w sprawie C-180 i 181/10 można wykorzystać w zależności od strony po której stoi się w danym sporze. Z jednej strony podatnik zasadnie twierdził, że podjęte działania, tj. podział działki na mniejszą w celu łatwiejszej sprzedaży oraz wystawienie ogłoszenia na portalu ogłoszeniowym są standardowymi działaniami, które nie świadczą o profesjonalnym obrocie nieruchomościami.

Z drugiej strony rację można również przyznać organowi podatkowemu, który uznał, że wystąpienie o decyzję w sprawie rozbudowy sieci wodociągowej oraz przyłączenie do sieci energetycznej są działaniami mającymi uatrakcyjnić sprzedawane działki i przez to wskazują na wyspecjalizowaną aktywność podatnika noszącą cechy działalności gospodarczej podlegającej VAT.

Jednakże, WSA w Gdańsku słusznie zwrócił uwagę, iż organy podatkowe powinny wziąć pod uwagę okoliczność, iż zakup działki nastąpił kilkanaście lat wcześniej niż podejmowane działania związane z uzbrojeniem działki w media. Ponadto, podatnik podjął próbę sprzedaży całej działki, która okazała się nieudana i dopiero w następnym kroku zdecydował się na podział działki. Równocześnie podział działki nie zmierzał bezpośrednio do osiągnięcia wyższego zysku z tytułu sprzedaży.

Dlatego, w mojej ocenie wydane orzeczenie powinno być wskazówką dla wszystkich rozważających sprzedaż nieruchomości, jakie czynniki należy wziąć pod uwagę

przy ocenie, czy dana transakcja wiąże się z obowiązkami na gruncie VAT, a mianowicie: ile czasu upływa od zakupu nieruchomości do jej sprzedaży, czy nieruchomość jest dzielona i w jakim celu, w jaki sposób dokonywana jest sprzedaż (ogłoszenie, czy też podejmowana są działania na szerszą skalę np. tworzona jest strona internetowa, reklamy w prasie/mediach społecznościowych itp.), czy są realizowane działania zmierzające do uatrakcyjnienia nieruchomości i w jakiej skali. Katalog ww. okoliczności nie jest oczywiście zamknięty i każdą sprawę należy badać indywidualnie, natomiast tezy sformułowane w omawianym rozstrzygnięciu należy uznać za spójne i oddające sedno sprawy.



**SZYMON RAUT**  
DORADCA PODATKOWY

### **Wniesienie wkładu na kapitał spółki zagranicznej nie stanowi transakcji kontrolowanej, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 4 lipca 2022 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.208.2022.1.MF**

Wniesienie wpłat przez podmiot powiązany na kapitał zapasowy zagranicznej spółki zależnej dokonanej na gruncie niemieckich przepisów prawa handlowego nie stanowi transakcji kontrolowanej.

W omawianej interpretacji indywidualnej wnioskodawca jest podmiotem dominującym w podatkowej grupie kapitałowej (PGK) oraz posiada udziały w innych spółkach (nienależących do PGK), w tym m.in. spółce kapitałowej prawa niemieckiego (dalej: **Wnioskodawca/Spółka**). Z racji, że spółka niemiecka posiada zobowiązania wobec zewnętrznych kontrahentów, Wnioskodawca postanowił dokapitalizować zagraniczną spółkę poprzez wniesienie wpłat na kapitał zapasowy zgodnie z niemieckimi przepisami prawa handlowego.

Wobec czego Spółka zadała Dyrektorowi KIS pytanie czy transakcja polegająca na wniesieniu wpłat przez Wnioskodawcę na kapitał zapasowy zagranicznej spółki, dokonana na gruncie niemieckich przepisów prawa handlowego, spełnia definicji transakcji kontrolowanej określonej w art. 11a ust. 1 pkt 6 Ustawy CIT.

Zdaniem Spółki, **transakcja polegająca na wniesieniu wpłat przez Wnioskodawcę na kapitał zapasowy zagranicznej spółki, dokonana na gruncie niemieckich przepisów prawa handlowego, nie spełnia definicji transakcji kontrolowanej.**

W uzasadnieniu Wnioskodawca dokonał odpowiedniej egzegezy dotyczącej konstrukcji prawnej dokapitalizowania spółek kapitałowych na gruncie przepisów prawnych obydwu krajów, tj. Polski i Niemiec. Jak podniósł Wnioskodawca we wniosku niemieckie przepisy prawa handlowego w porównywalny sposób do polskich regulacji zawartych w Kodeksie Spółek Handlowych (KSH) umożliwiają dokapitalizowanie spółki poprzez wniesienie wpłat/dopłat na kapitał przez wspólników.

W powyższym kontekście Spółka przywołała interpretację ogólną Ministra Finansów (MF)<sup>1</sup>, w której to wskazane zostało, iż transakcja podlegająca przepisom KSH polegająca na wniesieniu dopłat na kapitał nie stanowi transakcji kontrolowanej. Zgodnie bowiem z wykładania przedstawioną przez MF dopłata na kapitał nie wiąże się z wzajemnością świadczenia po stronie podmiotu otrzymującego dopłatę. Co więcej spółka nie posiada wpływu na wysokość dopłat dokonywanych przez wspólników, gdyż ta co do zasady określona jest umowie spółki.

Tym samym dopłata na kapitał nie zawiera jednej z podstawowej cech transakcji kontrolowanej, a mianowicie gospodarczego charakteru. Co za tym idzie dla tego typu transakcji nie wystąpi obowiązek przygotowania dokumentacji cen transferowych.

Dyrektor KIS uznał **stanowisko Wnioskodawcy za prawidłowe**. Jednocześnie organ odstąpił od pisemnego uzasadnienia swojej decyzji.

#### **Komentarz eksperta**

Omawiane rozstrzygnięcie stanowi pokłosie wydanej pod koniec ubiegłego roku interpretacji ogólnej wskazującej na rodzaje transakcji, które z racji braku gospodarczego charakteru nie stanowią transakcji kontrolowanej. Za takie uznano m.in. zdarzenia o charakterze kapitałowym (wypłata dywidendy/zysku przez spółkę niebędącą osobą prawną oraz dopłata na kapitał dokonywana przez wspólników).

1. z dnia 29 grudnia 2021 r. nr. DCT1.8203.4.2020

Transakcja w swej naturze to czynność, która wymaga wzajemności działań obu stron podjętych w celu wymiany określonych świadczeń. Pozbawienie tych immanentnych cech powoduje, że dane zdarzenie należy odczytywać raczej jako jednostronna czynność, a nie transakcja. Tym samym zasadne jest podejście MF poparte przedmiotową interpretacją, które dopłat na kapitał, niezależnie od jurysdykcji prawnej, nie uznaje za transakcję kontrolowaną.

Należy jednak zaznaczyć, że z uwagi na bardzo kontrowersyjne argumenty, jakimi posłużył się Minister Finansów w uzasadnieniu do interpretacji ogólnej wyłączającej część zdarzeń z obowiązków dokumentacyjnych (m.in. argument o dokonywaniu czynności opartych na KSH jako okoliczność wyłączająca obowiązek dokumentacyjny <można wyobrazić sobie szereg działań o nierynkowym charakterze realizowanych w oparciu o przepisy tego kodeksu> czy braku wpływu wspólników na wysokość dopłat, co stoi w oczywistej sprzeczności z realiami rynkowymi), nie każda transakcja kapitałowa będzie

spełniała warunki zwolnienia jej z obowiązków w zakresie cen transferowych na podstawie przywołanej interpretacji ogólnej. W naszej ocenie, na zasadzie ostrożności, należy stosować je jedynie do tych zdarzeń, które zostały wprost wymienione w tej interpretacji. Oznacza to, iż pomimo zbliżonego charakteru, działania związane z podniesieniem/obniżeniem kapitału zakładowego przez wspólników, połączeniami/podziałami spółek czy umorzeniami udziałów nie powinny być wyłączone z katalogu transakcji kontrolowanych przynajmniej do momentu uzyskania interpretacji indywidualnej, która potwierdzałaby prawo do takiego zwolnienia.



**ANNA JAWORSKA**  
DORADCA PODATKOWY

**ŁUKASZ KOMOROWSKI**  
STARSZY KONSULTANT



# WYBÓR ORZECZEŃ SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH ORAZ TSUE:

## SPIS TREŚCI

<b>Brak zastosowania stawki 0% do oprzyrządowania, w oparciu o które wytwarzane są towary będące przedmiotem WDT, gdy oprzyrządowanie nie opuszcza terytorium Polski,</b> wyrok NSA z 29 czerwca 2022 r., sygn. I FSK 164/19	7
<b>Brak możliwości stosowania art. 12 ust. 3c ustawy CIT do świadczonych przez spółkę w ramach umowy o skład konsygnacyjny dostaw części, rozliczanych w okresach rozliczeniowych,</b> wyrok NSA z 29 czerwca 2022 r., sygn. II FSK 2910/19	7
<b>Strata w rozumieniu art. 15 ust. 1h pkt 2 ustawy CIT ze zbycia funduszowi sekurytyzacyjnemu wierzytelności przedawnionych nie jest kosztem uzyskania przychodów,</b> wyrok NSA z 29 czerwca 2022 r., sygn. II FSK 2831/19	7
<b>Kwestia ustalenia momentu powstania obowiązku podatkowego z tytułu wpłaconego wadium w ramach przetargu dotyczącego sprzedaży nieruchomości,</b> wyrok WSA w Gliwicach z 29 czerwca 2022 r., sygn. I SA/GL 139/22	7
<b>Cesja umów deweloperskich (umów przedwstępnych) na nabycie lokali mieszkalnych stanowi dostawę towarów w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy VAT,</b> wyrok WSA w Bydgoszczy z 29 czerwca 2022 r., sygn. I SA/BD 243/22	8
<b>Skutki podatkowe w PIT zmniejszenia udziału kapitałowego w spółce komandytowej w drodze kompensaty z pożyczką udzieloną przez spółkę,</b> wyrok WSA w Gliwicach z 29 czerwca 2022 r., sygn. I SA/GL 364/22	8

**Brak zastosowania stawki 0% do oprzyrządowania, w oparciu o które wytwarzane są towary będące przedmiotem WDT, gdy oprzyrządowanie nie opuszcza terytorium Polski, wyrok NSA z 29 czerwca 2022 r., sygn. I FSK 164/19**

Spółka nie ma prawa zastosować stawki 0% VAT do dostawy oprzyrządowania na rzecz kontrahenta, dla którego w oparciu o to oprzyrządowanie wytwarzane są wyroby, które dostarczane są na terytorium kraju UE, podczas gdy oprzyrządowanie nie opuszcza terytorium Polski. W przedstawionym stanie faktycznym nie zostałyby bowiem spełnione warunki formalne, uregulowane w art. 42 ust 1 pkt 2 ustawy VAT, których spełnienie pozwala na objęcie dostawy oprzyrządowania stawką 0% jako dostawy wewnątrzspółkowej.

**Brak możliwości stosowania art. 12 ust. 3c ustawy CIT do świadczonych przez spółkę w ramach umowy o skład konsygnacyjny dostaw części, rozliczanych w okresach rozliczeniowych, wyrok NSA z 29 czerwca 2022 r., sygn. II FSK 2910/19**

Nie można zgodzić się ze stanowiskiem, że świadczone przez spółkę w ramach umowy o skład konsygnacyjny dostawy, rozliczane w okresach rozliczeniowych, należy na gruncie ustawy CIT uznać za usługi rozliczane w okresach rozliczeniowych, a co za tym idzie, dla określenia daty powstania przychodu zastosować art. 12 ust. 3c ustawy CIT. Podkreślić należy, że pomimo tego, że pojęcie usług nie zostało zdefiniowane w przepisach ustawy CIT, to na gruncie tej ustawy mamy do czynienia z pojęciem „rzeczy”. Pojęcie „rzeczy”, o którym mowa w art. 12 ust. 3a ustawy CIT, na gruncie art. 45 kodeksu cywilnego należy utożsamiać z pojęciem towaru. W niektórych sytuacjach to pojęcie towaru może mieć znaczenie szersze, ale jednak „rzeczą” niewątpliwie są części, które będą przedmiotem dostawy, a nie usługą. W tym kontekście argumentacja spółki odnosząca się do wyników wykładni systemowej zewnętrznej, dotyczących usługi rozumianej

szeroko jako czynności wykonywanych na rzecz ogółu społeczeństwa (według zasad metodycznych PKWiU 2008), jest nieuprawniona.

**Strata w rozumieniu art. 15 ust. 1h pkt 2 ustawy CIT ze zbycia funduszowi sekurytyzacyjnemu wierzytelności przedawnionych nie jest kosztem uzyskania przychodów, wyrok NSA z 29 czerwca 2022 r., sygn. II FSK 2831/19**

Skoro w art. 16 ust. 1 pkt 20 ustawy CIT wskazano, że wierzytelności przedawnione nie mogą stanowić kosztu uzyskania przychodu, to logiczną konsekwencją tego zapisu jest brak możliwości zaliczenia tych wierzytelności do kosztów podatkowych na podstawie innego przepisu, tj. art. 15 ust. 1h pkt 2 ustawy CIT. Zatem straty z tytułu odpłatnego zbycia wierzytelności, o których mowa w art. 15 ust. 1h pkt 2 ustawy CIT, aby mogły być uznane za koszt uzyskania przychodów nie mogą dotyczyć wierzytelności przedawnionych, co wynika z art. 16 ust. 1 pkt 20 ustawy CIT.

**Kwestia ustalenia momentu powstania obowiązku podatkowego z tytułu wpłaconego wadium w ramach przetargu dotyczącego sprzedaży nieruchomości, wyrok WSA w Gliwicach z 29 czerwca 2022 r., sygn. I SA/GL 139/22**

Jeżeli wadium pieniężne oferenta, którego oferta została przyjęta, zostanie zarachowane na poczet ceny nabycia, na co wybrany nabywca, poprzez przystąpienie do przetargu, wyraża zgodę, to niewątpliwie w tym momencie następuje zapłata części ceny za dostawę towaru lub świadczenie usługi będących przedmiotem przetargu. Tym samym, stwierdzić należy, że wybór w przetargu nabywcy stanowi jednoznaczne określenie dostawy towaru pod względem podmiotowo-przedmiotowym, a gdy towarzyszy mu zaliczenie wadium na poczet ceny nabycia, oznacza uiszczenie części ceny przed wykonaniem dostawy towaru – stosownie do art. 19a ust. 8 ustawy VAT – rodzi w podatku od towarów i usług powstanie obowiązku podatkowego z tego tytułu.

**Cesja umów deweloperskich (umów przedwstępnych) na nabycie lokali mieszkalnych stanowi dostawę towarów w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy VAT, wyrok WSA w Bydgoszczy z 29 czerwca 2022 r., sygn. I SA/BD 243/22**

Jeśli czynność przewidziana w umowie przedwstępnej może być finalnie zakwalifikowana jako dostawa, to również cesja praw i obowiązków wynikających z umowy przedwstępnej powinna być kwalifikowana w ten sam sposób, umowa przedwstępna i cesja dotyczą bowiem tej samej czynności, tj. dostawy nieruchomości.

**Skutki podatkowe w PIT zmniejszenia udziału kapitałowego w spółce komandytowej w drodze kompensaty z pożyczką udzieloną przez spółkę, wyrok WSA w Gliwicach z 29 czerwca 2022 r., sygn. I SA/GL 364/22**

Nie do zaakceptowania w analizowanej sprawie jest przyjęcie przez organ wnioskowania *per analogiam*, polegającego na stosowaniu zasad dotyczących wystąpienia wspólnika ze spółki do sytuacji zmniejszenia udziału. W art. 13 ust. 2 ustawy z dnia 28 listopada 2020 r.

o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw ustawodawca posłużył się pojęciem umorzenia udziału oraz wystąpienia ze spółki. Mając na uwadze uregulowania kodeksu spółek handlowych dotyczące spółki komandytowej przepisy te nie przewidują umorzenia udziału w przypadku zmniejszenia udziałów, nie ma również mowy w analizowanym stanie faktycznym o wystąpieniu wspólnika ze spółki.

W przypadku zmniejszenia udziału kapitałowego w spółce komandytowej stosuje się zasady dotyczące spółki jawnej i nie jest to zmniejszenie udziału kapitałowego traktowane jak umorzenie udziałów w spółce kapitałowej, stąd ten przepis przejściowy nie ma w sprawie zastosowania. W konsekwencji rację ma podatnik, że koszty uzyskania przychodu z tytułu zmniejszenia udziału w spółce należy określić zgodnie z art. 22 ust. 1f pkt 2 ustawy PIT w takiej proporcji, w jakiej obniżona część udziału kapitałowego w spółce pozostaje do całkowitej wartości tego udziału określonej bezpośrednio przed takim obniżeniem.



# WYBÓR INTERPRETACJI PODATKOWYCH

## SPIS TREŚCI

<b>Kwestia rozliczenia przychodów i kosztów związanych z eksportem/importem energii wynikającej z odchyłki częstotliwości oraz energii nieplanowej</b> , interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 23 czerwca 2022 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.181.2022.1.AW	10
<b>Brak opodatkowania podatkiem u źródła wynagrodzenia na rzecz spółki brytyjskiej z tytułu umowy o korzystanie z oprogramowania umożliwiającego użytkowanie internetowej platformy w ramach systemu handlu elektronicznego</b> , interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 24 czerwca 2022 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.196.2022.2.BJ	10
<b>Kwestia powstania w Polsce zakładu spółki szwedzkiej w związku z działalnością zespołu sprzedażowego</b> , interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 27 czerwca 2022 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.186.2022.4.BD	11
<b>Opodatkowanie usług o charakterze widowiskowym nabywanych przez fundację w świetle przepisów ustawy CIT oraz polsko-izraelskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania</b> , interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 23 czerwca 2022 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.204.2022.1.EJ	12
<b>Skutki podatkowe w VAT udziału przez spółkę w strukturze cash pooling</b> , interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 24 czerwca 2022 r., sygn. 0111-KDIB3-1.4012.287.2022.2.WN	13
<b>Ustalenie czy wynagrodzenia na rzecz wspólników za comiesięczne świadczenia w postaci najmu budynku przychodni lekarskiej oraz usług świadczonych na rzecz NZOZ będą stanowiły ukryte zyski w rozumieniu art. 28m ust. 1 pkt 2, ust. 3 i ust. 4 ustawy CIT</b> , interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 27 czerwca 2022 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.168.2022.2.BS	14

**Kwestia rozliczenia przychodów i kosztów związanych z eksportem/importem energii wynikającej z odchyłki częstotliwości oraz energii nieplanowej, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 23 czerwca 2022 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.181.2022.1.AW**

1) Datą powstania dla spółki przychodu podatkowego z tytułu eksportu energii wynikającej z odchyłki częstotliwości oraz energii nieplanowej po cenie dodatniej w ramach rozliczeń na F. (proces finansowych rozliczeń energii nieplanowej, energii rampy oraz energii wynikającej z odchyłki częstotliwości w obszarze synchronicznym Europy Kontynentalnej), jest i będzie ostatni dzień przyjętego okresu rozliczeniowego (tj. miesiąca) zgodnie z art. 12 ust. 3c i ust. 3d ustawy CIT.

2) Datą powstania dla spółki przychodu podatkowego z tytułu importu energii wynikającej z odchyłki częstotliwości oraz energii nieplanowej po cenie ujemnej w ramach rozliczeń na F., tj. świadczenia przez spółkę usługi przejścia takiej energii elektrycznej, jest i będzie ostatni dzień przyjętego okresu rozliczeniowego (tj. miesiąca) zgodnie z art. 12 ust. 3c ustawy CIT.

3) Wydatki spółki związane z eksportem energii wynikającej z odchyłki częstotliwości oraz energii nieplanowej po cenie ujemnej w ramach rozliczeń na F., tj. z zakupem usług odbioru takiej energii elektrycznej stanowią i będą stanowić inne niż bezpośrednie koszty uzyskania przychodów, które powinny być potrącane dla celów podatkowych w dacie ich poniesienia zgodnie z art. 15 ust. 4d ustawy CIT.

4) Przepływ energii rampy w ramach niezamierzonej wymiany energii, dla którego - uwzględniając jego specyfikę i tymczasowość - dla celów rozliczeń FSKAR przyjęto z góry, iż cena takiej energii będzie zawsze wynosić zero, jest i będzie neutralny podatkowo dla spółki z perspektywy rozliczeń w zakresie podatku CIT, tj. w szczególności nie powstaje i nie będzie powstawał dla spółki przychód podatkowy na podstawie art. 12 oraz art. 14 ustawy CIT w związku z tymczasowym eksportem energii rampy, oraz tymczasowy import energii rampy nie stanowi i nie będzie stanowić dla spółki przychodu podatkowego z tytułu otrzymania

nieodpłatnego świadczenia na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy CIT.

**Brak opodatkowania podatkiem u źródła wynagrodzenia na rzecz spółki brytyjskiej z tytułu umowy o korzystanie z oprogramowania umożliwiającego użytkowanie internetowej platformy w ramach systemu handlu elektronicznego, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 24 czerwca 2022 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.196.2022.2.BJ**

Opłaty (wynagrodzenie spółki na rzecz spółki brytyjskiej z tytułu umowy o korzystanie przez spółkę z oprogramowania umożliwiającego użytkowanie internetowej platformy w ramach systemu handlu elektronicznego), jako płatności z tytułu licencji typu end-user nie są objęte zakresem należności licencyjnych w rozumieniu polsko-brytyjskiej UPO. W konsekwencji, stanowią one tzw. zyski przedsiębiorstw określone w art. 7 ww. UPO. Spółka nabędzie wąski zakres uprawnień do oprogramowania, umożliwiający korzystanie z oprogramowania na własny użytek. W szczególności, spółka nie będzie uprawniona do modyfikowania, kopiowania i rozpowszechniania oprogramowania. Licencja, bez praw do dalszej jej odsprzedaży, będzie zatem licencją końcowego użytkownika (end-user).

Biorąc pod uwagę powyższe, regulowanie opłat, jako płatności za korzystanie z oprogramowania na własny użytek na zasadzie licencji end-user nie będzie rodziło obowiązku w zakresie podatku u źródła. Opłaty nie mieszczą się również w katalogu wskazanym w art. 21 ust. 1 ustawy CIT. W przypadku spółki, oprogramowanie będzie mogło być udostępnione podwykonawcom wyłącznie w celu działania na rzecz spółki, co nie wyklucza uznania, że nabyta licencja będzie umożliwiała spółce korzystanie z oprogramowania na własny użytek (licencja end-user). Spółka w ramach licencji nie będzie bowiem uprawniona do rozpowszechniania oprogramowania. Zatem spółka nie będzie zobowiązana do pobrania podatku u źródła w związku z dokonywaniem płatności na rzecz nierezydenta z tytułu nabycia licencji do oprogramowania komputerowego mającej charakter licencji użytkownika końcowego (tzw. end-user) stosownie do art. 26 ust. 1 ustawy CIT.

**Kwestia powstania w Polsce zakładu spółki szwedzkiej w związku z działalnością zespołu sprzedażowego, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 27 czerwca 2022 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.186.2022.4.BD**

Spółka szwedzka prowadzi działalność w zakresie sprzedaży wiodącym reklamodawcom rozwiązań w zakresie efektywności kampanii wideo prowadzonych na platformie. Dodatkowo, jednym z działów spółki jest zespół sprzedaży obejmujący osoby odpowiedzialne za utrzymywanie długoterminowych kontaktów z klientami, realizujące plany sprzedażowe. Z kolei, działalność konsultantów w ramach lokalnych zespołów sprzedaży polega głównie na zarządzaniu i monitorowaniu relacji z klientami na poszczególnych rynkach. Konsultanci działają jako agenci sprzedaży, którzy mogą oferować usługi spółki klientom na polskim rynku. Wobec takiego profilu działalności spółki, należy stwierdzić, że zarówno działalność konsultantów wykonujących czynności w Polsce, jak i działalność spółki sprowadzają się w istocie do pośrednictwa w zakresie sprzedaży rozwiązań oferowanych przez spółkę. W takiej sytuacji nie można przyjąć, że działalność konsultantów (lokalnych zespołów sprzedaży) jest działalnością pomocniczą w stosunku do działalności prowadzonej przez spółkę. Spółka na podstawie umowy na czas nieokreślony zamierza zatrudnić konsultantów na okres przekraczający 6 miesięcy. Do obowiązków konsultantów zatrudnionych na stanowisku agentów sprzedaży będzie należało aktywne uczestnictwo w poszukiwaniu klientów dla spółki, tym samym podmioty te będą aktywnie uczestniczyły w nawiązywaniu kontaktów z nowymi klientami, w tym zawieraniu umów z klientami. Ponadto, konsultanci będą zobowiązani do podtrzymywania istniejących relacji z klientami spółki, w tym organizowania spotkań i utrzymywania z nimi ciągłych kontaktów.

Powyższe jednoznacznie wskazuje, że konsultanci będą odgrywali kluczową rolę przy do-

prowadzaniu do zawarcia umów, które będą jedynie formalnie zawierane przez spółkę. Tym samym należy uznać, że art. 5 ust. 5 polsko-szwedzkiej UPO znajdzie zastosowanie w rozpatrywanej sprawie, bowiem konsultanci zatrudnieni na stanowisku agentów sprzedaży będą podmiotami, które będą działać w imieniu przedsiębiorstwa oraz zwyczajowo wykonywać pełnomocnictwo do zawierania umów w Umawiającym się Państwie w imieniu spółki w rozumieniu tego artykułu. Na potwierdzenie powyższego wskazuje również metodologia wyliczenia wynagrodzenia należnego zatrudnionym przedstawicielom. Sposób wyliczenia wynagrodzenia należnego konsultantom nie może świadczyć o ich niezależności. Uzależnienie wynagrodzenia od wielkości sprzedaży świadczy o zależności występującej pomiędzy zakresem obowiązków wykonywanych przez konsultantów oraz ilością dokonywanych transakcji, co w konsekwencji wpłynie na wysokość przysługującego konsultantom wynagrodzenia. Należy zatem uznać, że podmioty zatrudnione na stanowisku agentów sprzedaży będą zależnymi przedstawicielami spółki szwedzkiej w rozumieniu art. 5 ust. 5 ww. UPO. W tej sytuacji działalność zależnych przedstawicieli powinna być uznana za tworząca „zakład” w świetle polsko-szwedzkiej UPO. Uzyskanie przez spółkę dochodów w Polsce za pośrednictwem zakładu prowadzi do powstania źródła przychodów, które powinny być opodatkowane w Polsce. W przedmiotowej sprawie mamy do czynienia zarówno z powstaniem stałej placówki jak również z przedstawicielem zależnym, o jakim mowa w art. 5 ust. 5 ww. UPO. Spełnienie przesłanek z ust. 1-4 (stała placówka) i ust. 5 (zależny przedstawiciel) wywołuje ten sam skutek, tj. powstanie zakładu w państwie, w którym znajduje się stała placówka albo działa zależny przedstawiciel. Tym samym, spółka szwedzka będzie posiadała w Polsce zakład w rozumieniu art. 4a pkt 11 ustawy CIT w zw. z art. 5 polsko-szwedzkiej UPO i w konsekwencji dojdzie do powstania obowiązku podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych po stronie spółki.

**Opodatkowanie usług o charakterze widowiskowym nabywanych przez fundację w świetle przepisów ustawy CIT oraz polsko-izraelskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 23 czerwca 2022 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.204.2022.1.EJ**

1) Kontrahent będzie realizował dla fundacji prezentację wygłoszoną przez speakera, w której towarzyszyć będzie publiczność. Ponadto, po przedstawionej i omówionej prezentacji przez speakera możliwa jest dyskusja oraz sesja pytań i odpowiedzi. Biorąc powyższe pod uwagę stwierdzić należy, że w przedmiotowej sprawie nabywane przez fundację usługi polegające na wygłaszanych wykładach/prezentacji przez speakera z udziałem publiczności, są usługami o charakterze widowiskowym, które zostały wymienione w art. 21 ust. 1 pkt 2 ustawy CIT.

2) W ramach realizacji umowy z kontrahentem nie jest wykluczone przekazanie przez kontrahenta określonych praw autorskich. Wobec powyższego należy stwierdzić, że w omawianej sprawie zastosowanie znajdzie także art. 21 ust. 1 pkt 1 ustawy CIT, w którym wprost wymieniono przychody z praw autorskich jako podlegające dyspozycji tego przepisu. Skoro zatem w sprawie dochodzi do przeniesienia praw autorskich, to należy uznać, że przychód, jaki fundacja wypłaca z tego tytułu jest objęty normą art. 21 ust. 1 pkt 1 ustawy CIT. Tym samym, z powyższego nie może wynikać wniosek sprowadzający się do twierdzenia, że fundacja nie będzie zobowiązana do pobrania zryczałtowanego podatku dochodowego z tytułu przeniesienia praw autorskich.

3) Fundacja będzie zobowiązana do poboru i odprowadzenia podatku „u źródła” od uiszczanych płatności z tytułu przeniesienia przez

kontrahenta praw autorskich oraz nabywania usług w zakresie działalności widowiskowej według stawki 20% wynikającej z treści art. 21 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy CIT.

4) W odniesieniu do opisanych we wniosku płatności, uiszczanych przez fundację z tytułu art. 21 ust. 1 ustawy CIT na rzecz kontrahenta niepobranie podatku zgodnie z polsko-izraelską umową o unikaniu podwójnego opodatkowania jest możliwe pod warunkiem udokumentowania siedziby podatnika dla celów podatkowych uzyskany od podatnika certyfikatem rezydencji podatkowej.

5) Odnosząc się z kolei do niepobrania podatku na podstawie polsko-izraelskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, pod warunkiem posiadania ważnego certyfikatu rezydencji kontrahenta wystawionego przez izraelski organ podatkowy w części dotyczącej przekazywania przez kontrahenta określonych praw autorskich, należy wskazać, że z art. 12 ust. 3 polsko-izraelskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania wprost wynika, że określenie „należności licencyjne” użyte w niniejszym artykule oznacza wszelkiego rodzaju należności uzyskiwane za użytkowanie lub prawo do użytkowania każdego prawa autorskiego do dzieła artystycznego.

Zatem, wynagrodzenie wypłacane na rzecz kontrahenta za przekazanie praw autorskich spełnia definicje należności licencyjnych zawartej w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania. Tym samym, wynagrodzenie wypłacane na rzecz kontrahenta za przekazywanie praw autorskich należy uznać za należności licencyjne. Prawo do opodatkowania tego przychodu będzie przysługiwać w Polsce w wysokości wskazanej w art. 12 ust. 2 lit. b umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w stawce 10% kwoty brutto należności licencyjnych.

**Skutki podatkowe w VAT udziału przez spółkę w strukturze cash pooling, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 24 czerwca 2022 r., sygn. 0111-KDIB3-1.4012.287.2022.2.WN**

1) Agent jako uczestnik systemu cash pooling nie będzie świadczyć usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy VAT na rzecz spółki. W przedmiotowej sprawie, w ramach umowy bank dokonywał będzie, na zlecenie uczestników systemu, rozliczeń pieniężnych z wykorzystaniem rachunków głównych. Uczestnicy nie będą zawierać osobnych umów z agentem, które regulowałyby jego obowiązki względem pozostałych uczestników. W ramach umowy cash pooling agent będzie zajmować się jedynie obsługą technicznych czynności dokonywanych w ramach cash pooling. Umowa cash pooling nie przewiduje wynagrodzenia dla agenta za wykonywanie tej funkcji. Zatem spółka nie będzie nabywać od tego podmiotu usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy VAT, a w konsekwencji spółka nie będzie zobowiązana do rozpoznawania, na gruncie VAT, importu usług na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy VAT.

2) Z uwagi na cechy charakterystyczne systemu cash pooling należy zauważyć, że w niniejszej sprawie, w roli usługodawcy występuje bank, który będzie obsługiwał umowę cash pooling. To bank wykonuje na rzecz spółki, jako uczestnika, szereg czynności składających się łącznie na jedną usługę w postaci kompleksowej usługi zarządzania płynnością finansową, czyli cash pooling. Natomiast uczestnictwo w strukturze cash pooling nie jest żadnym świadczeniem. Aby dana czynność była opodatkowana tym podatkiem musi być wykonana przez podmiot, któ-

ry w związku z jej wykonywaniem działa jako podatnik VAT. Spółka jako uczestnik systemu cash pooling nie będzie świadczyć usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy VAT, lecz będą jedynie wykonywać elementy pomocnicze, konieczne dla efektywnego wyświadczenia przez bank usługi kompleksowego zarządzania płynnością finansową. Zatem poza czynnościami właściwymi dla struktury cash pooling, system ten nie wymaga od spółki żadnego dodatkowego zaangażowania. Udział spółki w przedmiotowym systemie zarządzania środkami pieniężnymi na zasadach określonych w umowie cash pooling będzie miał, co do zasady, charakter bierny. Jak wynika z opisu sprawy spółka nie przewiduje realizacji innych transakcji, zawierania z innymi uczestnikami transakcji finansowych, świadczenia na ich rzecz jakichkolwiek usług, ani też pobierania z tego tytułu wynagrodzenia. Podejmowane przez spółkę czynności w ramach opisanej umowy nie będą również stanowiły nieodpłatnego świadczenia usług zrównanego z odpłatnym świadczeniem usług, o którym mowa w art. 8 ust. 2 ustawy VAT, gdyż treść wniosku nie wskazuje, by miały one służyć do celów innych niż działalność gospodarcza spółki.

Wobec powyższego należy stwierdzić, że spółka z tytułu wykonywania czynności w ramach umowy cash pooling, nie będzie działać w charakterze podatnika podatku VAT, w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy VAT. Zatem w świetle art. 5 ust. 1 ustawy VAT, czynności wykonywane przez spółkę w ramach umowy cash pooling, pozostają poza zakresem opodatkowania VAT. Spółka nie będzie świadczyć innym uczestnikom i nie będzie nabywać od innych uczestników usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy VAT, w związku z uczestnictwem w strukturze cash pooling.

**Ustalenie czy wynagrodzenia na rzecz wspólników za comiesięczne świadczenia w postaci najmu budynku przychodni lekarskiej oraz usług świadczonych na rzecz NZOZ będą stanowiły ukryte zyski w rozumieniu art. 28m ust. 1 pkt 2, ust. 3 i ust. 4 ustawy CIT, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 27 czerwca 2022 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.168.2022.2.BS**

Wypłata przez spółkę (NZOZ) wynagrodzenia na rzecz wspólników za comiesięczne świadczenia w postaci najmu budynku przychodni lekarskiej oraz usług świadczonych na rzecz spółki, nie będzie stanowiła dochodu z tytułu ukrytych zysków określonych w art. 28m ust. 3 ustawy CIT. Wynagrodzenie na rzecz wspólników (podmiotów powiązanych) zostanie ustalone na poziomie rynkowym, a charakter ponoszonych wydatków związany jest z przedmiotem działalności gospodarczej spółki w zakresie związanym z jej funkcjonowaniem, ponadto zakres usług w prowadzonej przez spółkę działalności nie jest taki sam, jak u wspólników w ramach prowadzonych przez nich działalności gospodarczych. Jednocześnie należy mieć na uwadze, że zdanie wstępne przepisu art. 28m ust. 3 ustawy CIT wskazuje na otwarty (a nie zamknięty) katalog świadczeń mogących prowadzić do powstania dochodu z tytułu ukrytych zysków. Dlatego ocena czy dochód z tytułu wskazanych we wniosku, a dokonywanych przez spółkę z podmiotami powiązanymi powyższej transakcji, spełnia warunki do uznania go za dochód z tytułu ukrytego zysku powinna zostać dodatkowo przeprowadzona w oparciu o przesłan-

ki wynikające ze zdania wstępnego przepisu art. 28m ust. 3 ustawy CIT. Jak z niego wynika dochód z tytułu ukrytego zysku nie obejmuje świadczeń, które nie są wykonane w związku z prawem do udziału w zysku, czyli świadczeń podjętych (wykonanych) bez jakiegokolwiek wpływu podmiotów powiązanych na działanie i decyzje spółki opodatkowanej ryczałtem, w zakresie ocenianego świadczenia.

W związku z powyższym stanowisko spółki, zgodnie z którym w przypadku wyboru przez nią opodatkowania w formie ryczałtu od dochodów spółek w rozumieniu ustawy CIT wymienione w opisie sprawy wynagrodzenia na rzecz wspólników za comiesięczne świadczenia w postaci najmu budynku przychodni lekarskiej oraz usług świadczonych na rzecz spółki nie będą podlegały opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek jako ukryte zyski w rozumieniu art. 28m ust. 1 pkt 2, ust. 3 i ust. 4 ustawy CIT, przy założeniu, że będą ekonomicznie uzasadnione i racjonalne, a ich wysokość będzie ustalana na warunkach, które przyjęłyby między sobą podmioty niepowiązane w rozumieniu ustawy jest prawidłowe z zastrzeżeniem, że wynagrodzenie na rzecz podmiotów powiązanych (tu: wspólników oraz spółki kapitałowej w której wspólnicy są udziałowcami) w istocie będzie odpowiadać wartości rynkowej, wypłacone na rzecz podmiotów powiązanych wynagrodzenie z tytułu świadczonych przez nich usług nie będzie w rzeczywistości służyło dokapitalizowaniu tych podmiotów, do zawarcia transakcji z podmiotami powiązanymi doszłoby niezależnie od istniejących powiązań między stronami transakcji a zawarcie wskazanych transakcji wynika z faktycznych potrzeb biznesowych spółki.



PACZUSKI  
TAUDUL

# KONTAKT



TOMASZ JANKOWSKI  
tel. +48 505 465 553  
tomasz.jankowski@ptpodatki.pl



MACIEJ GROCHULSKI  
tel. +48 501 012 085  
maciej.grochulski@ptpodatki.pl

## **WARSZAWA**

ul. Giełdowa 7/9, 01-211 Warszawa  
tel. 22 205 22 00, fax 22 205 22 01  
e-mail: biuro@ptpodatki.pl

## **KATOWICE**

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

## **LUBLIN**

Al. Racławickie 8, 20-037 Lublin  
tel. 519 407 698, fax 22 205 22 01  
e-mail: biuro@ptpodatki.pl