



PACZUSKI
TAUDUL

PRZEKRÓJ PODATKOWY

21.11.2022 r.



KOMENTARZE EKSPERTÓW WS. NAJWAŻNIEJSZYCH WYROKÓW/ INTERPRETACJI

SPIIS TREŚCI

Zwolnienie z VAT usług polegających na konsultacjach dietetycznych świadczonych stacjonarnie i on-line lub telefonicznie osobom borykającym się z problemami zdrowotnymi oraz w celu poprawienia nawyków żywieniowych, interpretacja indywidualna DKIS z 9 listopada 2022 r., sygn. 0111-KDIB3-2.4012.593.2022.2.MGO _____ 3

Możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków związanych z zawartą ugodą sądową, wyrok WSA w Poznaniu z 8 listopada 2022 r., sygn. I SA/Po 408/22 _____ 4

Zwolnienie z VAT usług polegających na konsultacjach dietetycznych świadczonych stacjonarnie i on-line lub telefonicznie osobom borykającym się z problemami zdrowotnymi oraz w celu poprawienia nawyków żywieniowych, interpretacja indywidualna DKIS z 9 listopada 2022 r., sygn. 0111-KDIB3-2.4012.593.2022.2.MGO

Z wniosku wynika, że konsultacje dietetyczne świadczone są w oparciu o analizę zdrowia konkretnego pacjenta i dotyczą jego potrzeb w zakresie poprawy, zachowania i przywrócenia dobrego stanu zdrowia. Porady dietetyczne udzielane przez wnioskodawcę mają na celu: poprawę stanu zdrowia poprzez utrwalanie prawidłowych wzorców zdrowego stylu życia, przywrócenie pożądanego stanu zdrowia przez naukę prawidłowego sposobu odżywiania, zapobieganie chorobom poprzez kontrolowanie czynników ryzyka (m.in. zaburzeń w gospodarce glukozy i lipidowej, prewencję nadciśnienia tętniczego, minimalizowanie spożycia żywności wysokoprzetworzonej i bogatej w substancje o działaniu niekorzystnym na zdrowie), zapobieganie konsekwencjom chorób współistniejących poprzez zwiększenie świadomości zdrowotnej pacjentów. Bezpośrednim zaś celem świadczonych usług jest zapewnienie opieki zdrowotnej służącej profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia pacjentów.

Zatem, świadczone przez wnioskodawcę – jako dietetyka usługi polegające na indywidualnych konsultacjach dietetycznych prowadzonych stacjonarnie i on-line za pośrednictwem Internetu lub telefonicznie osobom borykającym się z problemami zdrowotnymi oraz w celu poprawienia nawyków żywieniowych, stanowią usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia w rozumieniu art. 43 ust. 1 pkt 19 ustawy VAT. Tym samym, w ww. przypadku została spełniona przesłanka przedmiotowa określona we wskazanym przepisie. W konsekwencji, świadczone przez wnioskodawcę jako dietetyka ww. usługi polegające na udzielaniu indywidualnych konsultacji dietetycznych stacjonarnych, on-line za pośrednictwem Internetu lub telefonicznie – jako usługi spełniające przesłankę podmiotową i przedmiotową – korzystają ze zwolnienia od podatku, na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 19 lit. c ustawy VAT.

Komentarz eksperta

Usługi oferowane przez dietetyków wydają się obecnie cieszyć rosnącą popularnością. W określonych przypadkach możliwe jest objęcie tego typu świadczeń zwolnieniem z VAT. Dotyczy to usług wpisujących się w definicję usług w zakresie opieki medycznej, służących profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, świadczonych w ramach wykonywania zawodów medycznych. Z kolei rozumienie pojęcia opieki medycznej zostało wypracowane w licznych rozstrzygnięciach TSUE, gdzie główny nacisk położony jest na cel takich usług, tj. ochrona zdrowia (w tym profilaktyka).

Należy zatem podkreślić, iż dla skorzystania ze zwolnienia spełniony musi zostać zarówno warunek podmiotowy (usługodawca musi posiadać odpowiednie kwalifikacje i wykonywać zawód medyczny), jak i przedmiotowy (terapeutyczny cel usług).

W omawianej interpretacji za korzystające ze zwolnienia z VAT zostały uznane usługi polegające na konsultacjach dietetycznych świadczonych stacjonarnie i on-line lub telefonicznie osobom borykającym się z problemami zdrowotnymi oraz w celu poprawienia nawyków żywieniowych. Wnioskodawca prowadzi działalność w ramach wykonywania zawodów medycznych (dietetyk) – spełniony został zatem podmiotowy warunek zwolnienia. Jednocześnie organ interpretacyjny potwierdził, iż celem usług w zakresie objętym wnioskiem jest zapewnienie opieki zdrowotnej służącej profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia pacjentów.

Niemniej, należy zwrócić uwagę, iż nie w każdym przypadku usługi świadczone przez dietetyka będą objęte przedmiotowym zwolnieniem. Opodatkowane VAT powinny zostać usługi o celu innym niż terapeutyczny, nawet jeśli w szerokim rozumieniu mogą przyczynić się one do poprawy zdrowia nabywcy usługi. Warto w tym miejscu zwrócić uwagę na wyrok TSUE z 4 marca 2021 r. w sprawie C581/19, w którym wskazano, iż zasadniczo

zwolnieniem nie jest objęta usługa coachingu żywieniowego świadczona przez wykwalifikowanego i uprawnionego profesjonalistę (dietetyka) w placówkach sportowych. TSUE podkreślił w przedmiotowym wyroku, że choć taka usługa może, w perspektywie średnio i długoterminowej lub bardzo szeroko rozumianej, być instrumentem zapobiegania pewnym chorobom, takim jak otyłość, to ma ona zasadniczo cel zdrowotny, ale nie ma lub nie musi mieć celu terapeutycznego.

W świetle powyższego za niekorzystające ze zwolnienia należy uznać przykładowo usługi dietetyczne, których celem jest wyłącznie poprawa wyglądu. Niemniej, w niektórych przypadkach podatnicy mogą napotkać trudności w określeniu, które usługi spełniają jeszcze wymogi dla uznania ich za usługi w zakresie opieki medycznej, a które już nie.

Na marginesie warto wskazać, iż z interpretacji wynika, że zwolnienie będzie miało zastosowanie bez względu na formę świadczenia usług, tj. stacjonarnie, za pośrednictwem Internetu czy telefonu.



TERESA GORCZYCHYŃSKA
STARSZY KONSULTANT

Możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków związanych z zawartą ugodą sądową, wyrok WSA w Poznaniu z 8 listopada 2022 r., sygn. I SA/Po 408/22

W przedmiotowej sprawie spółka komunalna złożyła wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków poniesionych w związku z zawartą ugodą sądową: ustalonej kwoty ugody oraz zwrotu kosztów postępowania.

Zawarta ugoda sądowa stanowiła zwieńczenie postępowania sądowego toczącego się pomiędzy spółką komunalną a wykonawcą odpowiedzialnym za budowę zakładu zagospodarowania odpadów. Po jej ukończeniu, podatnik wezwał wykonawcę do usunięcia

wad w inwestycji. Kolejno, spółka komunalna wystąpiła do zakładu ubezpieczeń o wypłatę wszystkich środków wpłaconych przez wykonawcę budowy jako gwarancji należytej realizacji inwestycji. Otrzymane środki rozpoznano jako przychód podlegający opodatkowaniu CIT.

Kolejno wykonawca wystąpił z pozwem przeciwko spółce, w którym zakwestionował jej prawo do skorzystania z gwarancji ubezpieczeniowej. Zawarto ugodę, na mocy której spółka zapłaciła kwotę niższą niż dochodzono przez wykonawcę oraz odstąpiono od żądania zapłaty odsetek za zwłokę.

Zdaniem spółki komunalnej zapłacona przez nią na rzecz wykonawcy kwota, wynikająca z zawartej ugody sądowej, stanowi koszt uzyskania przychodów. We wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej podniesiono, iż wydatek ten został poniesiony w celu uniknięcia ryzyka poniesienia wyższych strat finansowych i wizerunkowych, gdyby ewentualne orzeczenie sądu wyższej instancji nie było dla spółki korzystne. Ponadto, pozwoliło to na rozwiązanie rezerwy bilansowej przeznaczonej na zapłatę roszczenia wykonawcy i przeznaczeniu pozostałej kwoty na realizację inwestycji przynoszących wnioskodawcy przychody.

DKIS uznał stanowisko podatnika za nieprawidłowe, ze względu na brak ukierunkowania ww. wydatków na osiągnięcie, zabezpieczenie lub zachowania źródła przychodu. Organ interpretacyjny podkreślił, iż nie można utożsamiać racjonalności danego wydatku z jego celowością. Klasyfikacja danego wydatku jako kosztu uzyskania przychodów powinna być uzależniona od rzetelnej i wszechstronnej oceny podatnika, czy poniesiony wydatek przysporzy podatnikowi przychodu albo przyczyni się do zabezpieczenia źródła. W ocenie DKIS kwota wypłacona w ramach ugody sądowej nie przyczyni się do realizacji żadnego z powyższych celów.

Ze stanowiskiem DKIS nie zgodził się WSA w Poznaniu i uchylił zaskarżoną interpretację. W ustnym uzasadnieniu wyroku podkreślono rolę jaką powinna odgrywać wykładnia gospodarcza przy ocenie danego wydatku dla celów podatkowych. W rozpoznawanej sprawie istotne pozostawało również uprzednie rozpoznanie środków uzyskanych od zakładu ubezpieczeń jako przychodu podlegającego opodatkowaniu CIT.

Komentarz eksperta

Stosowanie tzw. wykładni gospodarczej w procesie klasyfikacji wydatków jako kosztu uzyskania przychodów należy uznać za zasadne. Pojęcie celowości ponoszonego wydatku na zachowanie lub zabezpieczenie źródła przychodów powinno być rozumiane szeroko, również jako dążenie do minimalizacji strat w danym źródle.

Należy podkreślić, iż ocena prawnapodatkowa kosztu powinna być dokonana nie w ujęciu jednostkowym, lecz przy uwzględnieniu logicznego ciągu zdarzeń stojących za konkretnym działaniem podatnika. Prowadząc działalność gospodarczą, podatnicy dążą nie tylko do maksymalizacji przychodów, ale i minimalizacji strat. Niekorzystna dla podatników zmiana okoliczności gospodarczych może wiązać się z koniecznością podejmowania działań zmierzających nie do osiągnięcia przychodu, ale jego zabezpieczenia lub zachowania.

Przykładem powyższego zachowania może być oszczędność danego wydatku, zmniejszenie jego wysokości. W analizowanym stanie faktycznym korzyść osiągnięta przez spółkę komunalną przejawia się poprzez zaoszczędzenie pozostałej kwoty roszczenia, o którą ubiegał się wykonawca, oraz odsetek za zwłokę. Wpływ podjętej przez podatnika decyzji na zachowanie

i zabezpieczenie źródła przychodu można zobrazować poprzez porównanie dochodu osiągniętego przez spółkę komunalną przy uregulowaniu kwoty ugody oraz dochodu jaki osiągnęłaby/straty jaką poniosłaby w przypadku niekorzystnego dla niej wyroku sądu wyższej instancji.

W szerszej perspektywie, zaoszczędzona w ten sposób kwota może zostać przeznaczona na rozwój innych inwestycji, które potencjalnie mogą przysporzyć podatnikowi zysku.

Postulat posługiwania się wykładnią gospodarczą jest obecny w stanowiskach sądów administracyjnych już od kilku lat (art. wyroki NSA z 27 czerwca 2013 r., sygn. II FSK 2192/11 oraz z 17 stycznia 2012 r., sygn. II FSK 1365/10). Nie dominuje on jednak w interpretacjach indywidualnych, gdzie wciąż obserwuje się tradycyjne podejście do klasyfikacji wydatku do kosztów uzyskania przychodów poprzez przyczynienie się do maksymalizacji zysków. Uwzględniając dynamiczne zmiany procesów gospodarczych, podejście prezentowane przez organ interpretacyjny może narażać podatników na trudności.



ALEKSANDRA MAZURKIEWICZ
KONSULTANT



WYBÓR ORZECZEŃ SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH ORAZ TSUE:

SPIIS TREŚCI

Zasady ustalenia przychodów i kosztów z tytułu przepływów pieniężnych dokonywanych na podstawie umowy subpartypacyjnej, wyrok NSA z 8 listopada 2022 r., sygn. II FSK 926/22	7
Podatek bankowy jako podatek majątkowy mieści się w zakresie wskazanym w polsko-rumuńskiej u.p.o., wyrok WSA w Warszawie z 10 listopada 2022 r., sygn. III SA/WA 896/22	7
Opieka posprzedażowa jako element usługi pośrednictwa ubezpieczeniowego, wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 listopada 2022 r., sygn. VIII SA/WA 495/22	7
Przesłanki stosowania art. 28m ust. 4 ustawy CIT mają charakter niezależny w stosunku do art. 28 ust. 3 ustawy CIT, wyrok WSA w Gorzowie Wlk. z 9 listopada 2022 r., sygn. I SA/GO 336/22	8
Kwestia generowania e-DD na podstawie wystawianych faktur zaliczkowych, wyrok WSA w Gliwicach z 8 listopada 2022 r., sygn. III SA/GL 453/22	9
Kwestia uznania transakcji obejmującej nabycie rzeczy ruchomych i oddanie ich zbywcy w najem za jedną kompleksową usługę zwolnioną z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 38 ustawy VAT, wyrok WSA w Poznaniu z 8 listopada 2022 r., sygn. I SA/PO 388/22	9

Zasady ustalenia przychodów i kosztów z tytułu przepływów pieniężnych dokonywanych na podstawie umowy subpartycypacyjnej, wyrok NSA z 8 listopada 2022 r., sygn. II FSK 926/22

Pojęcie użyte w opisie stanu faktycznego „zbycie praw do przepływów pieniężnych” nie stanowi zbycia praw majątkowych, lecz obowiązek świadczenia pieniężnego. W konsekwencji przychód z tytułu ceny za to przekazanie przepływów pieniężnych z portfela należy rozpoznać na zasadzie kasowej, zgodnie z art. 12 ust. 3e ustawy CIT, tj. w dniu otrzymania płatności.

Konkluzja taka wynika wprost z istoty umowy będącej przedmiotem wniosku, tj. umowy, której charakter prawny jest taki jak umowy subpartycypacji, stosowanej w sektorze bankowym oraz sektorze funduszy inwestycyjnych przez instytucje wyspecjalizowane w sekurytyzacji o subpartycypację. Specyfika umowy subpartycypacyjnej nie pozwala także na jednorazowe rozliczenie całościowych wydatków z tytułu ceny nabycia wierzytelności objętych umową subpartycypacyjną oraz kosztów ich windykacji z przychodem z tytułu ceny, co powoduje, że zarzuty spółki w zakresie naruszenia art. 15 ust. 1 i ust. 4 ustawy CIT także jest niezasadny. Dokonując przekazania na rzecz subpartycypanta, zgodnie z warunkami umowy o subpartycypację, kwot stanowiących pożytki z wierzytelności, spółka będzie uprawniona do uznania przekazanych kwot za koszty uzyskania przychodów i ujęcia ich w rachunku podatkowym w momencie poniesienia.

Podatek bankowy jako podatek majątkowy mieści się w zakresie wskazanym w polsko-rumuńskiej u.p.o., wyrok WSA w Warszawie z 10 listopada 2022 r., sygn. III SA/WA 896/22

Podatek bankowy (PNIF) obowiązujący w Polsce jest podatkiem od przyrostu majątku. Wynika to z art. 3 ustawy o podatku od niektórych instytucji finansowych w zw. z art. 18 ustawy

o rachunkowości. Kwotą opodatkowania jest nadwyżka sumy wartości aktywów banku ponad kwotę 4 mld złotych. A zatem podstawę opodatkowania stanowią narastające co miesiąc wartości aktywów ustalone na podstawie sald z kont banku. Zasadniczo więc podatek ten powinien być kwalifikowany jako podatek majątkowy, a ściślej rzecz biorąc jako podatek od przyrostu majątku banku.

Przepis art. 2 ust. 4 polsko-rumuńskiej u.p.o. stanowi, że niniejsza umowa ma zastosowanie także do wszystkich podatków takiego samego lub podobnego rodzaju, które po podpisaniu niniejszej umowy będą wprowadzone obok istniejących podatków lub w ich miejsce. A zatem, chodzi tu o takie podatki, które będą wprowadzone oprócz tych dwóch podatków, czyli PIT oraz CIT, które są wymienione w polsko-rumuńskiej u.p.o. Nie ma przeszkód, by taki podatek majątkowy, którym jest podatek bankowy (PNIF) mieścił się w zakresie polsko-rumuńskiej u.p.o., ponieważ jest to podatek wprowadzony obok podatków dochodowych, które wprost wymieniono w polsko-rumuńskiej u.p.o., a jest to podatek majątkowy, do którego, co do zasady u.p.o. można i należy stosować.

Opieka posprzedażowa jako element usługi pośrednictwa ubezpieczeniowego, wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 listopada 2022 r., sygn. VIII SA/WA 495/22

Brak jest podstaw do stwierdzenia, tak jak zrobił to organ podatkowy, że tzw. opieka posprzedażowa nie wchodzi w zakres aktywności podatnika traktowanej jako pośrednictwo ubezpieczeniowe. Zawarcie umowy ubezpieczeniowej z klientem nie kończy aktywności pośrednika, a także pośrednictwa. Istotne jest bowiem też to, żeby klienta z którym została zawarta umowa utrzymać. Zatem te czynności wchodziły w skład kompleksowej usługi pośrednictwa w świadczeniu usług ubezpieczeniowych i korzystają ze zwolnienia od podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 37 ustawy VAT.

Przesłanki stosowania art. 28m ust. 4 ustawy CIT mają charakter niezależny w stosunku do art. 28 ust. 3 ustawy CIT, wyrok WSA w Gorzowie Wlk. z 9 listopada 2022 r., sygn. I SA/GO 336/22

Ukrytym zyskiem będzie takie świadczenie, które nie zostałyby wykonane, gdyby nie to, że jego beneficjent ma prawo do udziału w zysku oraz taka część świadczenia, która przekracza wartość świadczenia, które zostałyby wykonane na rzecz podmiotu, który prawa do udziału w zysku nie ma.

W wielu wypadkach zidentyfikowanie owej nadmiernej wartości, albo nieracjonalności wydatku będzie niewątpliwą trudnością i dlatego też ustawodawca wprowadził w art. 28m ust. 4 ustawy CIT. W ww. przepisie określono odmienne przesłanki do określenia świadczenia jako ukrytego zysku w dwóch konkretnych sytuacjach, o których mowa w pkt 1 i 2. W wypadku wynagrodzeń ustawodawca w punkcie 1 ust. 4 przyjął, że każde wynagrodzenie dla osoby mającej prawo do udziału w zysku będzie ukrytym zyskiem, chyba że jest to wynagrodzenie, o którym mowa w art. 12 ust. 1 oraz art. 13 pkt 7, 8 i 9 ustawy PIT.

Zatem w przypadkach objętych normą art. 28m ust. 4 pkt 1 ustawy CIT nie trzeba przeprowadzać analizy, czy wynagrodzenie dla osoby mającej prawo do udziału w zyskach jest nadmierne w porównaniu do innych pracowników lub ogólnie nieracjonalne. Taki sam cel ma punkt 2 ust. 4 ww. przepisu. Jego sens jest taki, że każdy wydatek, odpis amortyzacyjny oraz odpis z tytułu trwałej utraty wartości związany z używaniem samochodu osobowego przez osobę uprawnioną do udziału

w zysku należy uznać za ukryty zysk, chyba że samochód jest wykorzystywany wyłącznie na cele działalności gospodarczej, ewentualnie jedynie 50% tych wydatków i odpisów stanowi ukryty zysk, o ile samochód jest wykorzystywany również służbowo. Inne rozumienie tego przepisu prowadziłoby w wypadku samochodu wykorzystywanego do celów mieszanych do konieczności każdorazowego ustalenia jaka wartość owych wydatków i odpisów jest nadmierna.

W ślad za tym następowałoby osobne przyporządkowanie wydatków w części nadmiernej do dochodów, o których mowa w art. 28m ust. 1 pkt 2 ustawy CIT jako ukryty zysk, a w pozostałej, tej nienadmiernej części do art. 28m ust. 1 pkt 3 ustawy CIT jako dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą. Obecnie taki rozdział teoretycznie mógłby prowadzić do odmiennej wysokości podatku z uwagi na wątpliwości co do interpretacji punktu 3 ust. 1 art. 28m ustawy CIT i możliwości uznania wydatków mieszanych za mieszczące się w tym przepisie.

Jednak wraz z nowelizacją ustawy, która wejdzie w życie od dnia 1 stycznia 2023 r., obie wspomniane wartości wydatków i ta nadmierna i niemająca takiej cechy zostaną opodatkowane tak samo. W wypadku mieszanego korzystania z samochodu będzie to 50% wartości wydatków niezależnie od tego, czy korzysta z niego osoba uprawniona do udziału w zyskach, czy osoba bez tego uprawnienia. Zmiana ta tym bardziej uzasadnia powyższą wykładnię. Podsumowując, art. 28m ust. 4 ustawy CIT jest *lex specialis*, którego przesłanki stosowania mają charakter niezależny w stosunku do art. 28 ust. 3 ustawy CIT.

Kwestia generowania e-DD na podstawie wystawianych faktur zaliczkowych, wyrok WSA w Gliwicach z 8 listopada 2022 r., sygn. III SA/GL 453/22

Podstawą sporządzenia projektu e-DD na gruncie uregulowań ustawy o podatku akcyzowym z 2008 r. jest wyłącznie taka faktura (spełniająca ustawowe warunki), która będzie odzwierciedlała ilość faktycznie sprzedanych wyrobów węglowych finalnemu nabywcy węglowemu w ramach zwolnień. Stwierdzić zatem należy, że faktura zaliczkowa co do zasady może stanowić podstawę do sporządzenia projektu e-DD, jeśli (i) faktura zaliczkowa będzie dokumentowała ilość faktycznie sprzedanych (wydanych) wyrobów węglowych, (ii) na dzień sporządzenia projektu e-DD nie będą wystawione inne faktury (korygujące, rozliczeniowe).

Zgodzić należy się ze stanowiskiem, że nie ma możliwości sporządzania korekt dokumentu e-DD przez sporządzenie dodatkowych projektów uwzględniających korekty ilościowe powstałe już po zarejestrowaniu sprzedaży. Oznacza to, że w przypadku gdy będą wystawiane faktury korygujące, rozliczeniowe po fakturze zaliczkowej, która była już podstawą do sporządzenia dokumentu e-DD, to tak jak słusznie wskazywał organ, w przypadku tych faktur sporządzonych już po wygenerowaniu dokumentu e-DD, spółka nie będzie miała obowiązku korygowania czy wystawienia nowego dokumentu.

Spółka sama wskazuje na brak takiej możliwości, ale nie oznacza to automatycznie, że w przypadku gdy będzie dostarczana zwiększona ilość wyrobów węglowych niżli wynikało to z faktury, która była podstawą do sporządzenia dokumentu e-DD, możliwe będzie objęcie tej nadwyżki zwolnieniem ustawowym, ponieważ - tak jak wskazuje organ - nie został spełniony warunek do jego zastosowania.

Natomiast nie ma wątpliwości co do tego, że w przypadku dostarczenia mniejszej ilości wyrobów, czy też odpowiadającej tej ilości, która jest ujęta już w wygenerowanym dokumencie e-DD, wyroby te są objęte zwolnieniem.

Kwestia uznania transakcji obejmującej nabycie rzeczy ruchomych i oddanie ich zbywcy w najem za jedną kompleksową usługę zwolnioną z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 38 ustawy VAT, wyrok WSA w Poznaniu z 8 listopada 2022 r., sygn. I SA/PO 388/22

W analizowanym stanie faktycznym w ramach opisanej umowy mamy do czynienia z odrębnymi świadczeniami, tj. dostawą towarów, którą dokona osoba fizyczna oraz usługą najmu tych towarów realizowaną przez spółkę na rzecz dostawcy towaru. Stąd nie można uznać, że w ramach tej transakcji, gdzie czynności będą wykonywane przez dwa odrębne podmioty, dojdzie do świadczenia kompleksowego. Zatem, w ramach opisanej transakcji wystąpią dwie niezależne czynności podlegające opodatkowaniu, a mianowicie dostawa towarów w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy VAT – sprzedaż ruchomości na rzecz spółki a następnie najem tej ruchomości.

Brak jest podstaw do uznania, iż usługa, świadczona przez spółkę na podstawie opisanej we wniosku umowy, będzie stanowić usługę finansową i będzie korzystać ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 38 ustawy VAT. Czynności wykonywane przez spółkę nie obejmują bowiem charakterystycznych funkcji usług finansowych (wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 38 ustawy VAT) związanych z udzielaniem kredytów lub pożyczek pieniężnych oraz nie stanowią usług pośrednictwa w świadczeniu usług udzielania kredytów lub pożyczek pieniężnych, a także zarządzania kredytami lub pożyczkami pieniężnymi przez kredytodawcę lub pożyczkodawcę.

WYBÓR INTERPRETACJI PODATKOWYCH

SPIS TREŚCI

Przesłanki uznania robota za wykorzystywanego dla zastosowań przemysłowych w świetle art. 38eb ust. 3 ustawy CIT , interpretacja indywidualna DKIS z 4 listopada 2022 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.427.2022.2.AW	11
Skutki podatkowe w VAT świadczenia usług ubezpieczeniowych na rzecz ubezpieczycieli z UE oraz ubezpieczyciela spoza UE , interpretacja indywidualna DKIS z 26 października 2022 r., sygn. 0113-KDIPT1-2.4012.576.2022.2.JSZ	12
Kwestia zastosowania korekty do zera przy fakturze oraz paragonie fiskalnym bez wskazania NIP , interpretacja indywidualna DKIS z 26 października 2022 r., sygn. 0112-KDIL3.4012.309.2022.1.MC	13
Kwestia opodatkowania VAT usługi leasingu, ubezpieczenia przedmiotu leasingu oraz usług dodatkowych , interpretacja indywidualna DKIS z 25 października 2022 r., sygn. 0114-KDIP4.4012.6.2017.11.S.MAT	14
Opodatkowanie VAT czynności wykonywanych między oddziałem w Polsce a centralą, będącą członkiem grupy VAT w Niemczech oraz między oddziałem a innymi oddziałami centrali. Prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego , interpretacja indywidualna DKIS z 19 października 2022 r., sygn. 0111-KDIB3-3.4012.353.2022.2.PK	15
Brak opodatkowania VAT transferu emitowanych bonów różnego przeznaczenia , interpretacja indywidualna DKIS z 19 października 2022 r., sygn. 0111-KDIB3-1.4012.572.2022.1.IK	15

Przesłanki uznania robota za wykorzystywanego dla zastosowań przemysłowych w świetle art. 38eb ust. 3 ustawy CIT, interpretacja indywidualna DKIS z 4 listopada 2022 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.427.2022.2.AW

Robot, który planuje zakupić spółka nie będzie wypełniał definicji zawartej w art. 38eb ust. 3 ustawy CIT, ponieważ nie będzie wykorzystywany dla zastosowań przemysłowych. Zgodnie z art. 38eb ust. 3 ustawy CIT przez robota przemysłowego rozumie się automatycznie sterowaną, programowalną, wielozadaniową i stacjonarną lub mobilną maszynę, o co najmniej 3 stopniach swobody, posiadającą właściwości manipulacyjne bądź lokomocyjne dla zastosowań przemysłowych, która spełnia łącznie cztery kategorie warunków wymienionych dalej w tym przepisie.

Z literalnego brzmienia ww. przepisu wynika, że za robota przemysłowego uznaje się taką maszynę, która powinna mieć zastosowanie przemysłowe. W przepisach dotyczących ulgi na robotyzację, jak i w pozostałych przepisach ustawy CIT nie zostało zdefiniowane wyrażenie „dla zastosowań przemysłowych”. Szukając definicji ww. wyrażenia należy odnieść się przede wszystkim do jej rozumienia słownikowego. W znaczeniu językowym „przemysł” to „produkcja materialna polegająca na wydobywaniu z ziemi bogactw naturalnych i wytwarzaniu produktów w sposób masowy przy użyciu urządzeń mechanicznych”.

Roboty wykorzystywane w celach magazynowych oraz przemieszczania towarów w magazynach przemysłowych (na potrzeby składowania i dystrybucji wyprodukowanych towarów) oraz w magazynach, hurtowniach i centrach dystrybucyjnych (odrębnych od zakładów przemysłowych) nie będą spełniały definicji robota przemysłowego określonej w art. 38eb ust. 3 ustawy CIT, ponieważ nie będą wykorzystywane „dla zastosowań przemysłowych” (tj. w produkcji różnego rodzaju towarów i wyrobów), a tym samym nie będą mogły skorzystać z ulgi na robotyzację.

W przypadku ulgi na robotyzację pojęcia „przemysł” oraz „zastosowania przemysłowe” powinny być rozumiane wyłącznie jako zastosowanie w przemyśle rozumianym jako ścisła produkcja (wytwarzanie) towarów, a nie szeroko, np. jako procesy zachodzące już po ich wyprodukowaniu, umożliwiające wejście tych towarów do obrotu, w szczególności ich dystrybucję. Koncepcja art. 38eb ust. 2 pkt 1 lit. a ustawy CIT nie zostanie przez spółkę zrealizowana w sytuacji, gdy zakupiony robot nie będzie wykorzystywany dla zastosowań przemysłowych, o których mowa w art. 38eb ust. 3 ustawy CIT.

Opisanego we wniosku robota aptecznego nie można uznać za robota wykorzystywanego dla zastosowań przemysłowych, a tym samym spółka nie będzie mogła skorzystać z ulgi na robotyzację.

Skutki podatkowe w VAT świadczenia usług ubezpieczeniowych na rzecz ubezpieczycieli z UE oraz ubezpieczyciela spoza UE, interpretacja indywidualna DKIS z 26 października 2022 r., sygn. 0113-KDIPT1-2.4012.576.2022.2.JSZ

W ramach działalności gospodarczej spółka zawarła umowy z podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą w zakresie usług ubezpieczeniowych z siedzibą na terytorium państwa członkowskiego UE – Malcie (Ubezpieczyciel UE1), podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą w zakresie usług ubezpieczeniowych z siedzibą na terytorium państwa członkowskiego UE – Niemcy (Ubezpieczyciel UE2) oraz z podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą w zakresie usług ubezpieczeniowych z siedzibą na terytorium państwa niebędącego państwem członkowskim UE – Lichtenstein (Ubezpieczyciel spoza UE). Podmioty te są podatnikami w rozumieniu art. 28a ustawy VAT. Zatem miejscem świadczenia wykonywanych przez spółkę usług jest miejsce, w którym ww. usługobiorcy posiadają siedzibę działalności gospodarczej, zgodnie z art. 28b ust. 1 ustawy VAT. Tym samym ww. czynności nie podlegają opodatkowaniu na terytorium Polski. W konsekwencji, o sposobie opodatkowania tych świadczeń decydują przepisy obowiązujące w miejscu opodatkowania usługi.

W przypadku świadczenia przez spółkę usług ubezpieczeniowych na rzecz ubezpieczyciela spoza UE, dla których miejscem świadczenia jest miejsce, w którym usługobiorca posiada siedzibę działalności gospodarczej, tj. na terytorium państwa trzeciego nie wystąpi wówczas zwolnienie z obowiązku wystawienia faktury, o którym mowa w art. 106b ust. 2 ustawy VAT. W konsekwencji spółka jest zobowiązana do udokumentowania fakturą świadczenia usług, objętych zakresem wniosku, na rzecz ubezpieczyciela spoza UE, natomiast może nie zawierać stawki i kwoty podatku oraz sumy wartości sprzedaży netto. Na podstawie art. 106e ust. 1 pkt 18 ustawy VAT faktura powinna być opatrzona adnotacją „odwrotne obciążenie”.

W związku ze świadczeniem przez spółkę usług ubezpieczeniowych na rzecz ubezpieczycieli z UE, zwolnionych od podatku od wartości dodanej, spółka nie jest zobowiązana do składania informacji podsumowujących na podstawie art. 100 ust. 1 pkt 4 ustawy VAT. Natomiast w związku ze świadczeniem przez spółkę ww. usług na rzecz ubezpieczyciela spoza UE, nie znajdzie zastosowania art. 100 ust. 1 pkt 4 ustawy VAT, gdyż przepis ten odnosi się do usług świadczonych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju. Tym samym w stosunku do ww. usług spółka nie ma obowiązku składania we właściwym urzędzie skarbowym informacji podsumowujących.

Kwestia zastosowania korekty do zera przy fakturze oraz paragonie fiskalnym bez wskazania NIP, interpretacja indywidualna DKIS z 26 października 2022 r., sygn. 0112-KDIL3.4012.309.2022.1.MC

Ze względu na fakt, iż ewidencja, o której mowa w § 3 ust. 4 i 5 rozporządzenia MF z dnia 29 kwietnia 2019 r. w sprawie kas rejestrujących służy do korygowania błędnie zaewidencjonowanej sprzedaży, tj. wartości sprzedaży brutto i wysokości podatku należnego, brak jest podstaw do ujmowania w niej zdarzeń, w których na paragonie fiskalnym nie było wskazanego NIP-u nabywcy, przez co sprzedaż została potraktowana jako sprzedaż na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej. W konsekwencji wnioskodawca nie będzie uprawniony do udokumentowania w rejestrze „oczywistych omyłek” paragonów bez numerów NIP, co w rezultacie nie daje możliwości ponownego zaewidencjonowania, w ramach korekty, przedmiotowych transakcji paragonami z uwzględnieniem numerów NIP. W tej sytuacji, nie ma również podstaw do wystawienia korekty faktur wystawionych do paragonów dokumentujących sprzedaż (ponieważ nie można ich korygować).

W przypadku, gdy wnioskodawca wystawił klientowi fakturę bez numeru NIP nabywcy do paragonu fiskalnego niezawierającego numeru NIP, to nie będzie miał prawa do wystawienia

faktury korygującej zawierającej numer NIP. Kasa rejestrująca jest ewidencją uregulowaną w przepisach prawa i przeznaczoną do ewidencjonowania sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej. Zatem jeżeli podatnik, również w wyniku pomyłki – jak w omawianej sprawie – ewidencjonuje na kasie sprzedaż, której nie powinien tam ewidencjonować, to z wszelkimi tego konsekwencjami.

Zatem w przedstawionym stanie faktycznym, gdzie sprzedaż została zaewidencjonowana na kasie rejestrującej, a w konsekwencji zostały wystawione paragony i faktury bez numeru NIP wnioskodawca nie będzie miał prawa do dokonania jakichkolwiek korekt w celu wskazania numeru NIP na przedmiotowych dokumentach (zmiany kontrahenta z konsumenta na osobę fizyczną prowadzącą działalność gospodarczą). Nie jest to możliwe, zarówno przez zamieszczenie wpisu w ewidencji oczywistych omyłek oraz skorygowanie wystawionych paragonów do zera, jak również skorygowanie wystawionych faktur zaliczkowych do zera, aby w konsekwencji wystawić na kontrahenta faktury VAT zawierające numer NIP. Jak również poprzez wpis w ewidencji oczywistych omyłek w celu skorygowania wystawionych paragonów do zera, a następnie skorygowania wystawionych faktur zaliczkowych poprzez wskazanie numeru NIP kontrahenta.

Kwestia opodatkowania VAT usługi leasingu, ubezpieczenia przedmiotu leasingu oraz usług dodatkowych, interpretacja indywidualna DKIS z 25 października 2022 r., sygn. 0114-KDIP4.4012.6.2017.11.S.MAT

W opisanych okolicznościach mamy do czynienia z usługą leasingu, ubezpieczenia przedmiotu leasingu, oraz usługami dodatkowymi, za które bank pobiera opłaty z tytułu czynności administracyjnych, rejestracji pojazdu, monitów, wezwań oraz szeregu opłat wynikających z bieżącej eksploatacji przedmiotu leasingu, podatku od nieruchomości, podatku od środków transportu w przypadku pojazdów. W omawianym przypadku nie mamy do czynienia z kompleksową usługą leasingu, opisane czynności nie stanowią bowiem jednej usługi, lecz na gruncie ustawy VAT powinny być traktowane odrębnie.

Tym samym, usługi leasingu, ubezpieczenia przedmiotu leasingu oraz dodatkowe usługi, za które pobierane są opłaty z tytułu czynności administracyjnych, rejestracji pojazdu, monitów, wezwań oraz szeregu opłat wynikających z bieżącej eksploatacji przedmiotu leasingu, podatku od nieruchomości, podatku od środków transportu w przypadku pojazdów, stanowią odrębne świadczenia opodatkowane zgodnie z właściwymi dla nich zasadami, w tym stawkami podatku.

Opisane przez bank usługi ubezpieczenia stanowią usługi w zakresie zawieranych przez

bank umów ubezpieczenia na cudzy rachunek. Bank występuje w charakterze ubezpieczającego, który zawierając z ubezpieczycielami umowy ubezpieczenia działa na cudzy rachunek, tj. na rachunek leasingobiorców. Reasumując, usługi ubezpieczenia, w których bank występuje w charakterze ubezpieczającego zawierane na rachunek leasingobiorców, będą korzystały ze zwolnienia od podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 37 ustawy VAT, jako czynności świadczone przez ubezpieczającego w zakresie zawieranych przez niego umów ubezpieczenia na cudzy rachunek. Podstawą opodatkowania ww. usług będzie, stosownie do art. 29a ust. 1 ustawy VAT, kwota należna z tytułu sprzedaży. W konsekwencji, bez znaczenia jest, czy bank doliczy marżę, czy też leasingobiorca zostanie obciążony dokładnym kosztem zapłaconej składki ubezpieczeniowej.

W odniesieniu do usług dodatkowych, za które bank pobiera opłaty z tytułu czynności administracyjnych, rejestracji pojazdu, monitów, wezwań oraz szeregu opłat wynikających z bieżącej eksploatacji przedmiotu leasingu, podatku od nieruchomości, podatku od środków transportu wskazać należy, że ww. czynności nie zostały wymienione ani w ustawie VAT, ani w rozporządzeniach wykonawczych do ustawy VAT jako czynności zwolnione od podatku VAT lub korzystające z preferencyjnych stawek podatku, w związku z tym podlegają opodatkowaniu VAT według stawki podstawowej 23%.

Opodatkowanie VAT czynności wykonywanych między oddziałem w Polsce a centralą, będącą członkiem grupy VAT w Niemczech oraz między oddziałem a innymi oddziałami centrali. Prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego, interpretacja indywidualna DKIS z 19 października 2022 r., sygn. 0111-KDIB3-3.4012.353.2022.2.PK

Ze względu na fakt, że oddział spółki niemieckiej nie jest członkiem grupy VAT w Niemczech to w kontekście orzeczeń TSUE oraz wprowadzenia do polskich przepisów nowego rodzaju podatnika jakim jest grupa VAT należy wskazać, że oddział dokonując świadczeń na rzecz centrali w istocie świadczy je na rzecz grupy VAT, której centrala jest członkiem. Zaś centrala dokonując świadczeń na rzecz oddziału dokonuje świadczeń jako grupa VAT na rzecz oddziału. Pomimo, że centrala powiązana jest z oddziałem, należy ona do grupy VAT w Niemczech, stanowi więc ona z wybranymi innymi jednostkami z grupy kapitałowej innego podatnika w zakresie podatku VAT.

Zatem usługi świadczone przez oddział na rzecz centrali oraz usługi świadczone przez centralę na rzecz oddziału (w tym koszty alokowane do działalności oddziału), należy uznać za usługi świadczone między dwoma odrębnymi podatnikami podlegające opodatkowaniu. Przy czym należy mieć na uwadze, że usługi wykonywane przez oddział na rzecz centrali, ściślej rzecz ujmując, na rzecz grupy VAT której centrala jest przedstawicielem, będą opodatkowane w Niemczech. Natomiast czynności wykonywane przez centralę (członka grupy VAT w Niemczech) będą opodatkowane w Polsce jako import usług.

Inaczej sytuacja będzie przedstawiała się w przypadku czynności międzyoddziałowych. W przypadku, gdy oddział i inne oddziały zagraniczne centrali nie należą do grupy VAT (nie wynika to z wniosku) to czynności międzyoddziałowe nie podlegają opodatkowaniu VAT, ponieważ będą to czynności wykonywane w ramach jednego podatnika.

W przedmiotowej sprawie przesłanki do odliczenia podatku są spełnione. Jednocześnie spółka wskazała, że usługi świadczone przez oddział podlegałyby opodatkowaniu VAT, gdyby były wykonywane na terytorium kraju. Zatem oddział posiadając stosowne dokumenty, z których wynika związek poniesionych wydatków – w związku z nabyciem towarów i usług na terytorium kraju oraz dowodów zapłat za poniesione koszty związane ze świadczonymi usługami (głównie usługi IT) – z usługami świadczonymi poza tery-

torium kraju na rzecz centrali będzie uprawniony do odliczenia podatku naliczonego na fakturach dokumentujących te zakupy.

Brak opodatkowania VAT transferu emitowanych bonów różnego przeznaczenia, interpretacja indywidualna DKIS z 19 października 2022 r., sygn. 0111-KDIB3-1.4012.572.2022.1.IK

Wnioskodawca zamierza wdrożyć projekt, w ramach którego będzie dokonywał transferu bonów różnego przeznaczenia (MPV). Bon spełnia definicję „bonu”, jest bowiem instrumentem, z którym, po jego zakupie i aktywacji, będzie się wiązał obowiązek przyjęcia go jako wynagrodzenia przez ściśle wskazanych klientom partnerów świadczących określone usługi weterynaryjne lub dostarczających określone towary.

Co istotne, bon nie spełnia definicji „bonu jednego przeznaczenia”, gdyż w chwili jego emisji nie będzie znana kwota należnego podatku VAT (wchodzące w skład pakietu usługi weterynaryjne są, co do zasady, opodatkowane stawką 8%, ale np. usługi pielęgnacyjne czy dostawa towarów objętych pakietem może być opodatkowana stawką podstawową 23%). Mając powyższe na uwadze, bony stanowią bony różnego przeznaczenia, zdefiniowane w art. 2 pkt 44 ustawy VAT. W sytuacji, gdy wnioskodawca nie będzie świadczył usług lub dostarczał towarów objętych pakietami na rzecz użytkowników, a jedynymi świadczeniodawcami w tym zakresie będą partnerzy, to zgodnie z art. 8b ust. 2 ustawy VAT opodatkowaniu podlegać mogłyby jedynie usługi pośrednictwa oraz inne usługi, które można byłoby zidentyfikować, takie jak usługi pośrednictwa, dystrybucji lub promocji, dotyczące bonu.

Z drugiej strony opodatkowanie towarów i usług objętych pakietami, które to usługi użytkownicy będą nabywać od partnerów i za które będą dokonywać rozliczenia z użyciem bonu, nastąpi zgodnie z art. 8b ust. 1 ustawy VAT dopiero w momencie faktycznego przekazania towarów lub faktycznego świadczenia usług w zamian za bon, gdzie podatnikiem w tym zakresie będzie partner tzn. dostawca towaru lub usługi. Co istotne, wcześniejszy transfer bonu od wnioskodawcy do klienta będzie neutralny na gruncie VAT.

Reasumując, dostawa przez wnioskodawcę bonów na rzecz klientów będzie stanowiła transfer bonów różnego przeznaczenia w rozumieniu art. 2 pkt 44 i 45 ustawy VAT, a tym samym, w myśl art. 8b ust. 2 ustawy VAT, nie będzie podlegać opodatkowaniu VAT.

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