



PACZUSKI
TAUDUL

PRZEKRÓJ PODATKOWY

03.10.2022 r.



KOMENTARZE EKSPERTÓW WS. NAJWAŻNIEJSZYCH WYROKÓW/ INTERPRETACJI

SPIIS TREŚCI

Czy umowa może zostać uznana za fakturę VAT? wyrok TSUE z 29 września 2022 r., sygn. C-235/21	3
Analiza rynkowości transakcji przez organy podatkowe, wyrok NSA z 23 sierpnia 2022 r., sygn. akt: II FSK 26/20	5

Umowę zbycia i leasingu zwrotnego, po zawarciu której strony nie wystawiły faktury, można uznać za fakturę w przypadku gdy umowa ta zawiera wszystkie informacje niezbędne do tego, by organ podatkowy mógł ustalić, czy materialne przesłanki prawa do odliczenia zostały w danym wypadku spełnione, wyrok TSUE z 29 września 2022 r., sygn. C-235/21

Wskazane orzeczenie zapadło na kanwie okoliczności faktycznych, w których słoweńska spółka RED, d. o.o. (dalej jako: Spółka) zawarła ze spółką leasingową umowę leasingu zwrotnego nieruchomości. Umowa leasingu (dalej jako: Umowa) wskazywała na określoną kwotę VAT, przy czym spółka leasingowa nie przekazała Spółce faktury, a także nie zadeklarowała ani nie zapłaciła VAT figurującego w Umowie. Natomiast Spółka uznała, że Umowa stanowi fakturę w rozumieniu art. 203 Dyrektywy VAT i odliczyła wskazany w niej podatek.

W efekcie prowadzonych czynności kontrolnych, organ podatkowy, nakazał spółce leasingowej zapłatę VAT figurującego w Umowie. Spółka leasingowa nie zgodziła się z przedmiotowym stanowiskiem i sprawa trafiła finalnie na wokandę słoweńskiego sądu najwyższego, który postanowił wystąpić do TSUE z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

1) *Czy pisemna umowa może zostać uznana za fakturę w rozumieniu art. 203 dyrektywy VAT tylko wtedy, gdy zawiera wszystkie informacje wymagane dla faktury zgodnie z rozdziałem 3 („Fakturowanie”) [tytułu XI] [tej dyrektywy]?*

2) *W przypadku odpowiedzi przeczącej – jakie są wymogi lub okoliczności, w oparciu o które, w każdym przypadku, umowa na piśmie może zostać uznana (także) za fakturę powodująca powstanie obowiązku zapłaty VAT zgodnie z art. 203 dyrektywy VAT?*

3) *Bardziej konkretnie, czy umowa na piśmie, zawarta przez dwóch podatników VAT i której przedmiotem jest dostawa towarów lub świadczenie usług, może być uznana za fakturę w rozumieniu art. 203 dyrektywy VAT, jeśli z umowy tej wynika wyraźna i obiektywnie rozpoznawalna wola sprzedawcy lub usługodawcy, jako umawiającej się strony, do wystawienia faktury dotyczącej określonej transakcji, która może spowodować u nabywcy uzasadnione domniemanie, że może na jej podstawie odliczyć naliczony VAT?*

Odnosząc się do pytań przedstawionych przez sąd odsyłający, TSUE wskazując na swoje dotychczasowe orzecznictwo podniósł, że celem

informacji, które powinny obligatoryjnie znaleźć się na fakturze, jest umożliwienie organom podatkowym kontroli zapłaty należnego podatku i ewentualnie istnienia prawa do odliczenia VAT. Równocześnie Trybunał przypominał, że w świetle zasady neutralności VAT, prawo do odliczenia VAT powinno zostać przyznane w razie spełnienia przesłanek materialnych, nawet jeśli uchybiono niektórym wymaganiom formalnym. W konsekwencji, według TSUE, **jeżeli organy podatkowe posiadają informacje niezbędne do ustalenia, że zaistniały materialne przesłanki odliczenia podatku, nie mogą wprowadzać dodatkowych warunków, który uniemożliwiałby realizację prawa do odliczenia.**

TSUE, odnosząc się do opinii Rzecznika Generalnego wydanej w rozpatrywanej sprawie zauważył, że celem art. 203 Dyrektywy VAT, (zgodnie z którym każda osoba, która wykaże VAT na fakturze jest zobowiązana do jego zapłaty) jest eliminacja ryzyka uszczuplenia wpływów podatkowych. Natomiast **ryzyka tego można uniknąć, w przypadku gdy organ podatkowy dysponuje informacjami niezbędnymi do ustalenia, czy materialne przesłanki prawa do odliczenia VAT zostały spełnione, niezależnie od tego, czy VAT wskazano w dokumencie noszącym tytuł „Faktura”, czy w innym dokumencie, takim jak umowa zawarta przez strony.** Stąd, w ocenie Trybunału, **aby dany dokument mógł zostać uznany za fakturę w rozumieniu art. 203 Dyrektywy VAT, należy w nim wykazać VAT, a po drugie, musi on zawierać te z informacji, o których mowa w przepisach zatytułowanych „Dane umieszczane na fakturach” sekcji 4 w rozdziale 3 objętym tytułem XI Dyrektywy VAT, które są niezbędne do tego, by organ podatkowy mógł ustalić, czy materialne przesłanki prawa do odliczenia VAT zostały spełnione.**

W konsekwencji TSUE udzielił następującej odpowiedzi na pytanie prejudycjalne:

Artykuł 203 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że: umowę zbycia i leasingu zwrotnego, po zawarciu której strony nie wystawiły faktury, można uznać za fakturę w rozumieniu tego przepisu, w przypadku gdy umowa ta zawiera wszystkie informacje niezbędne do tego, by organ podatkowy państwa członkowskiego mógł ustalić, czy materialne przesłanki prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej zostały w danym wypadku spełnione, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.

Komentarz eksperta

Opierając się jedynie na analizie wstępnych fragmentów uzasadnienia wyroku, można by uznać, że to z pozoru kolejne orzeczenie Trybunału wpisujące się w ugruntowaną linię orzeczniczą TSUE wskazującą na prymat przesłanek materialnych w kontekście oceny prawa do odliczenia VAT. Nic bardziej mylnego, gdyż konkluzje, które finalnie formułuje TSUE w oparciu o okoliczności faktyczne rozpatrywanej sprawy, można nazwać na swój sposób przełomowymi.

Generalny wniosek jaki można wysnuć z przedmiotowego orzeczenia, jest bowiem taki, że w określonych okolicznościach umowa charakteryzująca się konkretnymi elementami może zostać uznana za fakturę VAT. Elementy, na które wskazuje TSUE to wykazanie w umowie VAT, a także informacji, o których mowa w przepisach zatytułowanych *Dane umieszczane na fakturach* sekcji 4 w rozdziale 3 objętym tytułem XI Dyrektywy VAT. Warto wyjaśnić, że przedmiotowe informacje to między innymi dane dotyczące stron transakcji, w tym ich numery identyfikacji podatkowej.

O ile przedstawione stanowisko TSUE, może mieć pozytywny wydźwięk dla podatników, którzy nabyli dany towar lub usługę dla potrzeb wykonywania działalności gospodarczej, a transakcja ta nie została właściwie udokumentowana przez sprzedawcę, to należy również zwrócić uwagę co oznacza ono dla drugiej strony transakcji. Traktowanie danej umowy jako faktury VAT, powoduje bowiem konieczność zapłaty VAT przez sprzedawcę, nawet pomimo braku wspomnianego prawidłowego udokumentowania takiej transakcji. W tym miejscu warto podkreślić, że analiza dokonana przez TSUE odnosiła się do uznania umowy za fakturę w rozumieniu art. 203 Dyrektywy VAT, którego implementację na gruncie ustawy o VAT stanowi art. 108 ustawy, zgodnie z którym podmiot, który wystawi fakturę z wykazaniem VAT jest zobowiązany do jego zapłaty.

Należy co prawda zauważyć, że omawiane orzeczenie TSUE odnosi do ściśle określonych okoliczności faktycznych, a TSUE w wyroku odnosi się bezpośrednio do umowy zbycia i leasingu zwrotnego tj. umowy regulującej określoną instytucję prawną. Warto zaznaczyć również, że w opinii¹ poprzedzającej wydanie wyroku Rzecznik Generalny podnosił, że pisemna umowa może być uznana za fakturę VAT w drodze wyjątku. Stwierdzenia o incydentalności takiego podejścia zabrakło jednak w tezie wyroku TSUE. Stąd, niezmiernie interesujące jest, jak wnioski płynące z omawianego orzeczenia zinterpretowane zostaną przez krajowe organy podatkowe i sądownictwo administracyjne. Dotychczas, po stronie administracji podatkowej spotkać się można było bowiem ze stanowiskiem, że: *Umowa jest porozumieniem dwóch lub więcej stron ustalającym ich wzajemne prawa lub obowiązki. Wyraźne oznaczenie tego dokumentu jako umowa powoduje, że nie można przypisać mu waloru faktury w rozumieniu przepisów o VAT. Zatem umowa nie stanowi faktury, ani faktury uproszczonej. Zawarcie umowy nie powoduje skutków w zakresie podatku VAT tj. obowiązku zapłaty wykazanego w tym dokumencie podatku*².

Na marginesie warto również odnotować, że omawiany wyrok TSUE to już kolejne orzeczenie Trybunału, w którym stan faktyczny sprawy odnosi się do instytucji leasingu zwrotnego. Warto tu chociażby wskazać na wyrok w sprawie C-201/18 Mydibel, po którym Ministerstwo Finansów rozpoczęło konsultacje podatkowe w sprawie opodatkowania VAT transakcji leasingu zwrotnego, a które dotychczas nie skutkowały wydaniem objaśnień podatkowych czy interpretacji ogólnej w przedmiotowym zakresie. Powyższe wskazuje, że kwestie związane z rozliczeniami VAT omawianej instytucji wymagają szczególnej uwagi podatników.



JOANNA CIOŁKO-WĄSOWICZ
DORADCA PODATKOWY

1. Opinia Rzecznika Generalnego Athanasiosa Rantosa przedstawiona w dniu 12 maja 2022 r. w sprawie C-235/21

2. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 9 lutego 2021 r. znak: 0111-KDIB3-1.4012.860.2020.1.ASY

Analiza rynkowości transakcji przez organy podatkowe, wyrok NSA z 23 sierpnia 2022 r., sygn. akt: II FSK 26/20

W wyroku z dnia 23 sierpnia 2022 r. o sygn. akt: II FSK 26/20, Naczelny Sąd Administracyjny („NSA”) oddalił skargę kasacyjną Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Zielonej Górze od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim („WSA”) w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych za okres od kwietnia 2013 r. do marca 2014 r.

Kwestią sporną w przedmiotowej sprawie jest oszacowanie dochodu Spółki z tytułu usług informatycznych na rzecz podmiotu powiązanego. Spółka świadczyła na rzecz podmiotu powiązanego usługi z zakresu wsparcia technicznego, logistycznego, informatycznego, kontroli jakości i finansowego. W badanym okresie, wynagrodzenie z tytułu usług wsparcia technicznego, logistycznego, kontroli jakości oraz finansowego, powiększone było o marżę w wysokości 7%. Natomiast, w przypadku usług informatycznych wskazana marża nie była doliczana, a refakturowane były wyłącznie koszty.

W toku kontroli, organ I instancji dokonał analizy dokumentacji cen transferowych Spółki oraz zweryfikował wszelkie rozliczenia z podmiotami powiązanymi. Po przeprowadzonej analizie, organ ten w decyzji wskazał, że w wyniku istniejących zależności pomiędzy podmiotami powiązanymi zostały ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty. Podstawą wydanej przez organ I instancji decyzji było brak naliczenia dodatkowej marży w wysokości 7% do wynagrodzenia z tytułu usług informatycznych, tak jak w przypadku pozostałych usług. W związku z tym, zdaniem kontrolującego organu, Spółka świadcząc usługi informatyczne nie wykazywała dochodów, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały.

Spółka złożyła odwołanie do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Zielonej Górze. W odwołaniu wskazano, że w kontrolowanym okresie dział informatyczny Spółki był w trakcie rozbudowy, a podmiot powiązany nie refakturował na Spółkę usług informatycznych. W związku z tym, doliczenie wskazanej marży do wynagrodzenia w tym przypadku było bezpodstawne.

Po rozpatrzeniu odwołania, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego wskazując, że warunki ustalone w przedmiotowej transakcji różnią się od warunków jakie ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane.

W związku z powyższym, Spółka wniosła skargę do WSA. WSA uznał skargę za słuszną. W uzasadnieniu do wyroku, WSA wskazał, że postępowanie dotyczące oszacowania dochodu zostało przeprowadzone nieprawidłowo, z naruszeniem przepisów ustawy CIT. Co więcej, zdaniem WSA, organy I i II instancji nie poddały sprawy wnikliwej weryfikacji, która zostałaby przeprowadzona z poszanowaniem norm prawnych. W związku z brakiem dokonania odpowiedniej analizy transakcji, WSA wskazał, że zasadne jest uchylenie zaskarżonej decyzji celem właściwego przeprowadzenia postępowania.

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej nie zgodził się z argumentacją przedstawioną przez WSA i złożył skargę kasacyjną do NSA.

NSA orzekł, że w przypadku, gdy Spółka odstąpiła od naliczenia marży w transakcji świadczenia usług informatycznych z podmiotem powiązanym, nie jest to równoznaczne, że ustalone przez strony wynagrodzenie było wynagrodzeniem nierynkowym. Zdaniem NSA, organy podatkowe wydając decyzję nakładającą zobowiązanie w podatku dochodowym od osób prawnych, powinny przeprowadzić stosowną analizę, która wskazywałaby na brak rynkowego charakteru transakcji z tytułu świadczenia usług informatycznych przez Spółkę. W konsekwencji, NSA oddalił skargę kasacyjną.

Komentarz eksperta

NSA w komentowanym orzeczeniu potwierdził zasadę, iż organy podatkowe kwestionując rynkowy charakter rozliczeń między podmiotami powiązanymi muszą przeprowadzić pełną analizę porównywalności transakcji, która wykaze, że rozliczenia te miały charakter nierynkowy. W tym zakresie również odstępstwa od ustalenia wynagrodzenia (w tym przypadku określenia marży) muszą być zbadane pod kątem rynkowego zachowania stron transakcji. Nie wystarczy zatem stwierdzenie,

że brak ustalenia wynagrodzenie jest zachowaniem nierynkowym. Organ podatkowy badając rozliczenia między podmiotami powiązanymi musi sprawdzić (przeprowadzić analizę), czy w ten sposób postąpiłyby podmioty niepowiązane, tj. w szczególności czy nie wystąpiły okoliczności uzasadniające braku ustalenia wynagrodzenia, które mogłyby zostać zastosowane również w transakcjach pomiędzy podmiotami niepowiązanymi.

Wyrok NSA, chociaż dotyczący rozliczeń pomiędzy podmiotami powiązanymi realizowanymi w 2013 i 2014, potwierdza istniejącą również obecnie (potwierdzaną w dotychczasowych orzeczeniach sądowych, zob. m.in. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 28 grudnia 2016 r. sygn. akt: I SA/Gd 1089/16) regułę postępowania organów podatkowych podczas kontroli podatkowej.

W każdym przypadku organy te, dokonując doszacowania podatnikowi dochodu do opodatkowania w wyniku kwestionowania rozliczeń pomiędzy podmiotami powiązanymi, muszą wykazać (przeprowadzając stosowną analizę porównywalności transakcji) nierynkowy charakter tych rozliczeń, a więc wskazać że zaniżenie dochodu nastąpiło w wyniku istniejących powiązań.



PIOTR KICIŃSKI
DORADCA PODATKOWY



WERONIKA PYDA
KONSULTANT



WYBÓR ORZECZEŃ SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH ORAZ TSUE:

SPIIS TREŚCI

Kwestia stosowania art. 15e ust. 11 pkt 1 ustawy CIT, wyrok NSA z 21 września 2022 r., sygn. II FSK 626/20	8
Kwestia oceny czy budowa elektrowni mieści się w pojęciu „projekt z zakresu infrastruktury publicznej” w rozumieniu ustawy CIT, wyrok NSA z 20 września 2022 r., sygn. II FSK 10/20	8
Przesłanki uznania transakcji cesji wierzytelności za niepodlegającą opodatkowaniu VAT, wyrok WSA w Warszawie z 23 września 2022 r., sygn. VIII SA/Wa 357/22	8
Brak obowiązku poboru podatku u źródła od odsetek spłacanych do banku fińskiego na podstawie przejętej przez bank umowy pożyczki, wyrok WSA w Szczecinie z 21 września 2022 r., sygn. I SA/SZ 346/22	8
Brak rozpoznania czynności opodatkowanych VAT na terytorium kraju w związku z nabyciem ropy naftowej z terenu Rosji i sprzedażą na rzecz nabywcy unijnego i nie-unijnego, wyrok WSA w Gdańsku z 21 września 2022 r., sygn. I SA/GD 377/22	8
Kwestia odmowy przekazania przez syndyka masy upadłości środków zgromadzonych na rachunku VAT podatnika (mechanizm podzielonej płatności) na wskazany przez niego rachunek bankowy – pytanie prejudycjalne do TSUE, postanowienie WSA we Wrocławiu z 22 września 2022 r., sygn. I SA/WR 73/22	9

Kwestia stosowania art. 15e ust. 11 pkt 1 ustawy CIT, wyrok NSA z 21 września 2022 r., sygn. II FSK 626/20

W wykładni pojęcia „bezpośredni” na gruncie art. 15e ust. 11 ustawy CIT należy wziąć pod uwagę kryterium konieczności i niezbędności nabycia danej usługi do świadczenia usługi, w odniesieniu do konkretnego modelu biznesowego spółki, tj. według reguł, metodologii, schematów przyjętych w całej grupie kapitałowej, do której przynależy też spółka, jednolitych we wszystkich krajach, w których działają podmioty należące do tej grupy i z tych względów wyróżniających je od innych podmiotów świadczących analogiczne usługi. Nie należy także odrzucać przydatności kryterium, które odwołuje się do kosztów ogólnych.

Kwestia oceny czy budowa elektrowni mieści się w pojęciu „projekt z zakresu infrastruktury publicznej” w rozumieniu ustawy CIT, wyrok NSA z 20 września 2022 r., sygn. II FSK 10/20

Niedopuszczalne jest stanowisko organu, które definiując pojęcie infrastruktury publicznej, o którym mowa w art. 15c ust. 8 ustawy CIT, odwołuje się do ustawy o gospodarce nieruchomościami. Zgodzić należy się natomiast z poglądem, że analiza art. 15c ust. 8-10 ustawy CIT w zw. z przepisami Dyrektywy ATAD uprawnia do twierdzenia, że wyłączenie limitowania kosztów finansowania zewnętrznego, o którym mowa w ww. przepisach - może dotyczyć projektu służącego zapewnieniu bezpieczeństwa energetycznego państwa bez względu na rodzaj źródła energii a także formę prawną i strukturę właścicielską podmiotu realizującego przedmiotowy projekt, w sytuacji wykazania przez państwo członkowskie, że długoterminowy projekt o charakterze strategicznym będzie realizowany w ogólnym interesie publicznym.

Przesłanki uznania transakcji cesji wierzytelności za niepodlegającą opodatkowaniu VAT, wyrok WSA w Warszawie z 23 września 2022 r., sygn. VIII SA/Wa 357/22

W analizowanej sprawie spółka w związku z nabyciem wierzytelności z tytułu szkód rzeczowych dokonuje wyłącznie zapłaty ceny za nabywane wierzytelności, odzwierciedlającą ich wartość ekonomiczną (ustaloną przez niepowiązane ze sobą strony umowy cesji), natomiast nie przysługuje jej jakiegokolwiek wynagrodzenie od cedenta. Brak jest zatem

w ww. sytuacji elementu odpłatności ze strony cedenta na rzecz spółki. Co za tym idzie, przedmiotowa czynność nie wyczerpuje definicji „odpłatnego świadczenia usług na terytorium kraju”, a więc nie podlega VAT. Tym samym transakcja przelewu (cesji) wierzytelności pieniężnej na rzecz spółki (cesjonariusza), na podstawie umowy nabycia od zbywcy (cedenta), będącego pierwotnym wierzycielem lub też innej osoby uprawnionej do rozporządzenia tą wierzytelnością, nie jest czynnością podlegającą opodatkowaniu VAT.

Brak obowiązku poboru podatku u źródła od odsetek spłacanych do banku fińskiego na podstawie przejętej przez bank umowy pożyczki, wyrok WSA w Szczecinie z 21 września 2022 r., sygn. I SA/SZ 346/22

Zwolnienie z art. 11 ust. 3 lit. polsko-fińskiej UPO nie ma charakteru wyłącznie przedmiotowego, ale mieszany, podmiotowo-przedmiotowy. O zakresie zwolnienia nie przesądza sama geneza stosunku zobowiązaniowego ale jego aktualny kształt podmiotowy. Skoro w stanie faktycznym spółka wskazywała wprost, że stroną umowy pożyczki od czerwca 2021 r. jest bank z siedzibą w Finlandii i odsetki wypłacane przez spółkę od udzielonej pożyczki dokonywane są na rzecz tego banku, to uznać należało, że spółka w świetle art. 26 ustawy CIT nie jest obowiązana do poboru podatku u źródła od odsetek od pożyczki spłacanych do banku.

Brak rozpoznania czynności opodatkowanych VAT na terytorium kraju w związku z nabyciem ropy naftowej z terenu Rosji i sprzedażą na rzecz nabywcy unijnego i nieunijnego, wyrok WSA w Gdańsku z 21 września 2022 r., sygn. I SA/GD 377/22

W analizowanej sprawie trafne jest stanowisko spółki, że miejscem opodatkowania VAT nabycia z terenu Rosji i dostawy ropy do nabywcy unijnego i nieunijnego nie jest Polska, gdyż transport ropy rozpoczyna się i kończy poza terytorium Polski. W przypadku pierwszej dostawy miejscem opodatkowania jest Rosja, natomiast w przypadku odsprzedaży na rzecz nabywcy unijnego czy nieunijnego - miejscem opodatkowania jest ten kraj, do którego docelowo ta ropa przybędzie. W konsekwencji te okoliczności świadczą o tym, że ropa nie podlega opodatkowaniu VAT w Polsce, tym bardziej, że jak wskazano w stanie faktycznym, ten towar nie zostanie dopuszczony do obrotu na terenie Polski, a zatem nie będzie opodatkowany VAT na terytorium kraju.

Kwestia odmowy przekazania przez syndyka masy upadłości środków zgromadzonych na rachunku VAT podatnika (mechanizm podzielonej płatności) na wskazany przez niego rachunek bankowy – pytanie prejudycjalne do TSUE, postanowienie WSA we Wrocławiu z 22 września 2022 r., sygn. I SA/WR 73/22

1) Czy przepisy decyzji wykonawczej Rady (UE) nr 2019/310 z 18 lutego 2019 r. w sprawie upoważnienia Polski do wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 226 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (dalej: decyzja Rady 2019/310); przepisy dyrektywy 2006/112/WE Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (dalej: dyrektywa 112), a zwłaszcza art. 395 i art. 273 oraz zasadę proporcjonalności i zasadę neutralności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisowi krajowemu oraz praktyce krajowej, które w okolicznościach przedmiotowej sprawy, odmawiają syndykowi masy upadłości wydania zgody na przekazanie środków zgromadzonych na rachunku VAT podatnika (mechanizm podzielonej płatności) na wskazany przez niego rachunek bankowy?

2) Czy art. 17 ust. 1 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskich (dalej: Karta) - prawo własności - w zw. z art. 51 ust. 1 Karty oraz art. 52 ust. 1 Karty należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisowi krajowemu oraz praktyce krajowej, które w okolicz-

nościach przedmiotowej sprawy, odmawiając syndykowi masy upadłości wydania zgody na przekazanie środków zgromadzonych na rachunku VAT podatnika (mechanizm podzielonej płatności), doprowadzają w konsekwencji do zamrożenia środków finansowych stanowiących własność podatnika będącego w upadłości na ww. rachunku VAT, a w konsekwencji uniemożliwiają realizację obowiązków przez syndyka masy upadłości w toku postępowania upadłościowego?

3) Czy zasadę państwa prawa wynikającą z art. 2 Traktatu o Unii Europejskiej (dalej: TUE) i będącą jej realizacją zasadę pewności prawa, zasadę lojalnej współpracy wynikającą z art. 4 ust. 3 TUE oraz zasadę dobrej administracji wynikającą z art. 41 ust. 1 Karty, zważywszy na kontekst i cele decyzji Rady 2019/310, jak i przepisów dyrektywy 112, należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce krajowej, która poprzez odmowę syndykowi masy upadłości wydania zgody na przekazanie środków zgromadzonych na rachunku VAT podatnika (mechanizm podzielonej płatności) zmierza do zniweczenia celów postępowania upadłościowego określonego przez sąd upadłościowy jako należący do jurysdykcji polskiej w rozumieniu art. 3 ust. 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2014/848 z 20 maja 2015 r. w sprawie postępowania upadłościowego, a w konsekwencji doprowadza do sytuacji, w wyniku której poprzez zastosowanie nieadekwatnego środka krajowego dochodzi do uprzywilejowania Skarbu Państwa jako wierzyciela kosztem ogółu wierzycieli?

WYBÓR INTERPRETACJI PODATKOWYCH

SPIIS TREŚCI

Sposób opodatkowania VAT wewnątrzwspólnotowej dostawy trójstronnej, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 16 września 2022 r., sygn. 0114-KDIP1-2.4012.327.2022.2.RM	11
Skutki podatkowe na gruncie art. 24f ustawy CIT przeniesienia sprzętu geofizycznego wraz ze sprzętem towarzyszącym w celu czasowego świadczenia usług sejsmicznych na terenie Albanii, Gruzji oraz Angoli, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 16 września 2022 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.397.2022.2.IZ	11
Świadczenie polegające na wypłacie odsetek z tytułu wyemitowanych obligacji na rzecz obligatariusza - podmiotu powiązanego stanowi dochód z ukrytych zysków, o którym mowa w art. 28m ust. 1 pkt 2 ustawy CIT, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 16 września 2022 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.419.2022.2.MKU	12
Posiadanie udziałów w podmiotach zagranicznych wyklucza na podstawie art. 28j ust. 1 pkt 5 ustawy CIT możliwość dokonania wyboru opodatkowania w formie ryczału od dochodów spółek, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 16 września 2022 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.380.2022.2.AR	12
Warunki zapłaty tzw. minimalnego podatku dochodowego, o którym mowa w art. 24ca ustawy CIT, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 16 września 2022 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.188.2022.1.MK	12
Ustalenie momentu zaliczenia do kosztów podatkowych odpisu aktualizacyjnego na nieściągalną wierzytelność, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 14 września 2022 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.452.2022.1.BJ	13

Sposób opodatkowania VAT wewnątrzwspólnotowej dostawy trójstronnej, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 16 września 2022 r., sygn. 0114-KDIP1-2.4012.327.2022.2.RM

W analizowanej sprawie pomimo, że faktycznego wywozu towaru z Polski do państwa docelowego dokonuje klient (trzeci podmiot w łańcuchu), ale z porozumienia zawartego pomiędzy spółką X i klientem jednoznacznie wynika, że transport towarów zawsze odbywa się w imieniu i na rzecz X, to dla ustalenia charakteru przedmiotowej transakcji należy przyjąć, że transakcja dokonywana pomiędzy wnioskodawcą, spółką X i klientem stanowi wewnątrzwspólnotową transakcję trójstronną, w rozumieniu art. 135 ust. 1 pkt ustawy VAT, w której wnioskodawca pełni funkcję pierwszego z trzech podmiotów uczestniczących w ww. transakcji trójstronnej. Przy tym, X (drugi w kolejności podatnik VAT dokonujący dostawy na rzecz ostatniego w kolejności podatnika VAT) posiada siedzibę działalności gospodarczej w Hiszpanii (tj. w państwie innym niż państwo, w którym kończy się transport towarów). Dostawa na rzecz ostatniego w kolejności podatnika (klienta) poprzedzona jest wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów u spółki X. Jednocześnie, X będzie stosowało wobec wnioskodawcy oraz klienta (wobec pierwszego i ostatniego w kolejności podatnika) ten sam numer identyfikacyjny na potrzeby podatku VAT, który został nadany tej spółce w Hiszpanii (kraj inny, niż kraj w którym zaczyna się lub kończy transport/wysyłka towarów). Natomiast klient będzie posługiwał się numerem identyfikacyjnym dla potrzeb VAT nadanym w kraju siedziby (tj. w kraju, w którym kończy się transport towaru). Ponadto, X wskaże, że klient z innego niż Polska i Hiszpania kraju UE będzie zobowiązany do rozliczenia podatku VAT w ramach procedury uproszczonej. Zatem, transakcja będąca przedmiotem wniosku spełnia warunki pozwalające na zastosowanie procedury uproszczonej, o której mowa w art. 135 ust. 1 pkt 4 ustawy VAT. Przy czym, wnioskodawca jako pierwszy uczestnik wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej dostawę dokonaną na rzecz X powinien rozliczyć na zasadach ogólnych jako WDT w rozumieniu art. 13 ust. 1 ustawy VAT. Ponadto, skoro w przypadku opisanego stanu faktycznego są spełnione warunki, o których mowa w art. 42 ustawy VAT, wnioskodawca ma prawo do opodatkowania WDT dokonanej na rzecz X stawką VAT w wysokości 0%.

Skutki podatkowe na gruncie art. 24f ustawy CIT przeniesienia sprzętu geofizycznego wraz ze sprzętem towarzyszącym w celu czasowego świadczenia usług sejsmicznych na terenie Albanii, Gruzji oraz Angoli, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 16 września 2022 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.397.2022.2.IZ

W przypadku, gdy dany zagraniczny zakład spółki (położony w Albanii, Gruzji lub Angoli) na podstawie zawartych kontraktów będzie świadczył usługi sejsmiczne, to przychód zakładu powinny stanowić jedynie należności otrzymane w związku z wykonywaniem tych świadczeń. A skoro przedmiotem działalności zakładów nie będzie sprzedaż towarów (sprzętu, maszyn i urządzeń), to ewentualnego dochodu ze sprzedaży składników majątkowych przemieszczanych do Albanii, Gruzji lub Angoli w celu realizacji usług, nie można przypisać do działalności zakładów, których działalność ma charakter typowo usługowy. Wobec powyższego, w związku z przemieszczeniem sprzętu do zagranicznych zakładów na czas trwania kontraktów na świadczenie usług sejsmicznych, Polska nie utraci prawa do opodatkowania dochodu ze zbycia tych składników majątkowych i dochód ten zgodnie z dyspozycją art. 3 ust. 1 ustawy CIT będzie podlegał opodatkowaniu w Polsce. W konsekwencji, skoro Polska nie utraci w całości ani w części prawa do opodatkowania dochodów ze zbycia sprzętu, to a contrario art. 24f ust. 2 pkt 1 ustawy CIT nie znajdzie w przedstawionym zdarzeniu przyszłym zastosowania i tym samym nie powstanie dla spółki obowiązek podatkowy w podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków. Niezależnie od powyższej analizy, w przypadku rozpoczęcia działalności w Angoli ze względu na brak podpisania UPO całość przychodów i kosztów zagranicznego zakładu będzie uwzględniona w rozliczeniach spółki w Polsce, zgodnie z art. 20 ust. 1 ustawy CIT. Podobnie będzie również w przypadku rozpoczęcia działalności w Gruzji, ponieważ z tym krajem obowiązuje metoda eliminacji podwójnego opodatkowania tzw. zaliczenia podatkowego. W tych przypadkach zatem nie może być w ogóle mowy o utracie prawa do opodatkowania dochodów ze sprzedaży przemieszczanego składnika majątkowego przez Polskę. W świetle powyższego, przeniesienie sprzętu będącego własnością spółki w celu czasowego świadczenia usług sejsmicznych przez zakłady spółki na terenie Albanii, Gruzji, oraz Angoli nie będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków uregulowanym w art. 24f ustawy CIT.

Świadczenie polegające na wypłacie odsetek z tytułu wyemitowanych obligacji na rzecz obligatariusza - podmiotu powiązanego stanowi dochód z ukrytych zysków, o którym mowa w art. 28m ust. 1 pkt 2 ustawy CIT, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 16 września 2022 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.419.2022.2.MKU

Wypłacane odsetki z tytułu wyemitowanych przez spółkę obligacji na rzecz obligatariusza - podmiotu powiązanego ze spółką będą stanowiły ukryty zysk, o którym mowa w art. 28m ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 28m ust. 4 pkt 3 ustawy CIT. W przedmiotowej sprawie, odsetki z tytułu wyemitowanych przez spółkę obligacji – wypłacone podmiotowi powiązanemu (tu: obligatariuszowi) należy zaliczyć do dochodu z tytułu ukrytych zysków zgodnie z art. 28m ust. 1 pkt 2 ustawy CIT.

Posiadanie udziałów w podmiotach zagranicznych wyklucza na podstawie art. 28j ust. 1 pkt 5 ustawy CIT możliwość dokonania wyboru opodatkowania w formie ryczałtu od dochodów spółek, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 16 września 2022 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.380.2022.2.AR

Literalna treść art. 28j ust. 1 pkt 5 ustawy CIT uniemożliwia wybór opodatkowania ryczałtem w przypadku, gdy podatnik posiada udziały (akcje) w kapitale innej spółki. Fragment ww. przepisu odnoszący się do powyższej kwestii jest na tyle jasny i precyzyjny, że dla odkodowania jego treści wystarczy zastosowanie wykładni językowej. Nie można tym samym zgodzić się z wnioskodawcą, że spółki zagraniczne nie zostały ujęte przez ustawodawcę w katalogu podmiotów uznawanych za „spółkę”. Przepis art. 4a pkt 21 ustawy CIT w żaden sposób nie zawęża kręgu spółek posiadających osobowość prawną tylko do spółek krajowych. Omawiany przepis wyraźnie „mówi” o spółce posiadającej osobowość prawną, w tym także spółce europejskiej. Spółka ta została tym samym wskazana jako mieszcząca się w pojęciu spółki posiadającej osobowość prawną, a nie w odrębnej kategorii podmiotów. Zatem, spółki, w których udziały posiada wnioskodawca,

jako „spółki posiadające osobowość prawną” mieszczą się w art. 4a pkt 21 ustawy CIT. Zatem, posiadanie przez wnioskodawcę udziałów w kapitale wskazanych we wniosku spółek, których siedziba znajduje się poza granicami Polski, wyłącza możliwość zastosowania przez wnioskodawcę opodatkowania w formie ryczałtu od dochodów spółek (tzw. estońskiego CIT) – na podstawie art. 28j ust. 1 pkt 5 ustawy CIT, ponieważ są to „inne spółki”, o których mowa ww. przepisie.

Warunki zapłaty tzw. minimalnego podatku dochodowego, o którym mowa w art. 24ca ustawy CIT, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 16 września 2022 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.188.2022.1.MK

W przedmiotowej sprawie w istocie datą zmian w umowie spółki będzie dzień 29 grudnia 2021 r. W przypadku opisanym we wniosku wpis do Krajowego Rejestru Sądowego stanowi wpis ujawniający – deklaratoryjny, nie jest wpisem konstytutywnym. Zatem datą zmiany jest data zmiany umowy spółki, niezależnie od momentu ujawnienia tych zmian w Krajowym Rejestrze Sądowym. W konsekwencji stwierdzić należy, że skoro spółka z dniem 29 grudnia 2021 r. dokonała zmian w strukturze właścicielskiej, i o ile przez cały rok podatkowy 2022 będzie spełniać warunki określone w art. 24ca ust. 14 pkt 4 ustawy CIT, tj.: wspólnikami spółki komandytowej będą tylko i wyłącznie osoby fizyczne i spółka komandytowa nie będzie posiadała udziałów (akcji) w kapitale innej spółki, tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub w instytucji wspólnego inwestowania, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną oraz innych praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym to będzie spełniała przesłanki wyłączające spółkę z opodatkowania tzw. minimalnym podatkiem dochodowym w 2022 r. Reasumując, spółka nie będzie podatnikiem obowiązującym do obliczenia minimalnego podatku przychodowego, o którym mowa w art. 24ca ust. 1 ustawy CIT, ponieważ przez cały rok podatkowy 2022 będzie miała tzw. prostą strukturę właścicielską.

Ustalenie momentu zaliczenia do kosztów podatkowych odpisu aktualizacyjnego na nieściągalną wierzytelność, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 14 września 2022 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.452.2022.1.BJ

Odpis aktualizacyjny na nieściągalną wierzytelność może zostać zaliczony do kosztów uzyskania przychodów w dacie łącznego spełnienia warunków, tj. utworzenia odpisu aktualizacyjnego oraz uprawdopodobnienia nieściągalności wierzytelności, co w analizowanej sprawie oznacza ogłoszenie upadłości kontrahenta. Spełniając kumulatywnie wszystkie warunki, wierzytelności odpisane jako nieściągalne stanowią będą koszty uzyskania przychodów w takiej wysokości, w jakiej zostały uprzednio zarachowane jako przychody należne, podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Natomiast, gdy warunki powyższe zostaną spełnione w różnych latach podatkowych, zaliczenie odpisu do kosztów uzyskania przychodów będzie możliwe w roku podatkowym, w którym spełniony zostanie drugi z warunków. Innymi słowy, w sytuacji gdy nieściągalność wierzytel-

ności została uprawdopodobniona wcześniej, niż dokonano jej ewidencyjnego odpisania, to odpisaną wierzytelność zalicza się do kosztów uzyskania przychodów w roku, w którym nastąpił odpis wierzytelności jako nieściągalnej. Jeżeli odpis aktualizacyjny zostanie dokonany przed uprawdopodobnieniem nieściągalności, spełnienie drugiego z warunków nastąpi w momencie uprawdopodobnienia nieściągalności, tj. w analizowanym przypadku ogłoszenia upadłości kontrahenta. Spełnienie drugiego warunku, jakim jest uprawdopodobnienie nieściągalności wierzytelności jest to moment ogłoszenia upadłości kontrahenta, a nie moment podjęcia decyzji o spisaniu tych należności w kosztach, tj. w roku 2022. Podatnik nie może bowiem w sposób dowolny decydować o momencie zaliczenia określonego kosztu do kosztów podatkowych. Zauważyć przy tym należy, że skoro podmiot, który przejął wnioskodawca nie skorzystał z określonego a prawem przysługującego mu uprawnienia (rozliczenia określonego kosztu podatkowego), to nie sposób twierdzić, że wnioskodawca jako następca prawny wstąpił w przedstawionej we wniosku sytuacji w uprawnienia tego podmiotu.

KONTAKT



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



SZYMON RAUT
+48 503 074 047
szymon.raut@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