



PACZUSKI  
TAUDUL

# PRZEKRÓJ PODATKOWY

17.10.2022 r.



# KOMENTARZE EKSPERTÓW WS. NAJWAŻNIEJSZYCH WYROKÓW/ INTERPRETACJI

---

## SPIS TREŚCI

---

**Prawo oraz termin obniżenia podstawy opodatkowania VAT i kwoty podatku należnego z tytułu udzielanych rabatów pieniężnych**, interpretacja indywidualna DKIS z 30 września 2022 r., sygn. 0114-KDIP1-3.4012.395.2022.2.JG \_\_\_\_\_ 3

**Świadczenie usług doradztwa podatkowego może stanowić przesłankę powstania powiązania na gruncie przepisów w zakresie cen transferowych**, interpretacja indywidualna DKIS z 20 września 2022 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.445.2022.3.AND \_\_\_\_\_ 4



**Prawo oraz termin obniżenia podstawy opodatkowania VAT i kwoty podatku należnego z tytułu udzielanych rabatów pieniężnych, interpretacja indywidualna DKIS z 30 września 2022 r., sygn. 0114-KDIP1-3.4012.395.2022.2.JG**

DKIS w interpretacji indywidualnej z dnia 30 września 2022 r. stwierdził, że spółka, która zwróci danemu klientowi wartość przyznanego rabatu pośredniego (cashback), otrzyma po zakończeniu transakcji kwotę odpowiadającą cenie sprzedaży, pomniejszoną o wartość ww. rabatu. Nie byłoby zatem zgodne z Dyrektywą 112, że podstawa opodatkowania służąca do wyliczenia VAT spółki jako podatnika, jest wyższa niż kwota ostatecznie przez nią otrzymana, a ponadto stanowiłoby to naruszenie zasady proporcjonalności podatku.

W opisaney sprawie w przypadku otrzymania przez klientów bezpośrednio od spółki zwrotu części ceny zakupionych produktów, dla klientów tych nastąpi rzeczywiste obniżenie ceny tych towarów. W tej sytuacji podmiotem uprawnionym do obniżenia kwoty podatku należnego z tytułu sprzedaży nie będą dystrybutorzy, którzy otrzymają od klientów cenę należną w pełnej wysokości, ani agencja, której spółka przekaże pieniądze równe wartości nominalnej rabatów, ale spółka, która dokona sprzedaży ostatecznie po obniżonej cenie, tj. udzieli rabatu. U spółki nastąpi zatem obniżenie podstawy opodatkowania, w związku z czym będzie mogła skorzystać z prawa do korekty podstawy opodatkowania i należnego podatku VAT. W okolicznościach niniejszej sprawy udzielany rabat pośredni stanie się opustem – obniżką (rabatem), o którym mowa w art. 29a ust. 10 ust. 1 ustawy VAT.

Z uwagi na fakt, że beneficjentem rabatu nie jest dystrybutor (podmiot, któremu spółka wystawia faktury dokumentujące dostawę towaru), ani agencja reklamowa, która świadczy na rzecz spółki usługi, ale klient - kolejny nabywca w łańcuchu dystrybucji, spółka nie ma podstaw do wystawienia faktur korygujących dokumentujących rabat. Za wystarczający dokument potwierdzający rabat należy uznać notę obciążeniową wystawioną przez agencję. Z tego też względu, do dokonania obniżenia podstawy opodatkowania i kwoty podatku należnego przez spółkę, nie będą miały zastosowania ograniczenia wynikające z brzmienia art. 29a ust. 13 ustawy VAT.

Obniżenie podstawy opodatkowania i kwoty podatku należnego powinno zostać ujęte w de-

klaracji za miesiąc rzeczywistego przekazania kwoty rabatów na rzecz agencji. Zgodnie z powyższym, spółka będzie miała prawo obniżyć podstawę opodatkowania (i w konsekwencji podatek VAT należny) za okres, w którym rabat został faktycznie udzielony. Innymi słowy, zasadnicze znaczenie dla rozliczenia przyznanego rabatu pośredniego dla celów podatku VAT będzie miał moment faktycznej wypłaty udzielonego rabatu. Spółka uprawniona będzie do obniżenia podstawy opodatkowania w okresie rozliczeniowym, w którym dokona zapłaty na podstawie noty obciążeniowej otrzymanej od agencji (w okresie, w którym poniesie koszty wypłaconych cashback) bez względu na fakt, iż warunkiem uzyskania zwrotu przez klienta jest pozostawienie opinii o zakupionym produkcie.

### Komentarz eksperta

Omawiana interpretacja indywidualna dotyczy kwestii rozliczania tzw. rabatów pośrednich tj. obniżki ceny zapewnianej przez dostawcę towaru/usługodawcę podmiotowi niebędącemu bezpośrednim odbiorcą towaru/usługi.

W interpretacji DKIS stanął na stanowisku, iż prawo do obniżenia podstawy opodatkowania (a w konsekwencji również podatku należnego) powstaje po stronie podatnika w rozliczeniu za okres, w którym rabat został faktycznie udzielony tj. nastąpiła wypłata środków pieniężnych na rzecz agencji reklamowej udzielającej cashbacku końcowemu nabywcy towaru/usługi.

Powyższe stanowisko organu podatkowego stanowi kolejne już rozstrzygnięcie (np. po interpretacji DKIS z 12 marca 2021 r., sygn. 0114-KDIP1-3.4012.783.2020.1.), które pomaga rozstrzygnąć wątpliwości dotyczące momentu, w którym powstaje prawo do obniżenia podstawy opodatkowania i podatku należnego w związku z udzieleniem rabatu pośredniego.

W interpretacji DKIS wskazał również, że z uwagi na fakt, iż beneficjentami rabatów pośrednich nie są podmioty nabywające bezpośrednio towary/usługi od sprzedawcy (np. hurtownicy, detaliści), ale klienci – ostateczni nabywcy towarów/usług, podmiot udzielający tych rabatów nie ma podstaw do wystawienia wobec nich faktur korygujących. Tym samym za wystarczający dokument potwierdzający udzielenie rabatu można uznać

księgową/notę obciążeniową. W efekcie, w takim przypadku nie znajdą zastosowania przepisy ustawy VAT, które uzależniają obniżenie podstawy opodatkowania od wystawienia faktury korygującej. Co za tym idzie, obniżenie podstawy opodatkowania oraz podatku należnego powinno nastąpić w deklaracji za okres, w którym faktycznie doszło do przekazania kwoty rabatu.

W związku z powyższym, zasadnicze znaczenie dla rozliczenia rabatu pośredniego dla celów VAT ma moment faktycznej wypłaty udzielonego rabatu, a nie wystawienia noty obciążeniowej, czy – jak w tym przypadku – pozostawienia opinii o zakupionym produkcie. Istotny jest fakt fizycznego udzielenia rabatu, czyli przekazania środków pieniężnych na konto agencji reklamowej.



**PIOTR STRYJEWSKI**  
ADWOKAT  
DORADCA PODATKOWY

### **Świadczenie usług doradztwa podatkowego może stanowić przesłankę powstania powiązania na gruncie przepisów w zakresie cen transferowych, interpretacja indywidualna DKIS z 20 września 2022 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.445.2022.3.AND**

Spółka akcyjna prowadząca działalność gospodarczą obejmującą świadczenie usług re-targetingu cyfrowego (dalej: „Spółka”, „Wnioskodawca”) wystąpiła z wnioskiem o wydanie interpretacji w celu ustalenia czy członek zarządu jednej z jej spółek zależnych (w której Spółka posiada 100% udziałów, dalej: „Ekspert”, „Członek zarządu”) nie będzie dla Wnioskodawcy podmiotem powiązaniem na gruncie przepisów dotyczących cen transferowych.

Jak wskazano w opisie stanu faktycznego, w ramach umowy zawartej w poprzednich latach pomiędzy Członkiem zarządu a Spółką, Ekspert świadczy na rzecz Wnioskodawcy usługi doradztwa w sprawach prawnych i podatkowych, w tym wskazuje potencjalne rozwiązania i ich skutki oraz sprawuje nadzór pod kątem przeciwdziałania praktykom korupcyjnym. Zdarza się również, iż występuje on jako pełnomocnik w imieniu Spółki i reprezentuje ją m.in. przy zawieraniu umów bądź też repre-

zentuje poszczególnych akcjonariuszy Spółki na ich zwyczajnych i nadzwyczajnych walnych zgromadzeniach.

Jednocześnie, zgodnie z opisem stanu faktycznego przedstawionego we wniosku Członek zarządu nie wchodzi w skład organu zarządzającego ani rady nadzorczej Wnioskodawcy, nie jest również prokurentem Spółki. Pomiędzy Spółką a Ekspertem nie występują także powiązania kapitałowe ani rodzinne.

W ocenie Wnioskodawcy, choć Członek zarządu świadczy usługi doradcze na rzecz Wnioskodawcy nie posiada on faktycznej zdolności do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych w Spółce (nie ma on bowiem wpływu na wybranie przez Wnioskodawcę konkretnego rozwiązania czy działania oraz nie podejmuje samodzielnie kluczowych decyzji mających istotne skutki dla Spółki). Pełna decyzyjność i odpowiedzialność w tym zakresie należy do zarządu Wnioskodawcy.

Organ podatkowy nie zgodził się z takim stanowiskiem. W ocenie DKIS poprzez reprezentowanie akcjonariuszy Spółki na ich zgromadzeniach, Członek zarządu bierze udział w podejmowaniu decyzji w imieniu Spółki oraz ma wpływ na zawieranie przez Wnioskodawcę umów o zarządzanie spółką zależną lub o przekazywaniu zysków. Ponadto, Ekspert ma możliwość opiniowania czy doradzania w procesach decyzyjnych Wnioskodawcy poprzez przedstawienie określonych rozwiązań gospodarczych i ich skutków.

Tym samym, zgodnie ze stanowiskiem DKIS Członek zarządu spółki zależnej posiada faktyczną zdolność do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych przez Spółkę, za które należy uznać chociażby podjęcie decyzji na walnym zgromadzeniu akcjonariuszy o zatrzymaniu zysku, czy też nabywaniu / zbywaniu nieruchomości, emisji akcji.

Faktyczną zdolność należy bowiem rozumieć jako możliwość wpływania na kluczowe decyzje gospodarcze zarówno poprzez sprawowanie formalnych funkcji w radzie nadzorczej jak również rzeczywistą możliwość takiego wpływu bez formalnego umocowania, poprzez zastępowanie akcjonariuszy na walnym zgromadzeniu.

Podsumowując, w ocenie organu podatkowego, Ekspert spełnia przesłanki do uznania go za podmiot powiązany ze Spółką.

### **Komentarz eksperta**

Kwestia prawidłowej identyfikacji powiązań na gruncie przepisów w zakresie cen transferowych ma kluczowe znaczenie w ramach procesu ustalania obowiązków dokumentacyjnych poszczególnych podmiotów. Zgodnie z ustawami o podatkach dochodowych podmioty powiązane są bowiem obowiązane do stosowania we wzajemnych transakcjach zasady ceny rynkowej, a w określonych przypadkach również do sporządzenia dokumentacji cen transferowych i wywiązania się z innych obowiązków sprawozdawczych (m.in. złożenie TPR-C). Z początkiem 2019 roku definicja podmiotów powiązanych uległa istotnym zmianom, w ramach których ustawodawca rozszerzył katalog powiązań poprzez bezpośrednie wskazanie, iż jedną z okoliczności implikujących powstanie powiązania jest „faktyczna zdolność osoby fizycznej do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej”.

Na gruncie obowiązujących przepisów w obszarze cen transferowych powiązania zostały zatem zdefiniowane bardzo szeroko, obejmując swym zakresem nie tylko powiązania kapitałowe, osobowe i rodzinne, ale również powiązania powstające w sytuacji możliwości wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji przez dany podmiot.

Choć znowelizowane przepisy w tym zakresie obowiązują już kilka lat i mogłoby się wydawać, iż ustalenie kręgu podmiotów powiązanych powinno być procesem względnie prostym, jak wynika z komentowanej interpretacji tak nie jest, zwłaszcza, iż kryterium „faktycznej zdolności do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych” nie zostało zdefiniowane w samej ustawie. Brak obiektywnych przesłanek i kryteriów, którymi należy się kierować przy weryfikacji „faktycznej zdolności” niesie ze sobą wątpliwości rodzące się po stronie podatników i ryzyko sporu w tym zakresie z organami podatkowymi,

zwłaszcza uwzględniając pogląd zaprezentowany przez DKIS w komentowanej interpretacji, który należy uznać za kontrowersyjny zarówno w świetle literalnego brzmienia przepisów, jak i ich wykładni celowościowej.

Z perspektywy literalnej należy bowiem wskazać, że działanie podmiotu, który reprezentuje zarząd nie jest w pełni niezależne i zasadniczo polega na realizacji instrukcji mocodawcy, a więc brak mu swobody wymaganej dla uznania, iż oddziaływanie takie wyczerpywałoby znamiona znaczącego wpływu na działania podmiotu. Podobnie, z punktu widzenia celu omawianych regulacji, rozszerzanie zakresu podmiotów uznawanych za powiązane jedynie z uwagi na wykonywanie czynności związanych z okazjonalnym reprezentowaniem spółki na zewnątrz czy podpisywaniem w jej imieniu umów, nie znajduje uzasadnienia. Przepisy te miały bowiem przede wszystkim umożliwić organom szerokie badanie powiązań w przypadku, gdy powiązania pomiędzy podatnikami miały charakter nieformalny (np. zarządzanie spółką bez ujawniania w jej władzach czy akcjonariacie/udziałach), gdzie prawdopodobieństwo realizacji transakcji o charakterze nierynkowym jest większe. W omawianej interpretacji ryzyko takie należy uznać za wysoce ograniczone.

Na niwie praktycznej przyjęcie podejścia zaprezentowanego przez organ podatkowy może prowadzić do znaczącego rozszerzenia uprawnień do badania rynkowości na te transakcje, które co do zasady zawierane są pomiędzy kontrahentami niezależnymi oraz, w niektórych przypadkach, do konieczności sporządzania dokumentacji podatkowych i analiz porównawczych/zgodności dla nich. W kontekście celu przepisów w zakresie cen transferowych takie podejście wydaje się nadmiernie restrykcyjne.

Wydaje się, że możliwe jest znaczące ograniczenie potencjalnych negatywnych skutków takich stanowisk organów. W praktyce można byłoby bowiem wskazywać,




że ustalenie warunków współpracy pomiędzy doradcą a spółką odbywa się co do zasady w warunkach braku istnienia omawianych powiązań, te bowiem powstają z momentem udzielenia pełnomocnictwa do reprezentowania spółki i ustają w momencie wyczerpania tego mandatu, a więc na moment kiedy warunki transakcji są już ustalone. W konsekwencji brak jest

przesłanek do uznawania transakcji realizowanych pomiędzy doradcą a spółką za transakcje kontrolowane.



**JOANNA BIAŁOBRZEWSKA**  
DORADCA PODATKOWY



# WYBÓR ORZECZEŃ SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH ORAZ TSUE:

---

## SPIS TREŚCI

---

<b>Kwestia zwolnienia z VAT usług świadczonych w ramach umowy o subpartycypację,</b> wyrok TSUE z 6 października 2022 r., sygn. C-250/21	8
<b>Definicja kosztów finansowania dłużnego zawarta w art. 15c ust. 12 ustawy CIT oraz zasady obliczania limitów określonych w art. 15c ust. 1 i ust. 14 ustawy CIT,</b> wyrok NSA z 7 października 2022 r., sygn. II FSK 108/20	8
<b>Przesłanki uznania prowadzonej działalności na terytorium Polski za zakład w rozumieniu art. 5 ust. 5 polsko-niemieckiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania,</b> wyrok NSA z 6 października 2022 r., sygn. II FSK 312/20	8
<b>Zapłata wekslem własnym za zakupiony towar nie stanowi finansowania dłużnego w rozumieniu art. 15c ust. 12 ustawy CIT,</b> wyrok NSA z 6 października 2022 r. sygn. II FSK 235/20	9
<b>Przesłanki zastosowania wyłączenia z art. 15e ust. 11 pkt 1 ustawy CIT,</b> wyrok NSA z 5 października 2022 r., sygn. II FSK 128/20	9
<b>Brak opodatkowania VAT składki członkowskiej płaconej przez gminy na rzecz stowarzyszenia tych gmin,</b> wyrok WSA w Gdańsku z 4 października 2022 r., sygn. I SA/GD 671/22	9

**Kwestia zwolnienia z VAT usług świadczonych w ramach umowy o subpartycypację, wyrok TSUE z 6 października 2022 r., sygn. C-250/21**

Dnia 6 października 2022 r. TSUE orzekł, iż artykuł 135 ust. 1 lit. b dyrektywy 112, należy interpretować w ten sposób, że pojęcie udzielenia kredytu w rozumieniu tego przepisu obejmuje usługi świadczone przez subpartycypanta na podstawie umowy o subpartycypację, polegające na przekazaniu inicjatorowi finansowania w zamian za wypłatę wpływów z określonych w tej umowie wierzytelności, które pozostają w aktywach inicjatora.

**Definicja kosztów finansowania dłużnego zawarta w art. 15c ust. 12 ustawy CIT oraz zasady obliczania limitów określonych w art. 15c ust. 1 i ust. 14 ustawy CIT, wyrok NSA z 7 października 2022 r., sygn. II FSK 108/20**

W wyroku z 7 października 2022 r. NSA wskazał, iż różnice kursowe dotyczące zawieranych umów kredytowych, mających na celu wyłącznie zabezpieczenie kluczowych dla działalności spółki transakcji, tj. zakup materiałów, surowców i usług, nie są związane z pozyskaniem finansowania zewnętrznego oraz nie stanowią kosztów finansowania dłużnego. Owe różnice kursowe dotyczą zabezpieczenia występującego ryzyka zmiany kursu waluty w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą. Stosowane przez spółkę instrumenty pochodne służą zabezpieczeniu podstawowego źródła przychodów, nie zaś pozyskiwaniu kapitału zewnętrznego do finansowania swojej działalności.

W tym stanie rzeczy, skoro wskazane w opisie stanu faktycznego stosowane przez spółkę instrumenty finansowe nie mają charakteru zewnętrznego dokapitalizowania jej działalności, organ zajmując odmiennie stanowisko naruszył art. 15c ust. 12 ustawy CIT.

Ponadto, Sąd wskazał, iż kwotę 3.000.000 zł, o której mowa w art. 15c ust. 14 pkt 1 ustawy CIT, należy traktować jako wartość o którą należy obniżyć nadwyżkę kosztów finansowania dłużnego zgodnie z art. 15c ust. 3 ustawy CIT na potrzeby art. 15c ust. 1 ustawy CIT. Stosowanie ograniczenia w zakresie zaliczenia wydatków finansowych do kosztów nie będzie miało zastosowania do nadwyżki finansowania dłużnego w części nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 3.000.000 zł.

Natomiast w odniesieniu do nadwyżki ponad ww. kwotę, spółka będzie uprawniona do zaliczania w całości do kosztów uzyskania przychodów odsetek z tytułu zawartej umowy pożyczki, o ile nadwyżka kosztów finansowania dłużnego nie przewyższy 30% kwoty odpowiadającej sumie przychodów ze wszystkich źródeł przychodów, pomniejszonej o przychody o charakterze odsetkowym nad sumą kosztów uzyskania przychodów pomniejszonych o wartość zaliczonych (w roku podatkowym) do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16a-16m ustawy CIT, oraz kosztów finansowania dłużnego nieuwzględnionych w wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej.

**Przesłanki uznania prowadzonej działalności na terytorium Polski za zakład w rozumieniu art. 5 ust. 5 polsko-niemieckiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, wyrok NSA z 6 października 2022 r., sygn. II FSK 312/20**

W wyroku z 6 października 2022 r. NSA stwierdził, iż w analizowanej sprawie spełnione są wszystkie przesłanki pozwalające uznać prowadzoną działalność na terytorium Polski za zakład, w rozumieniu art. 5 ust. 5 polsko-niemieckiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Po pierwsze, agent działa w Umawiającym się Państwie w imieniu przedsiębiorstwa, a ponadto, czyniąc to zazwyczaj zawiera umowy lub odgrywa główną rolę przy doprowadzeniu do zawarcia kontraktów, które są rutynowo zawierane bez istotnej modyfikacji przez przedsiębiorstwo.

Co istotne, niniejsze umowy są zawierane na rzecz przedsiębiorstwa, albo dotyczą przeniesienia własności bądź też przyznania prawa do użytkowania własności posiadanej przez to przedsiębiorstwo lub co do której ma ono prawo do korzystania lub dotyczą świadczenia usług przez to przedsiębiorstwo.

Zgodnie z powyższym, nie można uznać, iż usługi, które świadczy agent mają charakter wyłącznie przygotowawczy lub pomocniczy, bowiem działania marketingowe agenta realizują te same cele, co podstawowa działalność spółki i stanowią istotną część działalności spółki. Do zadań agenta należy wykonywanie działań marketingowych, demonstrowanie produktów klientom, dostarczanie informacji o cenach, utrzymywanie odpowiedniej relacji z klientem, co niewątpliwie przyczynia się do zawarcia umowy sprzedaży przez spółkę, nawet w sytuacji, gdy umowy te formalnie są zawierane przez spółkę w Niemczech.



**Zapłata wekslem własnym za zakupiony towar nie stanowi finansowania dłużnego w rozumieniu art. 15c ust. 12 ustawy CIT, wyrok NSA z 6 października 2022 r. sygn. II FSK 235/20**

Z uwagi na brak definicji w języku etnicznym, zakres przedmiotowy pojęcia „środków finansowych”, o którym mowa w art. 15c ust. 12 ustawy CIT, należy wyprowadzić w oparciu o wykładnię systemową, zewnętrzną. Opierając się na ustawie o usługach płatniczych należy uznać, iż są to środki o charakterze płynnym, albo pieniężne, albo łatwo zbywalne. Do takich środków, jako forma zapłaty, nie zalicza się weksel własny.

Z opisu stanu faktycznego wynika jednak, że wspomniany weksel może pełnić taką funkcję. Zatem, użyte w art. 15c ust. 12 ustawy CIT sformułowanie „w szczególności” (wyliczenie przykładowe, niestanowiące katalogu zamkniętego), może odnosić się wyłącznie do uzyskanych środków o charakterze pieniężnym, bądź niepieniężnym, ale o charakterze płynnym, nie obejmuje weksla własnego. Nie można rozszerzać znaczenia tego wyliczenia i rozciągać go na wszelakie koszty, które związane są z uzyskaniem jakichś korzyści co do zapłaty.

Zakresy definicji kosztów finansowania dłużnego z art. 15c ust. 12 ustawy CIT i kosztów finansowania zewnętrznego z art. 2 pkt 1 Dyrektywy ATAD nie są spójne. Z orzecznictwa jasno jednak wynika, że w stosunkach wertykalnych państwo – obywatel nie ma możliwości wyjścia poza warstwę językową, czy nawet systemową, która wynika z faktu uregulowania krajowego tylko po to, aby nałożyć dodatkowe zobowiązania na podatnika.

**Przesłanki zastosowania wyłączenia z art. 15e ust. 11 pkt 1 ustawy CIT, wyrok NSA z 5 października 2022 r., sygn. II FSK 128/20**

NSA w wyroku oddalającym skargę kasacyjną podatnika, odniósł się do literalnego brzmienia art. 15e ust. 11 pkt 1 ustawy CIT i podkreślił, iż omawiane wyłączenie dotyczy kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z wytworzeniem lub nabyciem przez podatnika towaru lub świadczenia usługi.

Kluczowe znaczenie dla zrozumienia tego przepisu ma interpretacja zwrotu „bezpośrednio związanych z wytworzeniem lub nabyciem”. Zgodnie z potocznym językowym

sensem słowa „bezpośrednio” – wyraża ono stosunek relacji, który ma być bliski, niczym nieprzedzielony, w konsekwencji pomiędzy zestawionymi elementami nie ma żadnego innego. Ponieważ jako część mowy słowo „bezpośrednio” jest przysłówkiem sposobu, czyli określa cechy, czynności lub stan, jego wykładnia wymaga odniesienia się do następującego po nim czasownika „związany”.

Z powyższego wynika, że wydatek musi bezpośrednio dotyczyć wytworzenia lub nabycia towaru lub świadczenia usług, pozostawać w relacji przyczynowej, rozumianej w kategoriach skutkowo-przyczynowych. Przy czym dla ustalenia tej relacji, istotne jest przeprowadzenie testu sine qua non, który wykazałby ich obiektywną zależność. W ramach tego testu należy zbadać, czy bez poniesienia danego kosztu byłoby możliwe wytworzenie konkretnego produktu lub świadczenie usługi. Z tym jednak zastrzeżeniem, że związek ten powinien być bezpośredni, a nie jedynie pośredni.

Użyty przez ustawodawcę w art. 15e ust. 11 pkt 1 ustawy CIT zwrot „bezpośrednio” oznacza, że nie każdy wydatek poniesiony przez podatnika w związku z prowadzoną działalnością należy uznać za bezpośrednio związany z wytworzeniem lub nabyciem przez podatnika towaru lub świadczeniem usług. Powyższe potwierdza, że rozróżnienie na koszty ogólne i koszty bezpośrednie ma znaczenie dla wykładni art. 15e ust. 1 pkt 11 ustawy CIT, nawet jeżeli ustawodawca nie odwołał się do tych pojęć wprost.

**Brak opodatkowania VAT składki członkowskiej płaconej przez gminy na rzecz stowarzyszenia tych gmin, wyrok WSA w Gdańsku z 4 października 2022 r., sygn. I SA/GD 671/22**

WSA w wyroku z 4 października 2022 r. stwierdził, iż rekompensata otrzymana przez stowarzyszenie gmin od gminy, przeznaczona na dofinansowanie kosztów realizacji projektu, którego realizacja ma przyczynić się do rozwoju kultury fizycznej i turystyki rowerowej, nie stanowi obrotu będącego podstawą opodatkowania VAT. Co do zasady owa rekompensata nie ma bezpośredniego wpływu na cenę świadczonych usług, tj. na cenę abonamentów, opłat minutowych za korzystanie z rowerów oraz na cenę usług reklamowych a co za tym nie wypełnia dyspozycji art. 29a ust. 1 ustawy VAT.

# WYBÓR INTERPRETACJI PODATKOWYCH

## SPIS TREŚCI

<b>Zasady opodatkowania VAT usług dozoru geologicznego w trakcie wierceń i badań geologicznych podłoża wykonywanych przez usługobiorcę w związku z budową farm wiatrowych w wyłącznej strefie ekonomicznej Polski</b> , interpretacja indywidualna DKIS z 29 września 2022 r., sygn. 0114-KDIP1-2.4012.412.2022.1.RM	11
<b>Kwalifikowanie usługi brokerskiej jako transakcji kontrolowanej</b> , interpretacja indywidualna DKIS z 29 września 2022 r., sygn. 0114-KDIP2-2.4010.60.2022.1.AP	11
<b>Ustalenie czy kwota czynszu za wdzierżawienie gruntu stanowi ukryty zysk w rozumieniu art. 28m ust. 3 w zw. z art. 28m ust. 1 pkt 2 ustawy CIT</b> , interpretacja indywidualna DKIS z 28 września 2022 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.425.2022.2.AW	12
<b>Prawo do odliczenia podatku naliczonego od wydatków na rekultywację w fazie poeksploatacyjnej</b> , interpretacja indywidualna DKIS z 27 września 2022 r., sygn. 0114-KDIP4-1.4012.430.2022.2.PS	12
<b>Opłata za najem lokalu, koszty związane z używaniem samochodów osobowych do celów mieszanych przez udziałowców oraz pracowników, wynagrodzenie udziałowców z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 oraz art. 13 pkt 7, 8 i 9 ustawy PIT oraz zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego – jako ukryte zyski</b> , interpretacja indywidualna DKIS z 27 września 2022 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.442.2022.2.BS	13



**Zasady opodatkowania VAT usług dozoru geologicznego w trakcie wierceń i badań geologicznych podłoża wykonywanych przez usługobiorcę w związku z budową farm wiatrowych w wyłącznej strefie ekonomicznej Polski, interpretacja indywidualna DKIS z 29 września 2022 r., sygn. 0114-KDIP1-2.4012.412.2022.1.RM**

Z orzecznictwa TSUE wynika, że dla celów dostaw i świadczenia usług bezpośrednio związanych z rodzajami działalności, o których mowa w Konwencji Narodów Zjednoczonych o prawie morza, a do których państwa członkowskie mają suwerenne prawo, wyłączna strefa ekonomiczna jest uznawana za część ich terytorium. W zakresie działalności dotyczącej budowy i wykorzystania m.in. morskich farm wiatrowych wykonanie jurysdykcji odbywa się na podstawie przepisów obowiązujących w prawie krajowym, a tym samym w zakresie tej działalności wyłączną strefę ekonomiczną należy uznać za część terytorium Polski.

Powyższa zasada odnosi się do wszelkich działań związanych z realizacją inwestycji w postaci budowy morskich farm wiatrowych, a zatem odnosi się również do świadczonych przez spółkę usług dozoru geologicznego. Świadczone przez spółkę usługi dozoru geologicznego związane są z wierceniami i badaniami geologicznymi podłoża prowadzonymi przez usługobiorcę w związku z inwestycją wykonywaną przez polski podmiot polegającą na budowie farm wiatrowych na obszarach zlokalizowanych w wyłącznej strefie ekonomicznej Polski. Natomiast bez wykonywanego przez spółkę dozoru geologicznego, usługobiorca nie mógłby rozpoznać warunków geologiczno-inżynierskich posadowienia elementów, budowli i urządzeń morskiej farmy wiatrowej na terenie wskazanym w projekcie robót geologicznych.

Tym samym, w zakresie miejsca świadczenia przez spółkę usług dozoru geologicznego, wyłączna strefa ekonomiczna powinna być uważana za terytorium kraju, o którym mowa w art. 2 pkt 1 ustawy VAT. W konsekwencji należy uznać, że usługi dozoru geologicznego

świadczone przez spółkę na rzecz usługobiorcy, stanowią usługi związane z nieruchomościami, zgodnie z art. 28e ustawy VAT, dla których miejscem świadczenia będzie terytorium kraju i w związku z tym będą one podlegały opodatkowaniu VAT na terytorium Polski. Zatem usługi dozoru geologicznego związane są z nieruchomością, na której są wykonywane, w związku z czym miejscem ich świadczenia będzie miejsce położenia nieruchomości, zgodnie z art. 28e ustawy VAT. Niemniej jednak, w związku z tym, że wyłączna strefa ekonomiczna powinna być uważana za terytorium kraju, o którym mowa w art. 2 pkt 1 ustawy VAT, świadczone przez spółkę usługi dozoru geologicznego będą podlegały opodatkowaniu VAT na terytorium Polski.

**Kwalifikowanie usługi brokerskiej jako transakcji kontrolowanej, interpretacja indywidualna DKIS z 29 września 2022 r., sygn. 0114-KDIP2-2.4010.60.2022.1.AP**

W interpretacji indywidualnej DKIS z 29 września 2022 r. stwierdzono, iż przeniesienie wartości towarów giełdowych będących przedmiotem zleconej usługi brokerskiej pomiędzy domem maklerskim a podmiotem z nim powiązany, nie powinno być kwalifikowane jako transakcja kontrolowana w rozumieniu przepisów rozdz. 1a ustawy CIT. Za transakcję kontrolowaną w opisanym stanie faktycznym uznawana powinna być wyłącznie stanowiąca przedmiot odrębnego wynagrodzenia usługa brokerska, która z perspektywy regulacji o cenach transferowych powinna być traktowana odrębnie od obrotu towarowego, który stanowi jedynie przedmiot wskazanej usługi. Dom maklerski działa bowiem w tym przypadku w charakterze zbliżonym do komisanta, a istotą jego aktywności jest jedynie skojarzenie stron transakcji nabycia lub zbycia danego towaru giełdowego.

W przypadku usługi brokerskiej za jej wartość powinna być uznawana wyłącznie kwota wynagrodzenia w postaci należnych od klienta opłat lub prowizji za wykonane usługi brokerskie z pominięciem wartości obrotu towarami giełdowymi.

**Ustalenie czy kwota czynszu za wydzierżawienie gruntu stanowi ukryty zysk w rozumieniu art. 28m ust. 3 w zw. z art. 28m ust. 1 pkt 2 ustawy CIT, interpretacja indywidualna DKIS z 28 września 2022 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.425.2022.2.AW**

Wartość czynszu dzierżawnego gruntu nie powinna być kwalifikowana przez spółkę jako ukryta wypłata zysku, o czym wypowiedział się DKIS w interpretacji indywidualnej z 28 września 2022 r. Wartość czynszu nie powinna także podlegać opodatkowaniu ryczałtem od dochodu, z zastrzeżeniem, że (i) wynagrodzenie (czynsz) za dzierżawę gruntu, o którym mowa we wniosku na rzecz podmiotu powiązanego (tu: wspólnika) w istocie będzie odpowiadać wartości rynkowej (ii) wypłacenie na rzecz podmiotu powiązanego czynszu z tytułu dzierżawy gruntu nie będzie w rzeczywistości służyło dokapitalizowaniu tego podmiotu (iii) do zawarcia transakcji z podmiotem powiązanym doszłoby niezależnie od istniejących powiązań między stronami transakcji (iv) zawarcie wskazanej transakcji wynika z faktycznych potrzeb biznesowych spółki.

**Prawo do odliczenia podatku naliczonego od wydatków na rekultywację w fazie poeksploatacyjnej, interpretacja indywidualna DKIS z 27 września 2022 r., sygn. 0114-KDIP4-1.4012.430.2022.2.PS**

Według DKIS, w okolicznościach analizowanej sprawy ponoszone przez gminę wydatki na rekultywację składowiska można powiązać z czynnościami opodatkowanymi. W opisanym stanie faktycznym składowisko służyło gminie do osiągania przychodów z tytułu odbioru odpadów na składowisko, a dalsze wydatki na rekultywację pozwalają na utrzymanie składowiska w odpowiednim stanie. Gmina planuje wydzierżawić tereny po składowisku na rzecz

zewnątrznego inwestora/inwestorów, celem przeznaczenia gruntów na zabudowę systemami odnawialnych źródeł energii (OZE). Dzierżawa tej nieruchomości na rzecz wyłonionych dzierżawców stanowić będzie czynności wykonywane przez gminę jako podatnika VAT na podstawie stosunku cywilnoprawnego, opodatkowane według podstawowej stawki VAT.

Gmina wskazuje, że powierzyła realizację zadań w ramach fazy poeksploatacyjnej prowadzenia składowiska odpadów podmiotom trzecim na podstawie umów cywilnoprawnych, podpisując dwie umowy: umowę dzierżawy oraz umowę koordynacji prac rekultywacyjnych.

W ramach realizacji fazy poeksploatacyjnej rekultywacji gmina będzie wydzierżawiała te tereny na podstawie odpłatnej umowy do podmiotu odpowiedzialnego za zasadnicze prace rekultywacyjne (a zatem będzie wykonywała usługę opodatkowaną według podstawowej stawki VAT). W przedmiotowej sytuacji zostaną spełnione oba warunki uprawniające do odliczenia: gmina jest czynnym zarejestrowanym podatnikiem VAT, a nabywane towary i usługi w związku z rekultywacją składowiska odpadów służyły i będą służyły do czynności opodatkowanych.

W konsekwencji, gmina ma prawo do odliczenia podatku naliczonego od wydatków na rekultywację w fazie poeksploatacyjnej w całości na podstawie art. 86 ust. 1 ustawy VAT, z uwzględnieniem ograniczeń wynikających z art. 86 ust. 13 ustawy VAT, w związku z wykonywaniem na składowisku odpadów czynności opodatkowanych stawkami VAT w przeszłości i z zamiarem ich wykonywania w przyszłości gdy teren ten osiągnie funkcjonalność nieruchomości przeznaczonej do dzierżawy na farmy OZE.



**Oplata za najem lokalu, koszty związane z użytkowaniem samochodów osobowych do celów mieszanych przez udziałowców oraz pracowników, wynagrodzenie udziałowców z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 oraz art. 13 pkt 7, 8 i 9 ustawy PIT oraz zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego – jako ukryte zyski, interpretacja indywidualna DKIS z 27 września 2022 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.442.2022.2.BS**

W interpretacji indywidualnej z 27 września 2022 r. stwierdzono, iż ponoszone przez spółkę opłaty (kwota najmu) na rzecz udziałowców za wynajem lokalu prywatnego (handlowo-magazynowego) nie będą stanowiły dochodu z tytułu ukrytych zysków określonych w art. 28m ust. 3 ustawy CIT. Wynagrodzenie na rzecz udziałowców (podmiotów powiązanych) za wynajmowany lokal ustalone zostało na poziomie rynkowym. Lokal ten jest niezbędny do prowadzenia działalności przez spółkę i jest bezpośrednio związany z prowadzeniem podstawowej działalności operacyjnej.

Ukryte zyski to świadczenia, których beneficjentem, bezpośrednio lub pośrednio, jest udziałowiec, akcjonariusz albo wspólnik lub podmiot powiązany bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem lub z tym udziałowcem, akcjonariuszem albo wspólnikiem, co jednoznacznie wynika z art. 28m ust. 3 ustawy CIT. Zatem udziałowcy spółki spełniają wyżej cytowaną definicję. Wykorzystywanie przez nich samochodów osobowych spółki zarówno do celów służbowych, jak i osobistych będzie ukrytym zyskiem i będzie podlegało opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek zgodnie z art. 28m ust. 4 pkt 2 lit. b ustawy CIT w wysokości 50% odpisów amortyzacyjnych oraz wydatków związanych z użytkowaniem (eksploatacją) tych samochodów osobowych.

Mając na uwadze treść art. 28m ust. 4 pkt 2 lit. b ustawy CIT podobieństwo jakie cechuje ukryte zyski oraz wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą i brak szczegółowych przepisów odnośnie do sposobu ustalania

w jakiej wysokości należy zaliczyć do wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą wydatki związane z użytkowaniem samochodów osobowych dla celów mieszanych przez pracowników spółki, nie będących udziałowcami, należy per analogiam zaliczyć do wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą w wysokości 50%.

W świetle powyższego wydatki, o których mowa we wniosku, na użytkowanie samochodów osobowych przez pracowników spółki (nie będących udziałowcami ani podmiotami powiązanimi) do celów mieszanych, nie spełniają definicji ukrytych zysków, dlatego nie należy ich kwalifikować do tego rodzaju dochodu. Jednakże wydatki te, należy zaliczyć do dochodów niezwiązanych z działalnością gospodarczą w wysokości 50% tych wydatków i opodatkować ryczałtem od dochodów spółek.

A zatem wydatki na użytkowanie samochodów osobowych przez pracowników spółki (nie będących udziałowcami ani podmiotami powiązanimi) nie będą stanowiły ukrytego zysku. Stosownie do postanowień art. 28m ust. 1 pkt 3 ustawy CIT, będą jednak podlegały opodatkowaniu ryczałtem od dochodu spółek, jako wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą (dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą).

W powyższej interpretacji indywidualnej stwierdzono ponadto, iż wynagrodzenia z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 oraz art. 13 pkt 7, 8 i 9 ustawy PIT oraz zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego wypłaconych osobie fizycznej - w części, w jakiej suma tych wynagrodzeń i zasiłków wypłacona w danym miesiącu tej osobie przekroczy pięciokrotności średniego miesięcznego wynagrodzenia wypłacanego przez podatnika z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 oraz art. 13 pkt 7, 8 i 9 ustawy PIT nie więcej jednak niż pięciokrotności przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw, to nadwyżka ta będzie stanowić ukryty zysk, który podlegać będzie opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek.

# KONTAKT



PIOTR KORSZLA  
tel. +48 509 802 418  
piotr.korszla@ptpodatki.pl



ADAM HELLWIG  
tel. +48 502 184 966  
adam.hellwig@ptpodatki.pl

## **WARSZAWA**

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

## **KATOWICE**

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

## **LUBLIN**

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