



PACZUSKI
TAUDUL

PRZEKRÓJ PODATKOWY

01.08.2022 r.



KOMENTARZE EKSPERTÓW WS. NAJWAŻNIEJSZYCH WYROKÓW/ INTERPRETACJI

SPIIS TREŚCI

Czy zbycie nieściągalnej wierzytelności za niższą cenę od jej wartości nominalnej pozbawia w całości sprzedawcę „ulgi na złe długi”?, wyrok WSA we Wrocławiu z 19 lipca 2022 r., sygn. akt I SA/Wr 270/21 3

Koszty uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości nabytej na podstawie umowy przewłaszczenia na zabezpieczenie, wyrok NSA z 19 lipca 2022 r., sygn. II FSK 1386/21 4

Czy zbycie nieściągalnej wierzytelności za niższą cenę od jej wartości nominalnej pozbawia w całości sprzedawcę „ulgi na złe długi”?, wyrok WSA we Wrocławiu z 19 lipca 2022 r., sygn. akt I SA/Wr 270/21

Przed tak postawionym pytaniem stanął WSA we Wrocławiu w sprawie ze skargi podatnika na interpretację indywidualną Dyrektora KIS (sygn. 0111-KDIB3-1.4012.736.2020.2.ICZ). Skarżąca spółka wykonywała usługi na rzecz dwóch podmiotów (dłużników), którzy nie zapłacili należności na jej rzecz.

W stosunku do nieściągalnych wierzytelności spółka skorzystała z ulgi na złe długi w podatku VAT. Jednakże, z racji braku możliwości ich odzyskania spółka uznała, że korzystniej będzie zbyć wierzytelności w całości.

W związku z powyższym spółka zapytała Dyrektora KIS, czy jest uprawniona do zwiększenia podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego w rozliczeniu za okres, w którym należności zostały zbyte z uwzględnieniem proporcji, w jakiej otrzymane z tytułu sprzedaży kwoty mają się do kwot dokonanych korekt w ramach ulgi na złe długi.

Spółka stanęła na stanowisku, że przy dokonywaniu korekty powinna uwzględnić proporcję kwoty otrzymanej ze sprzedaży wierzytelności do kwoty całej należności. Spółka wskazała, iż na podstawie literalnego brzmienia nie można uwzględniać takiej proporcji w przypadku zbycia wierzytelności, gdyż art. 89a ust. 4 zd. 2 ustawy VAT wskazuje na proporcjonalne korekty jedynie co do wierzytelności uregulowanych częściowo (pomija w treści wierzytelności zbyte). Niemniej jednak, taka wykładnia jest niedopuszczalna w świetle podstawowych zasad podatku VAT, tj. zasady proporcjonalności i neutralności podatku VAT. W szczególności w świetle tego, że pozyskane w wyniku cesji wierzytelności kwoty pozostają najczęściej w dużej dysproporcji w stosunku do nominalnej kwoty zbywanej wierzytelności.

Dyrektor KIS uznał stanowisko spółki za nieprawidłowe i orzekł, że bez znaczenia pozostaje fakt czy wierzytelność została zbyta po wartości nominalnej, czy też niższej. Po cesji wierzytelności spółka nie posiada już wierzytelności, o której mowa w art. 89a ust. 1 ustawy VAT, a zatem przestała mieć do nich zastosowanie instytucja ulgi na złe długi. W tej sytuacji, powstaje obowiązek złożenia stosownej korekty polegającej na zwiększeniu podstawy opodatkowania i kwoty podatku należnego w pełnej wysokości dokonanej wcześniej korekty.

Spółka wniosła skargę na powyższą interpretację do WSA we Wrocławiu. Sąd przychylił się do stanowiska spółki i wskazał, że mimo niekorzystnego literalnego brzmienia przepisów, to wykładnię dotyczącą częściowego obowiązku zwiększenia podstawy opodatkowania i podatku VAT należnego po zbyciu wierzytelności za cenę niższą od nominalnej należy uznać za słuszną w świetle zasad proporcjonalności i neutralności VAT.

Orzeczenie jest nieprawomocne.

Komentarz eksperta

Ulga na złe długi funkcjonuje w podatku VAT już od wielu lat, niemniej jednak, nadal stwarza liczne problemy z perspektywy podatników. Potwierdzają to liczne nowelizacje przepisów i spory przed sądami administracyjnymi w tym zakresie. Ponadto, instytucja ta była też przedmiotem badania Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (zob. wyrok z 15 października 2020 r. w sprawie C-335/19).

Powyższe sprawia, że podatnicy, którzy mają problemy z uzyskiwaniem swoich należności od kontrahentów, muszą dodatkowo borykać się z niekorzystną praktyką organów podatkowych w zakresie ulgi na złe długi. Omawiany powyżej problem dotyczy podatników, którzy ze względów ekonomicznych zdecydowali się na sprzedaż (cesję) swoich wierzytelności, zwyczajowo po cenie niższej od ich wartości nominalnej.

We wcześniejszych latach dominowała bowiem niekorzystna dla podatników praktyka organów podatkowych, która zakładała, iż skoro podatnik dobrowolnie pozbył się praw z całej wierzytelności przenosząc ją na inny podmiot w drodze cesji (także po cenie niższej od nominalnej), to powinien zostać pozbawiony prawa do obniżenia podstawy opodatkowania i podatku należnego w ramach ulgi na złe długi co do całej skorygowanej kwoty.

Powyższą praktykę podważył jednak NSA w wyroku z 26 lutego 2019 r. (sygn. I FSK 45/17), w którym Sąd stwierdził, że ulgę na złe długi stosować z uwzględnieniem proporcji, w jakiej otrzymana z tytułu sprzedaży wierzytelności kwota ma się do kwoty dokonanej korekty. Niestety praktyka organów skarbowych nie przyjęła w pełni ww. stanowiska NSA,

czego wynikiem są spory analogiczne do omawianego (zaskarżona interpretacja Dyrektora KIS została wydana niemal dwa lata po przywołanym wyroku NSA, tj. 16 grudnia 2020 r.).

W mojej ocenie, stanowisko uwzględniające proporcjonalną korektę po cesji wierzytelności należy uznać za słuszne, gdyż realizuje ono w dokładniejszy sposób zasady proporcjonalności i neutralności podatku VAT dla podatnika. Mając na uwadze pojawiającą się aprobatę sądów administracyjnych do tej argumentacji, należy obserwować czy nie dojdzie również do stopniowej zmiany podejścia organów skarbowych z korzyścią dla podatników.



KONRAD SZYMALA
STARSZY KONSULTANT

Koszty uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości nabytej na podstawie umowy przewłaszczenia na zabezpieczenie, wyrok NSA z 19 lipca 2022 r., sygn. II FSK 1386/21

W stanie faktycznym będącym przedmiotem rozstrzygnięcia sądu kasacyjnego strony zawarły umowę przewłaszczenia nieruchomości na zabezpieczenie wierzytelności wekslowej. Nieruchomość przewłaszczona cały czas pozostała w dyspozycji przewłaszczającego.

W wyznaczonym terminie weksel nie został wykupiony przez wystawcę. Tym samym podatnik nabył prawo zaspokojenia swojego roszczenia z zabezpieczenia czyli przewłaszczonej nieruchomości. Strony ustaliły, że nieruchomość będąca przedmiotem przewłaszczenia zostanie zbyta przez podatnika za cenę i na warunkach, na które przewłaszczający musi wyrazić zgodę (w związku z wartością nieruchomości wielokrotnie przekraczającą wartość sumy wekslowej).

Następnie wierzyciel – po uzyskaniu zgody przewłaszczającego, oraz dysponując promesą wierzyciela hipotecznego na wykreślenie hipoteki (nieruchomość była obciążona hipoteką) sprzedał przedmiotową nieruchomość za kwotę 1.750.000 zł, z taką dyspozycją, że z sumy uzyskanej ze sprzedaży kwota 1.200.000 zł została przelana na spłatę osobistych zobowiązań przewłaszczającego (zabez-

pieczonych hipoteką), zaś 250.000 zł zostało zaliczone na spłatę sumy wekslowej.

Przedmiotem wniosku o interpretację indywidualną było potwierdzenie czy w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości przez wierzyciela, na rzecz którego przewłaszczono nieruchomość, kosztami odpłatnego zbycia, o których mowa w art. 19 ust. 1 ustawy PIT są wartość spłaty zobowiązania rzeczowego obciążającego sprzedawaną nieruchomość w wysokości 1.200.000 zł oraz suma wekslowa w wysokości 250.000 zł. W ocenie wnioskodawcy był on uprawniony do zaliczenia przedmiotowych kwot do kosztów niezbędnych do dokonania transakcji.

DKIS uznał stanowisko podatnika za nieprawidłowe, wskazując że nie stanowi kosztów uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości, wartość różnicy pomiędzy kwotą uzyskaną tytułem ceny sprzedaży nieruchomości, a kwotą długu z tytułu wierzytelności wekslowej (wysokością zobowiązań dłużnika), oraz wartość spłaty zobowiązania hipotecznego (zobowiązania osobistego przewłaszczającego). Organ uznał przy tym, że kwota wynikająca ze zobowiązania wekslowego stanowi zapłatę za przeniesienie własności nieruchomości i jako taka stanowi dla wnioskodawcy koszt podatkowy.

Ze stanowiskiem DKIS nie zgodził się WSA w Gliwicach, który wyrokiem z 6 lipca 2021 r., sygn. I SA/GI 641/21 uchylił zaskarżoną interpretację i wskazał, że za koszty uzyskania przychodu w tym przypadku powinna być – oprócz sumy wekslowej - uznana także kwota nadwyżki uzyskanej ze sprzedaży nieruchomości przeznaczona zgodnie z dyspozycją przewłaszczającego na spłatę jego osobistych zobowiązań, w tym zobowiązania wobec banku, zabezpieczonego hipoteką na nieruchomości.

Organ podatkowy wniósł skargę kasacyjną od wyroku WSA w Gliwicach do NSA.

Sąd kasacyjny potwierdził prawidłowość wykładni dokonanej przez sąd I instancji i oddalił skargę kasacyjną. W ustnych motywach rozstrzygnięcia sąd podkreślił, że nie ma podstaw do przypisywania wierzycielowi, który zbywa przewłaszczoną nieruchomość jakichkolwiek dochodów, które miałby uzyskać, skoro ma możliwość zatrzymania tylko kwoty, która zabezpiecza konkretną należność, zaś pozostałe świadczenia musi rozliczyć, czy to z porozumieniem, czy nawet bez porozumienia z przewłaszczającym.

Komentarz eksperta

Przewłaszczenie na zabezpieczenie jest umową nienazwaną będącą formą zabezpieczenia wierzytelności, mocą której wierzyciel nabywa od dłużnika własność ustalonej w umowie rzeczy zobowiązując się jednocześnie do korzystania z rzeczy jedynie w zakresie niezbędnym do zabezpieczenia wierzytelności, pozostawiając możliwość korzystania z rzeczy dłużnikowi (innymi słowy, własność przedmiotu umowy przechodzi od razu na wierzyciela, z tym że mocą umowy jest on zobowiązany powrotnie przenieść własność na dłużnika poprzez złożenie stosownego oświadczenia woli, gdy ten wykona swoje zobowiązanie z tejże umowy w terminie). Ta forma zabezpieczenia wierzytelności staje się coraz bardziej popularna, bowiem pozwala na sprawniejsze zaspokojenie się wierzyciela w razie niewykonania zobowiązania przez dłużnika, co odróżnia je od hipoteki czy zastawu. Przewłaszczenie na zabezpieczenie nie wymaga od wierzyciela uzyskania tytułu wykonawczego, ani przeprowadzania postępowania egzekucyjnego przez komornika sądowego.

Warto podkreślić, że w doktrynie prawa cywilnego w wątpliwość poddawana była kwestia tego czy nieruchomości może być przedmiotem umowy przewłaszczenia na zabezpieczenie (przepisy k.c. zakazują zbywania nieruchomości pod warunkiem albo z zastrzeżeniem terminu). Niemniej jednak Sąd Najwyższy wypowiadał się wielokrotnie w tym zakresie potwierdzając, iż przedmiotem prawnie skutecznej umowy przewłaszczenia na zabezpieczenie może być nieruchomości (tak m.in. wyroki SN: z 8 marca 2002 r., sygn. III CKN 748/00; z 13 grudnia 2001 r., sygn. IV CKN 606/00 czy z 29 maja 2000 r., sygn. III CKN 246/00).

Również w aspekcie podatkowym zawieranie umów przewłaszczenia na zabezpieczenie może rodzić wiele problemów. Wynika z przede wszystkim z braku precyzyjnych regulacji prawnych w ustawach dochodowych w zakresie tej instytucji. W tym kontekście, warto wskazać, że w art. 12 ust. 1 pkt 4 ustawy CIT (oraz odpowiednio w art. 14 ust. 3 pkt 8 ustawy PIT) przewidziano fikcję prawną, zgodnie z którą przychód po

stronie dłużnika (przewłaszczającego) nie powstaje w chwili zawarcia umowy (gdyż de facto nie dochodzi jeszcze do ostatecznego przeniesienia własności przewłaszczanej nieruchomości), lecz z momentem niespełnienia świadczenia przez dłużnika. Ustawodawca przewidział tym samym szczególną regulację w zakresie rozpoznawania przychodów jedynie po stronie dłużnika (przewłaszczającego). Ustawy dochodowe nie zawierają natomiast szczególnych regulacji co do skutków rozliczeń z perspektywy wierzyciela w razie odpłatnego zbycia przewłaszczanej nieruchomości, w szczególności w kontekście kosztów podatkowych takiej transakcji.

W tym miejscu warto podkreślić, iż o ile organy podatkowe prezentują konsekwentnie stanowisko zgodnie, z którym wartość nominalna wierzytelności (na moment zbycia przedmiotu przewłaszczenia), która nie została spłacona przez dłużnika zmienia swój charakter i staje się swego rodzaju ceną nabycia przedmiotu przewłaszczenia, a w efekcie stanowi koszt podatkowy podatnika dokonującego odpłatnego zbycia przedmiotu przewłaszczenia (tak choćby interpretacja indywidualna DKIS z 9 listopada 2018 r., sygn. 0111-KDIB2-3.4010.356.2018.1.LG) o tyle w przypadku pozostałych elementów kosztotwórczych tj. nadwyżki ceny sprzedaży przekazywanej przewłaszczającemu czy naliczonych odsetek organy podatkowe odmawiają podatnikom prawa do rozpoznania tych kwot jako koszt uzyskania przychodów (tak m.in. interpretacje indywidualne DKIS: z 15 lipca 2021 r., sygn. 0112-KDIL2-2.4011.369.2021.1.MM; z 27 kwietnia 2020 r., sygn. 0114-KDIP-2-2.4010.531.2019.2.PP czy 22 marca 2019 r., sygn. 0111-KDIB2-3.4010.443.2018.2.APA).

Stanowisko te w mojej ocenie nie znajduje oparcia w przepisach. Kwoty te stanowią bowiem rzeczywiste uszczuplenie majątku wierzyciela i nie powinny kreować po jego stronie dochodu skoro są należne przewłaszczającemu. Na analogicznym stanowisku stają sądy administracyjne (tak m.in. wyroki NSA z 23 lutego 2021 r., sygn. II FSK 2691/18 oraz z 22 marca 2017 r., sygn. II FSK 555/15 czy nieprawomocny wyrok WSA w Krakowie z 7 listopada 2019 r., sygn. I SA/Kr 996/19).

Komentowany wyrok wpisuje się w powyższą linię orzeczniczą. W ustnych motywach rozstrzygnięcia sąd zasadnie podkreślił, że przyjęcie wykładni fiskusa, która jest skrajnie niekorzystna dla podatników, sparaliżowałaby obrót gospodarczy związany z przewłaszczeniem nieruchomości na zabezpieczenie, które ma zastosowanie przede wszystkim w przypadku pożyczek i kredytów bankowych.

Pozostaje tylko nadzieja na to, że DKIS uwzględni tę spójną linię orzeczniczą przy wydawaniu kolejnych interpretacji indywidualnych.



BARTOSZ PODSKALNY
KONSULTANT PODATKOWY



WYBÓR ORZECZEŃ SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH ORAZ TSUE:

SPIS TREŚCI

Obciążenie zobowiązaniem podatkowym z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych na skutek niedookreślonej definicji „działalności gospodarczej”, wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 19 lipca 2022 r., sygn. SK 20/19	8
Kwestia opodatkowania podatkiem od nieruchomości wyczerpanego złoża kopalin podlegającego rekultywacji, wyrok NSA z 20 lipca 2022 r., sygn. III FSK 708/21	8
Zasady korzystania z limitu zwolnień, wynikających z zezwoleń udzielonych przed 2001 r. na działalność w SSE, wyrok NSA z 19 lipca 2022 r., sygn. II FSK 1986/20	9
Wykładni art. 89a ust. 4 ustawy VAT należy dokonywać mając na uwadze zasady proporcjonalności i neutralności VAT, wyrok WSA we Wrocławiu z 19 lipca 2022 r., sygn. I SA/WR 270/21	9
Obowiązek uwzględnienia opłaty recyklingowej w podstawie opodatkowania VAT sprzedaży towarów objętych tą opłatą, wyrok WSA w Poznaniu z 19 lipca 2022 r., sygn. I SA/Po 70/22	9

Obciążenie zobowiązaniem podatkowym z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych na skutek niedookreślonej definicji „działalności gospodarczej”, wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 19 lipca 2022 r., sygn. SK 20/19

Trybunał orzekł, że art. 5a pkt 6 w związku z art. 10 ust. 1 pkt 3 i pkt 8 lit. a ustawy PIT jest zgodny z art. 84 w związku z art. 217 w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji.

Skarżący zarzucił, że definicja pojęcia „działalność gospodarcza” („pozarolnicza działalność gospodarcza”) jest niejasna i nieprecyzyjna w stopniu naruszającym zasadę szczególnej określoności przepisów prawa daninowego, wynikającą z art. 84 i art. 217 Konstytucji. Ponadto nie jest możliwe określenie relacji między źródłem przychodu w postaci pozarolniczej działalności gospodarczej a źródłem w postaci odpłatnego zbycia nieruchomości niebędącego wykonywaniem działalności gospodarczej. Konsekwencją tego jest prawotwórcza wykładnia zakwestionowanych przepisów przez organy podatkowe i sądy, która prowadzi do bezpodstawnego ograniczenia prawa własności środków pieniężnych przez określenie nienależnego zobowiązania podatkowego.

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału pozbawienie mocy obowiązującej określonego przepisu z powodu jego niejasności lub nieprecyzyjności powinno być traktowane jako środek ostateczny, stosowany wtedy, gdy inne metody usuwania wątpliwości dotyczących treści przepisu, w szczególności przez jego interpretację, okażą się niewystarczające.

W rozpoznanej sprawie nie zachodziła taka sytuacja. Jak wynika z dokonanej przez Trybunał analizy orzecznictwa sądów administracyjnych, w szczególności NSA ewentualne wątpliwości co do zgodności kwestionowanych przepisów ustawy PIT z art. 84 i art. 217 Konstytucji mogą zostać wyeliminowane w procesie wykładni prawa, przy czym konieczne jest uwzględnienie specyfiki każdego konkretnego zdarzenia. Definicja działalności gospodarczej została wszechstronnie zinterpretowana w spójnym i jednolitym w tym zakresie orzecznictwie sądów administracyjnych, w którym wyróżniono kilka elementów tworzących to pojęcie, a mianowicie, że jest to działalność zarobkowa, wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły, prowadzo-

na we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek. Dla oceny, czy dokonywane czynności spełniają wskazane cechy, rozstrzygające znaczenie mają okoliczności, w jakich są one wykonywane. O prowadzeniu działalności gospodarczej przesądzają zatem obiektywne i zewnętrzne jej przejawy, a nie przekonanie podatnika. W każdym przypadku respektowana winna być zasada in dubio pro tributario, nakazująca rozstrzygać niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego na korzyść podatnika. Każda zatem transakcja związana ze sprzedażą nieruchomości powinna być rozpatrywana indywidualnie, z uwzględnieniem całokształtu okoliczności z nią związanych, w tym czynności podjętych przez sprzedającego przed dokonaną sprzedażą.

Kwestia opodatkowania podatkiem od nieruchomości wyczerpanego złoża kopalni podlegającego rekultywacji, wyrok NSA z 20 lipca 2022 r., sygn. III FSK 708/21

1) Skoro działalność z zakresu rekultywacji i zagospodarowania wyeksploatowanych gruntów jest częścią składową zarobkowej działalności wydobywczej, to nie można przyjmować, że grunty mające podlegać czynnościom rekultywacyjnym nie są związane z działalnością gospodarczą przedsiębiorcy, niezależnie od wyczerpania się złoża czy wygaśnięcia koncesji. W konsekwencji stwierdzić należy, że grunty należące do podatnika wykorzystywane jako miejsce wydobywania żwiru i piasku, gliny i kaolinu stanowiły grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, które podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Do czasu zakończenia rekultywacji stwierdzonej ostateczną decyzją właściwego organu administracyjnego grunty te są nie tylko związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, ale także faktycznie zajęte na jej prowadzenie, co w świetle art. 2 ust. 1, art. 1a ust. 1 pkt 3 i 4 oraz art. 7 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych powoduje, że podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, według stawek właściwych dla prowadzenia działalności gospodarczej.

2) „Względy techniczne” to okoliczności powodujące zerwanie związku z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą z uwagi na techniczne uwarunkowania, a więc stan techniczny nie pozwalający na użytkowanie przedmiotu opodatkowania. Względy te nie mogą mieć charakteru prawnego.

Zasady korzystania z limitu zwolnień, wynikających z zezwoleń udzielonych przed 2001 r. na działalność w SSE, wyrok NSA z 19 lipca 2022 r., sygn. II FSK 1986/20

Zmiany wprowadzone ustawą z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw w zakresie możliwości korzystania z limitu zwolnień, wynikających z zezwoleń udzielonych przed 2001 r., odczytywać należy jako modyfikację reguł korzystania ze zwolnienia, także w zakresie terminu jego realizacji. Zatem do tych tzw. starych przedsiębiorców stosujemy już te zasady z ww. ustawy zmieniającej z 2003 r., czyli możliwość skorzystania albo do limitu uzyskanego zezwolenia wyczerpania tej pomocy publicznej, albo do momentu obowiązywania strefy, w przypadku mieleckiej SSE do dnia 31 grudnia 2026 r.

Wykładni art. 89a ust. 4 ustawy VAT należy dokonywać mając na uwadze zasady proporcjonalności i neutralności VAT, wyrok WSA we Wrocławiu z 19 lipca 2022 r., sygn. I SA/WR 270/21

Przepis art. 89a ust. 4 ustawy VAT, należy, mając na uwadze zasady proporcjonalności i neutralności VAT, rozumieć w ten sposób, że w przypadku gdy po złożeniu deklaracji podatkowej, w której dokonano korekty w formie tzw. ulgi na złe długi, należność została zbyta w jakiegokolwiek formie - wierzyciel zobowiązany jest do zwiększenia podstawy opodatkowania oraz kwot podatku należnego w rozliczeniu za okres, w którym należność została zbyta, z uwzględnieniem proporcji w jakiej

otrzymana z tytułu sprzedaży kwota ma się do kwoty dokonanej korekty. Obowiązek uiszczenia przez podatnika całej kwoty podatku należnego z tytułu nieuregulowanej przez dłużnika faktury niezależnie od uzyskanej z tytułu zbycia tej wierzytelności kwoty, w oczywisty sposób narusza ww. zasady proporcjonalności i neutralności VAT.

Obowiązek uwzględnienia opłaty recyklingowej w podstawie opodatkowania VAT sprzedaży towarów objętych tą opłatą, wyrok WSA w Poznaniu z 19 lipca 2022 r., sygn. I SA/Po 70/22

Zgodnie z ogólną regułą wyrażoną w art. 29a ust. 1 ustawy VAT, podstawą opodatkowania VAT jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej. Ponadto kierując się brzmieniem art. 29a ust. 6 pkt 1 ustawy VAT podstawa opodatkowania obejmuje podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku. Z powyższego wynika, że opłata recyklingowa pobierana od sprzedaży lekkich toreb na zakupy z tworzywa sztucznego jest elementem należności za dostawę lekkiej torby, a zatem jest ona wliczana do podstawy opodatkowania z tytułu dostawy tej torby. Będzie ona opodatkowana na takich samych zasadach jak określona lekka torba na zakupy. Kwota przedmiotowej opłaty recyklingowej będzie bowiem częścią należności z tytułu sprzedaży określonego towaru i jako część zapłaty będzie wchodziła do podstawy opodatkowania.

WYBÓR INTERPRETACJI PODATKOWYCH

SPIS TREŚCI

Kwestia akceptacji faktur wystawianych w ramach procedury samofakturowania , interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 15 lipca 2022 r., sygn. 0114-KDIP1-3.4012.179.2022.1.KP	11
Kwestia ustalenia czy transakcje dokonywane przez spółkę z najemcą na podstawie zawartych umów najmu kwalifikują się jako transakcje, w związku z którymi nie jest wytwarzana wartość dodana pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma , interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 15 lipca 2022 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.252.2022.1.AR	12
Zakres prawa do odliczenia podatku naliczonego od nabytych przez bank w ramach leasingu operacyjnego pojazdów elektrycznych , interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 14 lipca 2022 r., sygn. 0114-KDIP4-2.4012.251.2022.1.WH	12
Ustalenie roku podatkowego spółki na gruncie ustawy CIT w związku z działalnością prowadzoną na terytorium Polski poprzez oddział , interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 14 lipca 2022 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.263.2022.1.BD	12
Kwestia możliwości wystawienia faktury VAT do paragonu nie zawierającego żadnego numeru służącego do identyfikacji podatkowej klienta , interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 14 lipca 2022 r., sygn. 0114-KDIP1-3.4012.176.2022.1.JG	13
Opodatkowanie CIT wynagrodzenia otrzymywanego przez spółkę typu spin-off , interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 15 lipca 2022 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.258.2022.3.EJ	13

Kwestia akceptacji faktur wystawianych w ramach procedury samofakturowania, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 15 lipca 2022 r., sygn. 0114-KDIP1-3.4012.179.2022.1.KP

1) Skoro w analizowanej sprawie spółka oraz usługodawca, w momencie podpisania umowy wyrażają obustronną wolę, aby wprowadzić mechanizm samofakturowania od okresu rozliczeniowego, w którym spółka poinformuje usługodawcę o zmianie w procesie dokumentowania/fakturowania usług i umowa ta będzie zawierać zasady akceptacji faktur przez usługodawcę, to zawierana przez spółkę i usługodawcę umowa upoważniająca do wystawiania faktur w imieniu i na rzecz spółki będzie stanowić umowę spełniającą warunki wskazane w art. 106d ust. 1 ustawy VAT. Tym samym spółka będzie mieć prawo, do stosowania systemu tzw. samofakturowania, tzn. będzie mieć prawo do wystawiania faktur w imieniu i na rzecz kontrahentów na podstawie zawartej umowy.

2) Przepisy ustawy VAT wymagają istnienia procedury zatwierdzania poszczególnych faktur przez podatnika dokonującego dostawy towarów lub świadczącego usługi, w imieniu i na rzecz którego wystawiane są faktury, nie wskazują natomiast, jak procedura ta ma być określona. Istotne jest, aby procedura akceptacji faktur została określona w umowie. W świetle umowy o samofakturowanie, faktura będzie uznana za zaakceptowaną także w sytuacji, gdy usługodawca w ciągu wskazanej w umowie liczby dni kalendarzowych od daty jej wpływu na określony adres e-mail ani nie potwierdzi jej poprawności za pomocą udostępnionego w wiadomości e-mail wraz z fakturą odnośnika potwierdzającego jej akceptację ani nie użyje odnośnika rozpoczynającego ogólną procedurę reklamacji faktury. Brak jakiegokolwiek reakcji we wskazanym okresie w odniesieniu do faktury uznawany będzie przez obie strony umowy jako tzw. milcząca akceptacja i oznaczać będzie zakończenie procesu dokumentowania danej usługi. Powyższe działanie będzie oznaczać spełnienie warunku istnienia określonej procedury zatwierdzania poszczególnych faktur przez kontrahenta, o którym mowa w art. 106d ust. 1 ustawy VAT.

3) Na podstawie umowy, użycie odnośnika rozpoczynającego procedurę reklamacji wyłącznie w zakresie uzyskania wyższego wynagrodzenia przez usługodawcę oznaczać będzie, iż usługodawca potwierdza i akceptuje dane oraz kwotę wynagrodzenia wynikające z faktury otrzymanej pierwotnie oraz jednocześnie

zgłasza konieczność wystawienia przez usługodawcę faktury korygującej in-plus, która powinna dokumentować uzupełniającą część wynagrodzenia usługodawcy. Tym samym, zgodnie z umową fakturę uznawać będzie się za zaakceptowaną w sytuacji potwierdzenia jej poprawności (w tym danych i zasadniczej kwoty ujętego wynagrodzenia) za pomocą udostępnionego w wiadomości e-mail, wraz z otrzymaną fakturą, odnośnika rozpoczynającego procedurę reklamacji wyłącznie w zakresie uzyskania wyższego wynagrodzenia przez usługodawcę. Powyższe działanie będzie oznaczać spełnienie warunku istnienia określonej procedury zatwierdzania poszczególnych faktur przez kontrahenta, o którym mowa w art. 106d ust. 1 ustawy VAT.

4) Wymóg przedstawienia faktury wystawionej w ramach „samofakturowania” do akceptacji dostawcy pełni funkcję kontrolną – kontrola ta ma charakter kontroli wewnętrznej sprawowanej pomiędzy stronami umowy o „samofakturowanie” i sprowadza się do umożliwienia dostawcy sprawowania pieczy nad prawidłowością rozliczeń z kontrahentem. Dostawca upoważnia bowiem nabywcę do wystawiania faktur w jego imieniu i na jego rachunek, jednakże musi mieć również prawo do kontroli, czy faktury te zostały przez nabywcę wystawione prawidłowo. Zatem zatwierdzenie faktur przez sprzedawcę jest bardzo istotne dla obu stron. Sprzedawcy pozwala na upewnienie się, że faktury wystawione są prawidłowo i terminowo. Skoro zatem usługodawca nie akceptuje w całości wystawionej przez spółkę faktury to przyjąć należy, że ma on wątpliwości co do tego, czy czynność, którą dokumentuje ta faktura została w rzeczywistości wykonana. Tym samym należy przyjąć w tym szczególnym przypadku, że usługodawca jako osoba akceptująca faktury, tj. zdarzenie, które ta faktura dokumentuje zgodnie z zawartą umową ma prawo także do braku ich akceptacji. Brak akceptacji faktury wystawionej przez spółkę oznacza jej odrzucenie. Skoro zatem dostawca nie akceptuje w całości wystawionej przez spółkę faktury, to przyjąć należy, że ma on wątpliwości co do tego, czy czynność, którą dokumentuje ta faktura została w rzeczywistości wykonana. Dostawca nie akceptując faktury nie ujmuje jej w swoich rozliczeniach, jak również nie można stwierdzić, że dokonuje jej odbioru. Zatem, należy uznać, że skoro w opisanej sytuacji w ramach procedury samofakturowania mamy do czynienia z fakturami, które nie będą zaakceptowane, zostaną odrzucone przez usługodawcę, wówczas faktury te nie zostaną wprowadzone do obiegu prawnego.

Kwestia ustalenia czy transakcje dokonywane przez spółkę z najemcą na podstawie zawartych umów najmu kwalifikują się jako transakcje, w związku z którymi nie jest wytwarzana wartość dodana pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 15 lipca 2022 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.252.2022.1.AR

W przedstawionych we wniosku okolicznościach nie można uznać, że świadczone przez spółkę na rzecz podmiotu powiązanego usługi najmu stanowią transakcje w związku z którymi nie jest wytwarzana wartość dodana pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma. Wskazane usługi najmu nie stanowią bowiem dla podmiotu powiązanego ze spółką (usługobiorcy) – świadczącego usługi logistyczne – usług wspomagających. Usług tych nie można również uznać za usługi rutynowe, łatwo dostępne oraz charakteryzujące się niskim poziomem ryzyka. Usługi te niewątpliwie przyczynią się do powstania wartości dodanej zarówno dla usługodawcy (spółki), jak i usługobiorcy (najemcy) a wartość ta nie będzie znikoma. Należy zatem przyjąć, że spółka spełnia warunek opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek wskazany w art. 28j ust. 1 pkt 2 lit. g ustawy CIT, ponieważ transakcje dokonywane przez spółkę z najemcą na podstawie zawartych umów najmu nie kwalifikują się do transakcji wymienionych w tym przepisie. Zakładając więc, że spółka spełnia również pozostałe warunki opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek oraz nie podlega wyłączeniom, o których mowa w art. 28k ustawy CIT – może wybrać tę formę opodatkowania.

Zakres prawa do odliczenia podatku naliczonego od nabytych przez bank w ramach leasingu operacyjnego pojazdów elektrycznych, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 14 lipca 2022 r., sygn. 0114-KDIP4-2.4012.251.2022.1.WH

W sytuacji gdy wydatki, które bank poniesie w związku z nabyciem samochodów elektrycznych (koszty rat leasingowych), które wykorzystywane będą do działalności opodatkowanej i zwolnionej przysługuje mu prawo do częściowego odliczenia podatku naliczonego z faktur dokumentujących raty leasingu operacyjnego. W celu obliczenia podatku podlegającego odliczeniu bank będzie zobowiązany w pierwszej kolejności zastosować uregulowania wynikające z art. 86a ust. 1 ustawy VAT (tj. pomniejs-

zyć kwotę podatku naliczonego wynikającego z otrzymanych faktur dokumentujących raty leasingowe o 50%), a w następnej kolejności zastosować proporcjonalne odliczenie podatku, zgodnie z art. 90 ust. 2 i 3 ustawy VAT.

Ustalenie roku podatkowego spółki na gruncie ustawy CIT w związku z działalnością prowadzoną na terytorium Polski poprzez oddział, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 14 lipca 2022 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.263.2022.1.BD

1) Jak wynika z wykładni literalnej zawartej w art. 8 ustawy CIT, rokiem podatkowym dla podatnika wykonującego działalność na terytorium Polski za pomocą oddziału powinien być rok podatkowy określony w treści umowy spółki (lub innego dokumentu regulującego zasady ustrojowe). Zarejestrowanie oddziału na terytorium Polski nie oznacza, iż powstaje tu nowy podmiot podatkowy, bowiem opodatkowaniu podlegać będzie nadal spółka macierzysta, tyle że od dochodów uzyskiwanych z działalności prowadzonej poprzez oddział na terytorium drugiego państwa. W konsekwencji, rok podatkowy oddziału również powinien pokrywać się z rokiem podatkowym jednostki macierzystej.

2) Mając z kolei na uwadze okoliczność ustalenia, czy pierwszy rok podatkowy spółki na gruncie ustawy CIT, w zakresie działalności prowadzonej na terenie Polski poprzez oddział, może trwać od dnia rozpoczęcia działalności przez oddział do końca roku kalendarzowego następującego po roku, w którym rozpoczęto działalność wskazać należy, że stanowisko spółki w tym zakresie jest prawidłowe. Z danych zawartych w opisie sprawy wynika, że pierwszy rok podatkowy spółki w zakresie działalności prowadzonej na terytorium Polski poprzez oddział rozpoczął się od momentu rozpoczęcia prowadzenia działalności oddziału w Polsce, tj. od dnia 1 października 2021 r., w tym bowiem miesiącu nastąpiły pierwsze operacje związane z działalnością oddziału. Z kolei, z uwagi na okoliczność, że rok podatkowy spółki w kraju jej rezydencji pokrywa się z rokiem kalendarzowym i trwa od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia danego roku, pierwszy rok podatkowy spółki prowadzącej działalność za pośrednictwem oddziału ulega przedłużeniu do dnia 31 grudnia 2022 r. W konsekwencji, pierwszy rok podatkowy oddziału spółki na gruncie ustawy CIT trwa od dnia otwarcia ksiąg rachunkowych oddziału, tj. od dnia 1 października 2021 r. do końca roku kalendarzowego następującego po roku, w którym oddział ten rozpoczął działalność, tj. do dnia 31 grudnia 2022 r.

Kwestia możliwości wystawienia faktury VAT do paragonu nie zawierającego żadnego numeru służącego do identyfikacji podatkowej klienta, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 14 lipca 2022 r., sygn. 0114-KDIP1-3.4012.176.2022.1.JG

1) W przypadku dokonania sprzedaży zaewidencjonowanej przy pomocy kasy rejestrującej, potwierdzonej paragonem fiskalnym na rzecz podmiotów z UE prowadzących działalność gospodarczą niebędących podatnikiem podatku od wartości dodanej, jak i na rzecz podmiotów spoza UE, które dokonują zakupów, spółka może wystawić faktury VAT, jeżeli paragon dokumentujący sprzedaż nie zawiera żadnego numeru służącego do identyfikacji podatkowej takiego klienta. Wskazać bowiem należy, że art. 106b ust. 5 ustawy VAT ma zastosowanie jedynie do wystawienia faktur na rzecz podatnika podatku od wartości dodanej. Tym samym, jeżeli sprzedaż zaewidencjonowana przy zastosowaniu kasy rejestrującej, potwierdzona paragonem fiskalnym bez numeru NIP, nie została dokonana na rzecz podatnika VAT ani podatnika podatku od wartości dodanej innego państwa członkowskiego UE, fakturę na rzecz innego podmiotu można wystawić, nawet jeżeli paragon potwierdzający dokonanie tej sprzedaży nie zawiera żadnego numeru służącego do identyfikacji podmiotu dla celów podatkowych. W tej sytuacji możliwe jest wystawienie faktury bez podania numeru, skoro nabywca towarów lub usług nie jest zidentyfikowany na potrzeby podatku w jakimkolwiek kraju.

2) Podmioty zagraniczne z UE, będące podatnikami od wartości dodanej, muszą podać swój identyfikator podatkowy do paragonu fiskalnego, jeżeli następnie chcą otrzymać fakturę. Podane przez spółkę przyczyny niewskazania numeru NIP na paragonie, tj.: przeszkody komunikacyjne, brak znajomości regulacji polskiego prawa podatkowego przez podmioty zagraniczne, ograniczenia funkcjonalności systemu i obecnie funkcjonujący system, nie mogą być powodem niewywiązania się z nałożonych na spółkę obowiązków wynikających z ustawy VAT. Tym samym, jeżeli spółka prowadzi sprzedaż na rzecz podatników z UE, to na spółce spoczywa obowiązek dostosowania m.in. systemów wykorzystywanych przez nią

w prowadzonej działalności gospodarczej oraz organizacji pracy w taki sposób, aby obowiązek wynikający z ustawy mógł być zrealizowany. W konsekwencji, w przypadku dokonania sprzedaży zaewidencjonowanej przy zastosowaniu kasy rejestrującej, potwierdzonej paragonem fiskalnym, na rzecz podmiotu z UE będącego podatnikiem podatku od wartości dodanej spółka nie może wystawiać faktury VAT, jeżeli paragon dokumentujący sprzedaż nie zawiera żadnego numeru służącego do identyfikacji podatkowej takiego klienta.

3) Odnosnie do sposobu udokumentowania dostawy towarów lub świadczenia usług w odniesieniu do podmiotów z UE będących podatnikami podatku od wartości dodanej, które przy rejestracji sprzedaży na kasie fiskalnej nie wskazały numeru służącego do identyfikacji podatkowej, ale chcą otrzymać dokument imienny (z danymi nabywcy towaru lub usługi) potwierdzający dokonaną transakcję stwierdzić należy, że nota księgowa nie jest dokumentem przewidzianym przez przepisy ustawy VAT i jako taka nie jest objęta ich regulacją. Spółka na rzecz takich podmiotów powinna wystawić fakturę VAT.

Opodatkowanie CIT wynagrodzenia otrzymywanego przez spółkę typu spin-off, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 15 lipca 2022 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.258.2022.3.EJ

Skoro spółka (spółka typu spin-off powołana przez uniwersytet oraz pracowników naukowych Wydziału) w ramach działalności gospodarczej udostępnia swoje zasoby ludzkie, organizacyjne i rzeczowe na rzecz uniwersytetu i pobiera za to wynagrodzenie, to dokonuje odpłatnego świadczenia usług. W konsekwencji, wskazane we wniosku wynagrodzenie z tytułu udostępniania zasobów stanowi dla niej przychód podatkowy w rozumieniu ustawy CIT, który podlega opodatkowaniu podatkiem CIT. Odnosząc się z kolei do zaliczek należy zgodzić się ze spółką, że zaliczki wpłacone przez uniwersytet przed udostępnieniem zasobów spółki nie stanowią, zgodnie z art. 12 ust. 4 pkt 1 ustawy CIT, przychodu w momencie ich otrzymania. W konsekwencji, przychód należy rozpoznać w momencie zakończenia udostępniania zasobów, zgodnie z art. 12 ust. 3a ustawy CIT.



PACZUSKI
TAUDUL

KONTAKT



ANDRZEJ PACZUSKI
tel. +48 510 051 712
andrzej.paczuski@ptpodatki.pl



ANDRZEJ TAUDUL
tel. +48 502 184 839
andrzej.taudul@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