

 PACZUSKI
TAUDUL

PRZEKRÓJ PODATKOWY

06.02.2023 r.



KOMENTARZE EKSPERTÓW WS. NAJWAŻNIEJSZYCH WYROKÓW/ INTERPRETACJI

SPIS TREŚCI

- Obniżona stawka VAT może być stosowana także do środków agrotechnicznych i agrobiologicznych, które nie spełniają definicji nawozu z ustawy o nawozach i nawożeniu lub środków ochrony roślin z ustawy o środkach ochrony roślin, wyrok NSA z 31 stycznia 2023 r., sygn. I FSK 582/22** 3
- Wynagrodzenie za najem środowiska do przetwarzania danych jako niepodlegające opodatkowaniu podatkiem u źródła (WHT), wyrok WSA w Warszawie z 24 stycznia 2023 r., sygn. III SA/Wa 2080/22** 4

Obniżona stawka VAT może być stosowana także do środków agrotechnicznych i agrobiologicznych, które nie spełniają definicji nawozu z ustawy o nawozach i nawożeniu lub środków ochrony roślin z ustawy o środkach ochrony roślin, wyrok NSA z 31 stycznia 2023 r., sygn. I FSK 582/22

Wskazany wyrok został wydany przez NSA na gruncie sporu podatnika powstałego z Dyrektorem KIS w sprawach wydania Wiążącej Informacji Stawkowej w zakresie oceny czy środki agrotechniczne i agrobiologiczne niespełniające definicji nawozu z ustawy o nawozach i nawożeniu lub środków ochrony roślin z ustawy o środkach ochrony roślin mogą korzystać ze stawki obniżonej VAT na podstawie poz. 10 załącznika nr 3 do ustawy o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa VAT).

Ponadto, tego dnia NSA rozpoznał łącznie kilka połączonych spraw w omawianym przedmiocie stosowania obniżonej stawki VAT dla środków agrotechnicznych i agrobiologicznych (sygn. I FSK 129/22; I FSK 130/22, I FSK 131/22, I FSK 132/22, I FSK 427/22, I FSK 506/22, I FSK 528/22, I FSK 1282/22).

Sąd stanął na stanowisku korzystnym dla podatników i wskazał, że w sytuacji braku wyraźnego odesłania do ustawy o nawozach i nawożeniu oraz ustawy o środkach ochrony roślin umieszczonego w załączniku nr 3 do ustawy VAT, należy uznać, że **obniżoną stawką VAT powinny być objęte nie tylko nawozy i środki ochrony roślin zdefiniowane jako takie w ww. ustawach, ale również inne środki agrochemiczne i agrobiologiczne zwykle przeznaczone do wykorzystania w produkcji rolnej, których celem stosowania w rolnictwie jest ochrona roślin lub wspomaganie ich rozwoju, tj. będące przedmiotem sporu preparaty mikrobiologiczne, adiuwanty, stymulatory wzrostu oraz środki poprawiające właściwości gleby.**

W ustnych motywach wyroku Sąd rozpoznający sprawę wskazał, że nie można dokonywać wykładni nieprecyzyjnie określonych pojęć na potrzeby stosowania stawki obniżonej (nawozy i środki ochrony w poz. 10 załącznika nr 3 do ustawy VAT) przy użyciu wykładni systemowej zewnętrznej, tzn. odwołania do innych ustaw niepodatkowych (m.in. ustawy o nawozach i nawożeniu) w sytuacji, gdy prowadzi to do pogorszenia sytuacji podatnika poprzez zwiększenie jego obowiązków podatkowych.

Komentarz eksperta

Wydane przez NSA rozstrzygnięcie w sprawach połączonych należy ocenić zdecydowanie pozytywnie i korzystnie z perspektywy podatników działających w branży produkcji oraz sprzedaży preparatów dla rolnictwa, takich jak: środki agrotechniczne, agrochemiczne i mikrobiologiczne.

Co istotne, wydając orzeczenie, Sąd odwołał się między innymi do wykładni prawa unijnego dotyczącego stosowania przez Państwa członkowskie obniżonych stawek VAT, gdzie stawki te powinny być określane w sposób precyzyjny, np. poprzez wskazanie określonych grupowań w ramach Nomenklatury Scalonej (CN). Polski ustawodawca nie zrobił tego w poz. 10 załącznika nr 3 do ustawy VAT, a tym samym wykładnia tych przepisów nie powinna oddziaływać na niekorzyść podatnika. Ponadto, NSA podkreślił, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, niejasnych regulacji prawa podatkowego nie należy interpretować na niekorzyść podatnika.

Uznanie przez NSA, że preparaty mikrobiologiczne, adiuwanty, stymulatory wzrostu oraz środki poprawiające właściwości gleby też powinny korzystać z obniżonej stawki VAT, daje nadzieję na ustabilizowanie sytuacji m.in. producentów środków dla rolnictwa, którzy od lat borykają się z problemem klasyfikacji swoich produktów na potrzeby stosowania obniżonych stawek VAT.

W mojej ocenie, należy śledzić losy pisemnego uzasadnienia wyroków NSA z tych spraw połączonych. Wnioski z nich płynące mogą dać podatnikom silne argumenty w sporze z organami podatkowymi w ramach postępowań podatkowych lub postępowań w sprawie wydania WIS. Dodatkowo, treść orzeczeń powinna skłonić podmioty ze wskazanej branży do ponownej analizy stawek, którymi opodatkowane są ich produkty.



KONRAD SZYMALA
STARSZY KONSULTANT

Wynagrodzenie za najem środowiska do przetwarzania danych jako niepodlegające opodatkowaniu podatkiem u źródła (WHT), wyrok WSA w Warszawie z 24 stycznia 2023 r., sygn. III SA/Wa 2080/22

Wyrok WSA w Warszawie jest kolejnym orzeczeniem, w którym potwierdzono brak obowiązku poboru WHT z tytułu usługi najmu/ użytkowania serwera.

Podatnik nabywa od rezydenta niemieckiego usługę najmu środowisk do przetwarzania danych. Usługa ta składa się z usługi wynajmu przestrzeni w chmurze internetowej (hosting), na których jest tworzona platforma podatnika udostępniania klientom w modelu SaaS (*software as a service*). Za pośrednictwem platformy są przetwarzane i interpretowane dokumenty klientów. W ramach tej usługi, zagraniczny kontrahent nie przetwarza danych zawartych na platformie, a jedynie udostępnia przestrzeń.

Zdaniem podatnika, opłata za najem środowisk do przetwarzania danych nie stanowi opłaty za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, która podlega obowiązkowi poboru WHT. Ani ustawa CIT, ani właściwa w tym przypadku umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarta z Niemcami nie zawiera legalnej definicji urządzenia przemysłowego. Wskazano, że przez to pojęcie należy rozumieć tylko takie urządzenie, które jest wykorzystywane w przemyśle i jego zastosowanie wiąże się z tą dziedziną. Z kolei komputer (którym jest serwer) nie spełnia zadań przemysłowych, o ile nie jest powiązany z urządzeniem ściśle przemysłowym. W analizowanym przypadku, wynajmowany serwer nie może zostać uznany za urządzenie przemysłowe, skoro nie jest przeznaczony do procesu produkcji, a do przechowywania danych i udostępniania platformy.

Dyrektor KIS sprzeciwił się temu stanowisku, przyjmując bardzo szeroki zakres tego pojęcia. Urządzenie przemysłowe to każde urządzenie wykorzystywane w profesjonalnym obrocie, związane z działalnością danego podmiotu. Nie musi być ono wykorzystywane bezpośrednio w produkcji, handlu czy nauce.

WSA w Warszawie uznał stanowisko organu za nieprawidłowe. Ze względu na brak definicji legalnej, pojęcie urządzenia przemysłowego należy rozumieć zgodnie z jego znaczeniem

słownikowym, tj. urządzenie przeznaczone do przemysłu, którego zastosowanie jest ściśle związane z daną dziedziną. Gdyby przyjąć szeroką interpretację organu, przymiotnik *przemysłowy* stałby się zbędny, skoro każde urządzenie może być zastosowane w przemyśle. Komputer, który nie spełnia zadań przemysłowych, nie może zostać za takie uznany. W konsekwencji, płatnik nie jest zobowiązany do poboru podatku u źródła przy wypłacie należności za najem środowiska do przetwarzania danych.


Komentarz eksperta

Wyrok WSA w Warszawie wpisuje się w obecną linię orzeczniczą przemawiająca za brakiem obowiązku pobrania podatku u źródła z tytułu wynajmu serwerów (por. wyrok NSA z 8 lutego 2022 r., sygn. II FSK 1115/19 czy wyrok WSA w Warszawie z 22 stycznia 2020 r., sygn. III SA/Wa 1299/19). Przy klasyfikacji danej maszyny jako urządzenia przemysłowego, sądy administracyjne w pierwszej kolejności analizują aspekt funkcjonalny – do jakich celów i czynności dane urządzenie służy. Oczywiście, serwer komputerowy może służyć do sterowania urządzeniami wykorzystywanymi w przemyśle, aczkolwiek najem serwerów w ramach hostingu nie jest z tym związany. Organy podatkowe przyjmują zbyt szerokie rozumienie tego pojęcia, nie analizując pod kątem funkcjonalnym przeznaczenia danego urządzenia.

Obecny rozdzźwięk pomiędzy stanowiskami organów podatkowych i sądów administracyjnych jest niekorzystny dla podatników. Hosting, narzędzia oferowane w modelu SaaS stanowią podstawę działalności dla wielu przedsiębiorców. Jednocześnie bardzo często wiążą się z dokonywaniem zagranicznych płatności (serwery są położone w innym państwie niż świadczący usługę). Niestety, ze względu na brak jednoznacznego stanowiska co do konieczności poboru WHT, podatnicy powinni przyjąć ostrożnościowe podejście w tym zakresie lub występować ze skargami do sądów administracyjnych, co może wiązać się z długoletnim oczekiwaniem na pozytywne rozstrzygnięcie.



ALEKSANDRA MAZURKIEWICZ
KONSULTANT



WYBÓR ORZECZEŃ SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH ORAZ TSUE:

SPIS TREŚCI

Kwestia ustalenia czy w związku z przejściem spółek zależnych spółka przejęła limit tych spółek wynikający z art. 15e ust. 1 i ust. 12 ustawy CIT, wyrok NSA z 27 stycznia 2023 r., sygn. II FSK 1461/20	6
Kwalifikacja do źródła przychodów uzyskanych z transakcji z udziałem pochodnych instrumentów finansowych przez spółkę dominującą w PGK, wyrok NSA z 26 stycznia 2023 r., sygn. II FSK 1459/20	6
Kwestia oceny czy kwota udzielonej spółce powiązanej pożyczki podlegać będzie opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek, wyrok WSA w Łodzi z 26 stycznia 2023 r., sygn. I SA/ŁD 838/22	6
Czynność wydania towarów podmiotowi podszywającemu się pod kontrahenta nie stanowi dostawy towarów na gruncie ustawy VAT, wyrok WSA w Krakowie z 26 stycznia 2023 r., sygn. I SA/KR 1154/22	6
Kwestia zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu należności, której nieściągalność została uprawdopodobniona wskutek wszczęcia postępowania upadłościowego i co do której toczy się postępowanie przed sądem cywilnym, wyrok NSA z 25 stycznia 2023 r., sygn. II FSK 1538/20	7
Ograniczenie z art. 16 ust. 1 pkt 51 ustawy CIT ma zastosowanie również w sytuacji, kiedy koszt znajduje odzwierciedlenie w wyniku podatkowym poprzez odpisy amortyzacyjne, wyrok NSA z 24 stycznia 2023 r., sygn. II FSK 1450/20	7

Kwestia ustalenia czy w związku z przejęciem spółek zależnych spółka przejęła limit tych spółek wynikający z art. 15e ust. 1 i ust. 12 ustawy CIT, wyrok NSA z 27 stycznia 2023 r., sygn. II FSK 1461/20

W następstwie połączenia w trakcie roku podatkowego spółka przejmująca wstąpiła w „prawo” do skorzystania z przewidzianego w art. 15e ust. 1 oraz ust. 12 ustawy CIT limitu uprawniającego do zaliczenia kosztów kwalifikowanych do kosztów uzyskania przychodów. Wstąpienie w prawo danej spółki zależnej oznacza, że jeśli na ten moment ta spółka zależna poniosła koszty kwalifikowane w wysokości nieprzekraczającej kwoty 3 mln PLN i w konsekwencji była ona uprawniona do zaliczenia tej poniesionej kwoty zgodnie z art. 15e ust. 12 w zw. z ust. 1 ustawy CIT do kosztów uzyskania przychodów na zasadach, to spółka jest również uprawniona do zaliczenia tej kwoty do kosztów uzyskania przychodów. Nie można jednak zgodzić się ze spółką, że skutkiem łączenia spółki ze spółką zależną powinno być każdorazowe zwiększenie limitu obliczanego (po połączeniu) przez spółkę o kwotę 3 mln PLN (jako prawo wywodzone z art. 15e ust. 12 w zw. z ust. 1 ustawy CIT, w które wstąpiła spółka), chociażby spółka zależna na moment wstąpienia w jej prawa przez spółkę poniosła niższe niż wynikające ze stosowanego wobec niej art. 15e ust. 12 ustawy CIT koszty kwalifikowane.

Kwalifikacja do źródła przychodów uzyskanych z transakcji z udziałem pochodnych instrumentów finansowych przez spółkę dominującą w PGK, wyrok NSA z 26 stycznia 2023 r., sygn. II FSK 1459/20

Pochodny instrument finansowy w części w jakiej faktycznie nie zabezpiecza tzw. ekspozycji towarowej spółki nie może zostać uznany jako zabezpieczający przychody/koszty podstawowej działalności operacyjnej spółki. W odniesieniu do opisu przedmiotowego instrumentu, istotne jest to, że rzeczywista realizacja części wyniku z danego instrumentu, w określonych okresach roku podatkowego, nie będzie dotyczyć zabezpieczenia ekspozycji towarowej spółki. Cel zawarcia tzw. nowych instrumentów pochodnych określony przez spółkę jako zabezpieczenie ekspozycji towarowej spółki, wbrew jej twierdzeniom, nie może wyłącznie wpływać na kwalifikację wyniku z realizacji danego pochodnego instrumentu finansowego. Znaczenie w tym przypadku ma również faktyczna realizacja danego instrumentu w poszczególnych okresach. Jeżeli realizacja tzw. nowego instru-

mentu w poszczególnych okresach, w części nie dotyczy zabezpieczenia przychodów albo kosztów niezaliczanych do zysków kapitałowych, w tej części powinna zostać zaliczona do źródła zyski kapitałowe, określonego w art. 7b ustawy CIT, stosownie do brzmienia ust. 1 pkt 6 lit b przedmiotowego przepisu. Z kolei, realizacja tzw. nowego instrumentu w poszczególnych okresach, w części dotyczącej zabezpieczenia ekspozycji towarowej powinna zostać zaliczona do przychodów z innych źródeł.

Kwestia oceny czy kwota udzielonej spółce powiązanej pożyczki podlegać będzie opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek, wyrok WSA w Łodzi z 26 stycznia 2023 r., sygn. I SA/ŁD 838/22

Z treści art. 28n ust. 1 pkt 2 oraz art. 28t ust. 1 pkt 4 ustawy CIT wynika, że obowiązek zapłaty ryczałtu od dochodów spółek należy łączyć z momentem dokonania wypłaty, wydatku lub wykonania świadczenia, a nie z momentem wypracowania środków (zysku) będącego przedmiotem pożyczki. Zatem jeżeli środki udostępniane są powiązanemu ze spółką pożyczkobiorcy w momencie, w którym spółka korzysta już z ryczałtowej formy opodatkowania, pożyczka udzielona w tym okresie stanowić będzie ukryty zysk, a momentem określenia jego podstawy opodatkowania będzie – wynikający z art. 28n ust. 1 pkt 2 ustawy CIT – miesiąc dokonania wypłaty/wydatku.

Czynność wydania towarów podmiotowi podszywającemu się pod kontrahenta nie stanowi dostawy towarów na gruncie ustawy VAT, wyrok WSA w Krakowie z 26 stycznia 2023 r., sygn. I SA/KR 1154/22

W analizowanej sprawie pomimo iż mamy do czynienia z wyłudzeniem – gdzie na skutek oszustwa skłoniono spółkę do wydania towaru oszustowi należy zastosować bogate orzecznictwo sądów administracyjnych oraz TSUE, z którego wynika, że w przypadku kradzieży nie mamy do czynienia z dostawą towaru w świetle przepisów o VAT. Należy zatem uznać, iż spółka nie rozdisponowała wyłudzonym towarem na rzecz złodzieja. Nie przekazała temu złodziejowi prawa do dysponowania towarem jak właściciel. W analizowanej sprawie spółka jedynie wydała towar – a złodziej - w świetle orzecznictwa TSUE - jest jedynie dzierżycielem, ale nie ma żadnego prawa do dysponowania towarem. W związku z czym nie można mówić, że w takiej sytuacji mamy do czynienia z odpłatną dostawą towaru.

Kwestia zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu należności, której nieściągalność została uprawdopodobniona wskutek wszczęcia postępowania upadłościowego i co do której toczy się postępowanie przed sądem cywilnym, wyrok NSA z 25 stycznia 2023 r., sygn. II FSK 1538/20

Zakończenie postępowania upadłościowego postanowieniem sądu (nie poddanego kontroli instancyjnej), którego wszczęcie stanowiło uprawdopodobnienie dla stwierdzenia nieściągalności wierzytelności, stanowi o ustaniu przesłanki pozwalającej na pozostawienie w kosztach podatkowych odpisu aktualizującego dotyczącego należności zgłoszonej w zakończonym postępowaniu upadłościowym. Skutkuje to więc koniecznością rozpoznania przychodu na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 4e ustawy CIT. Nie można zgodzić się ze stanowiskiem spółki, że w przypadku zakończenia postępowania upadłościowego, które uprzednio uprawdopodobniało nieściągalność należności, spółka może cały czas uznawać nieściągalność danej należności za uprawdopodobnioną, a co za tym idzie pozostawić w kosztach podatkowych utworzony na nią odpis aktualizujący (zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 26a w zw. z ust. 2a ustawy CIT), jeżeli wobec takiej należności prowadzone jest skomplikowane postępowanie sądowe, jednym z efektów którego będzie rozstrzygnięcie dotyczące skuteczności umorzenia części należności w postępowaniu upadłościowym, względnie obowiązek uregulowania całej należności. Należy zauważyć, że przedmiotem postępowania sądowego jest inna wierzytelność – tj. wierzytelność, jaką miał kontrahent w stosunku do spółki, a nie spółka w stosunku do kontrahenta, a więc nie jest to ta sama wierzytelność. Dodatkowo spółka utworzyła już odpis aktualizujący z odpowiednim opisem, czyli uznała, że będzie to odpis aktualizujący tudzież

koszt uzyskania przychodu z tego powodu, że zostało otwarte postępowanie upadłościowe z możliwością zawarcia układu. W tej sytuacji trudno uznać, iż jest to ten sam odpis, skoro on został poczyniony z określonego powodu i z określonego powodu mógł zostać zaliczony do kosztów uzyskania przychodu. W stanie faktycznym sprawy nie można zatem uznać, by nastąpiła „modyfikacja” sposobu uprawdopodobnienia nieściągalności należności. Zakończenie postępowania upadłościowego kończy bowiem w tym samym momencie także byt prawny przesłanki stanowiącej o utworzeniu odpisu aktualizującego leżącej u podstaw jego utworzenia.

Ograniczenie z art. 16 ust. 1 pkt 51 ustawy CIT ma zastosowanie również w sytuacji, kiedy koszt znajduje odzwierciedlenie w wyniku podatkowym poprzez odpisy amortyzacyjne, wyrok NSA z 24 stycznia 2023 r., sygn. II FSK 1450/20

Ograniczenie z art. 16 ust. 1 pkt 51 ustawy CIT znajduje zastosowanie do odpisów amortyzacyjnych z art. 15 ust. 6, gdyż odpisy są rodzajem kosztów z art. 15 ust. 1, a nadto, zarówno ust. 1, jak i ust. 6 art. 15 ustawy CIT zastrzegają stosowanie wyłączeń z art. 16 ustawy CIT. Nie tworzy kosztów uzyskania przychodów, w jakiegokolwiek postaci, w tym jako odpisy amortyzacyjne dokonywane od wartości początkowej środków trwałych, kwota 25% poniesionych wydatków, z zastrzeżeniem pkt 30, z tytułu kosztów używania samochodu osobowego na potrzeby działalności gospodarczej - jeżeli samochód osobowy jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika, czyli wydatek wyłączony z kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 51 ustawy CIT.

WYBÓR INTERPRETACJI PODATKOWYCH

SPIS TREŚCI

Moment powstania obowiązku podatkowego w VAT dla świadczonej usługi administrowania pożyczką , interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 23 stycznia 2023 r., sygn. 0111-KDIB3-1.4012.870.2022.1.IK	9
Rozpoczęty fizycznie na moment planowanej transakcji proces rozbiórki usytuowanych na działce budynków pozwala uznać grunt za niezabudowany. Kwestia zwolnienia z VAT sprzedaży ww. gruntu , interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 20 stycznia 2023 r., sygn. 0111-KDIB3-3.4012.560.2022.2.PJ	9
Brak opodatkowania VAT usług świadczonych w okresie promocyjnym (bez opłat) na rzecz klientów , interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 20 stycznia 2023 r., sygn. 0114-KDIP1-1.4012.681.2022.1.MM	10
Brak możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów dokonywanych przez bank zwrotów na rzecz klientów w związku z zawartymi umowami , interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 20 stycznia 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.617.2022.1.AK	10
Zasady dokonywania odliczenia w ramach ulgi na robotyzację w świetle art. 38eb ustawy CIT , interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 20 stycznia 2023 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.736.2022.1.MK	11
Zasady rozliczania tzw. ulgi na ekspansję, o której mowa w przepisach art. 18eb ustawy CIT , interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 19 stycznia 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.565.2022.2.AN	11

Moment powstania obowiązku podatkowego w VAT dla świadczonej usługi administrowania pożyczką, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 23 stycznia 2023 r., sygn. 0111-KDIB3-1.4012.870.2022.1.IK

Przedmiotem działalności gospodarczej spółki jest finansowa działalność usługowa, w ramach której świadczy ona usługę administrowania pożyczkami, udzielanymi w ramach tzw. obrotu nieprofesjonalnego (umowy pożyczki zawierane poza działalnością gospodarczą). Usługa administrowania pożyczką świadczona jest na rzecz strony umowy pożyczki będącej wierzycielem. Usługa administrowania pożyczką polega na monitorowaniu terminowości wpłat kwot równowartości ustalonych odsetek (rat odsetkowych) od kwoty pożyczki zgodnie z umową pożyczki, monitorowaniu terminowości spłaty kwoty pożyczki oraz odnotowanie wszystkich tych czynności w systemie informatycznym, do którego dostęp posiada wierzyciel. Opisane we wniosku usługi administrowania pożyczką należy zakwalifikować jako usługi „o charakterze ciągłym”, wobec czego obowiązek podatkowy dla tych usług powinien być ustalany w oparciu o art. 19a ust. 3 ustawy VAT, zdanie pierwsze ustawy VAT, tj. z upływem ustalonych okresów rozliczeniowych. Zatem, zgodnie z art. 19a ust. 3 ustawy VAT, momentem powstania obowiązku podatkowego dla świadczonej usługi administrowania pożyczką będzie data upływu każdego okresu (czyli w analizowanym przypadku są to okresy kwartalne), do którego odnoszą się rozliczenia.

Rozpoczęty fizycznie na moment planowanej transakcji proces rozbiórki usytuowanych na działce budynków pozwala uznać grunt za niezabudowany. Kwestia zwolnienia z VAT sprzedaży ww. gruntu, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 20 stycznia 2023 r., sygn. 0111-KDIB3-3.4012.560.2022.2.PJ

1) W sprawie opodatkowania dostawy gruntów zabudowanych budynkami przeznaczonymi do rozbiórki istotny jest fakt, czy rozbiórka budynków zostanie dokonana (bądź rozpocznie się) przed planowaną dostawą. W rozpatrywanej sprawie w momencie sprzedaży na

działce rozpoczęte będą prace rozbiórkowe znajdujących się na niej budynków. Zatem w niniejszej sprawie oprócz wystąpienia o wydanie i uzyskania pozwolenia na rozbiórkę oraz zarejestrowania i wydania dziennika rozbiórki, spółka podjęła czynności związane z rozbiórką budynków znajdujących się na działce. Uznać zatem należy, że przedmiotem planowanej sprzedaży będzie sprzedaż gruntu niezabudowanego. O statusie sprzedawanej działki decydują bowiem okoliczności faktyczne, w szczególności rozpoczęty fizycznie na moment planowanej transakcji proces rozbiórki usytuowanych na działce budynków. Dopiero bowiem gdy na skutek podjętych prac rozbiórkowych budynki i budowle przestaną spełniać kryteria przewidziane dla tych obiektów, teren na którym takie obiekty uprzednio się znajdowały, staje się gruntem niezabudowanym. Zatem w niniejszej sprawie działkę w związku z podjętymi pracami rozbiórkowymi obiektów na niej posadowionych, należy uznać za działkę niezabudowaną.

2) Działka nie jest objęta MPZP, jednakże na moment sprzedaży działki, będzie ona objęta decyzją o ustaleniu warunków zabudowy. Tym samym na moment dostawy, działka będzie stanowiła teren budowlany zdefiniowany w art. 2 pkt 33 ustawy VAT i w rezultacie jej sprzedaż nie będzie korzystała ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy VAT. Ponadto, spółka nigdy nie korzystała z budynków znajdujących się na działce, budynki te co najmniej od chwili nabycia przez spółkę pozostawały niezamieszkałe i nieużytkowane. Jednocześnie nieruchomości podlegała czynnościom zmierzającym do sprzedaży działki jako gruntu inwestycyjnego – uzyskaniu decyzji o ustaleniu warunków zabudowy oraz pozwolenia na rozbiórkę budynków. Tym samym nie można stwierdzić, że nieruchomości była wykorzystywana wyłącznie do działalności zwolnionej od podatku VAT. W konsekwencji, w analizowanej sprawie nie jest spełniony jeden z warunków określonych w art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy VAT niezbędny do zastosowania zwolnienia, o którym mowa w tym przepisie. W efekcie dostawa działki nie będzie korzystała ze zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy VAT. Zatem, sprzedaż działki będzie czynnością opodatkowaną VAT.

Brak opodatkowania VAT usług świadczonych w okresie promocyjnym (bez opłat) na rzecz klientów, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 20 stycznia 2023 r., sygn. 0114-KDIP1-1.4012.681.2022.1.MM

Wskazane we wniosku świadczenia promocyjne oferowane bez opłat na rzecz klientów służą celom prowadzonej przez spółkę działalności gospodarczej, stanowią zatem nieodpłatne świadczenie usług. Świadczenia w okresie promocyjnym polegają na oferowaniu usług spółki nowym klientom - bez opłat przez dany okres trwania promocji wykraczający poza planowaną datę połączenia spółek, po spełnieniu warunków określonych w regulaminie promocji. Prowadzone przez spółkę działania mają charakter informacyjno-reklamowy, z nastawieniem na zachęcenie obecnych oraz przyszłych klientów do kompleksowego korzystania z oferowanych usług, a w konsekwencji również wpłynięcie na zwiększenie wolumenu sprzedaży usług kompleksowych oraz zwiększenie bazy klientów spółki. Jednocześnie, kampania dotycząca świadczeń w okresie promocyjnym ma za zadanie zmienić sposób postrzegania spółki jako podmiotu oferującego kompleksową gamę świadczeń. W konsekwencji powyższego, uznać należy, że opisane we wniosku świadczenia w okresie promocyjnym na rzecz klientów są wykonywane na potrzeby prowadzonej przez spółkę działalności gospodarczej i nie stanowią czynności opodatkowanej VAT, ponieważ nie są spełnione warunki, o których mowa w art. 8 ust. 2 ustawy VAT. Tym samym, należy zgodzić się ze stanowiskiem, iż wskazane we wniosku świadczenia w okresie promocyjnym na rzecz klientów stanowią nieodpłatne świadczenie usług związane z działalnością gospodarczą spółki, czego konsekwencją jest niepodleganie opodatkowaniu tych usług podatkiem VAT.

Brak możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów dokonywanych przez bank zwrotów na rzecz klientów w związku z zawartymi umowami, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 20 stycznia 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.617.2022.1.AK

Określone mianem „zwrotu/zwrotów” koszty ponoszone przez bank są wynikiem zawartej z klientem banku umowy, nazywanej umową. Na jej podstawie bank przyjmuje na siebie zobowiązanie do wypłacenia kredytobiorcy określonej w PLN kwoty pieniężnej. Z kolei kredytobiorca zobowiązuje się do niedochodzenia w przyszłości roszczeń związanych z zawarciem i wykonaniem umowy kredytowej, co

oznacza, że nie będzie składał pozwu przeciwko bankowi lub, w przypadku jego wcześniejszego złożenia, wycofa go. Pozwy składane przez klientów obejmują uznanie za bezskuteczne postanowień umów kredytowych w zakresie zasad ustalania kursu waluty oraz zasad waloryzacji do waluty obcej, bądź stwierdzenia nieważności całej umowy. Co istotne, ugody dotyczą jedynie w pełni spłaconych kredytów. Klienci nie posiadają zobowiązań w stosunku do banku, co oznacza, że bank z tytułu tych umów kredytowych nie osiągnie już żadnych przychodów podatkowych, w tym z tytułu odsetek, prowizji, różnic kursowych i innych pożytków wynikających z umowy kredytowej. W związku z tym ponoszone koszty z tytułu wypłaty klientom środków pieniężnych nie są ponoszone w celu osiągnięcia przez bank przychodów. Nie można uznać za celowe – w rozumieniu przesłanki z art. 15 ust. 1 ustawy CIT – uszczuplenia majątku banku poprzez wypływ środków pieniężnych tylko po to, by ochronić się przed potencjalnym sporem sądowym, którego wynik nie jest znany, a tym samym nie jest przesądzone, że zapadłoby rozstrzygnięcie na niekorzyść banku. Co więcej w treści wniosku bank wyraźnie stwierdził, że w jego ocenie roszczenia kredytobiorców wynikające ze złożonych pozwów (niepotwierdzone wyrokiem sądowym) nie są zasadne. Mamy więc do czynienia z sytuacją, w której bank, przeświadczony o niezasadności roszczeń klientów, godzi się aby pomniejszyć swój majątek tylko po to, by klient nie złożył pozwu lub go wycofał. Wypłacając kwotę pieniężną na rzecz kredytodawcy na skutek ugody, bank pomniejsza swoje aktywa, w zamian uzyskując wyłącznie zobowiązanie się kredytobiorcy, iż nie wnieśli w przyszłości pozwu przeciwko bankowi lub go wycofa. Bank nie ma żadnych roszczeń wobec kredytobiorców (kredyty są spłacone w całości), co oznacza, że ugoda nie przyczyni się w żaden sposób do uzyskiwania dalszych przychodów z umowy kredytowej, z drugiej strony nie ma również określonej kwoty należnych roszczeń klienta wobec banku potwierdzonych na drodze postępowania sądowego (część pozwów dotyczy samego unieważnienia umów kredytowych lub klauzul denominacyjnych w nich zawartych). Nie można więc nawet ocenić czy wypłacając kwotę zwrotu, bank działałby w celu „zminimalizowania straty”, poprzez zapłatę kwoty mniejszej niż w przypadku, gdyby do zawarcia ugody nie doszło. Z powyższych względów dokonywane zwroty nie spełniają wymogu związku z osiągnięciem przychodów (zachowaniem lub zabezpieczeniem ich źródła) wyrażonego w art. 15 ust. 1 ustawy CIT. Nie mogą tym samym stanowić kosztów uzyskania przychodów.

Zasady dokonywania odliczenia w ramach ulgi na robotyzację w świetle art. 38eb ustawy CIT, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowe z 20 stycznia 2023 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.736.2022.1.MK

Spółka może odliczyć od podstawy opodatkowania 50% odpisów amortyzacyjnych dokonanych od robotów wprowadzonych do ewidencji środków trwałych przed dniem 1 stycznia 2022 r. w latach 2022-2026, ale nie może jednocześnie odliczyć jednorazowo od podstawy opodatkowania 50% kosztów nabycia robotów wprowadzonych do ewidencji środków trwałych po dniu 1 stycznia 2022 r. Roboty stanowią bowiem dla spółki środki trwałe o użyteczności ekonomicznej przekraczającej okres 1 roku, podlegają amortyzacji na zasadach wynikających z przepisów ustawy CIT. Nie można twierdzić, że podatnik, który nabył robota stanowiącego środek trwały, mógł jednorazowo odliczyć od podstawy opodatkowania 50% wydatków. A zatem, nie będzie możliwe jednorazowe odliczenie od podstawy opodatkowania 50% kosztów nabycia robotów wprowadzonych do ewidencji środków trwałych po dniu 1 stycznia 2022 r., z tego względu, że spełniają one definicję środków trwałych. Koszty nabycia, o których mowa w art. 38eb ust. 2 ustawy CIT stanowią/stanowiąc będą odpisy amortyzacyjne dokonywane od wartości początkowej nabytych przez spółkę środków trwałych, i to na podstawie tych odpisów amortyzacyjnych spółka może dokonać odliczenia od podstawy opodatkowania. W konsekwencji, stwierdzić należy, że spółce przysługuje prawo do obniżenia podstawy opodatkowania o 50% odpisów amortyzacyjnych dokonanych od wartości początkowej robotów wprowadzonych do środków trwałych przed dniem 1 stycznia 2022 r. oraz po dniu 1 stycznia 2022 r. w latach podatkowych 2022-2026, na podstawie art. 38eb ust. 1 ustawy CIT, przy założeniu, że spełniają one warunki określone w art. 38eb ustawy CIT.

Zasady rozliczania tzw. ulgi na ekspansję, o której mowa w przepisach art. 18eb ustawy CIT, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowe z 19 stycznia 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.565.2022.2.AN

1) Z tzw. ulgi na ekspansję, o której mowa w przepisach art. 18eb ustawy CIT mogą skorzystać podatnicy, którzy wytworzyli produkty w ramach swojej działalności gospodarczej. Wspieraniem w ramach ulgi, w świetle art. 18eb ust. 3 ustawy CIT, wymienionych regulacji objęte zostało odpłatne zbycie produktów wytworzonych

przez podatnika, do podmiotu niebędącego podmiotem powiązaniem w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy CIT. Spółka planuje wprowadzić na rynek dotychczas produkowane wyroby, lecz w nowej formie, dostosowanej do klienta indywidualnego. Dostosowanie obejmować będzie zarówno produkt, jak i jego opakowanie. Zmiana gramatury produktu nie może oznaczać, że staje się on produktem dotychczas nieoferowanym. Zatem zmiana wielkości opakowania nie może oznaczać, że zawarty w tym opakowaniu produkt jest produktem dotychczas nieoferowanym. Podobnie zmiana formy opakowania, może oznaczać, że ten sam produkt został zapakowany w inne opakowanie, co nie może automatycznie oznaczać, że dochodzi do sprzedaży produktów dotychczas nieoferowanych. W zakresie dostosowania produktu prowadzone są badania jakie rodzaje makaronów i makaronów nadziewanych są popularne wśród klientów detalicznych, rodzaje i smaki farszu. Zmiana receptury również nie powinna automatycznie oznaczać, że będziemy mieli do czynienia z produktem dotychczas nieoferowanym. Możliwe jest, że zmiana receptury (np. mała zmiana w zakresie składników, użycie zamienników itp.) nie spowoduje, że produkt stanie się dotychczas nieoferowanym. Nie można się zatem zgodzić ze stanowiskiem, że przychód osiągnięty w związku ze sprzedażą produktów dostosowanych do klientów indywidualnych będzie spełniał warunek osiągnięcia przychodów ze sprzedaży produktów dotychczas nieoferowanych.

2) Z wprowadzonych regulacji art. 18eb ustawy CIT wynika, że wymóg dwuletniego wzrostu przychodów należy uznać za spełniony w sytuacji, gdy przyrost przychodów względem dnia odniesienia (ostatniego dnia roku podatkowego poprzedzającego rok poniesienia wydatków uprawniających do pomniejszenia podstawy opodatkowania w związku z zastosowaniem ulgi) nastąpi choćby w jednym z wyznaczonych treścią przepisu art. 18eb ust. 4 ustawy CIT dwóch lat podatkowych. Zatem w przypadku produkcji własnej spełnienie warunku zwiększenia przychodów stanowi uzyskanie wyłącznie wartościowego wzrostu przychodów ze sprzedaży produktów ogółem wykazanego w rachunku zysków i strat w stosunku do roku poprzedniego. Tym samym, stanowisko, iż w przypadku produkcji własnej spełnieniem warunku zwiększenia przychodów będzie uzyskanie wartościowego wzrostu przychodów ze sprzedaży produktów ogółem z rachunku zysków i strat w stosunku do roku poprzedniego, bez względu jak duży byłby to wzrost procentowy (wartość bezwzględna), należy uznać za prawidłowe.

3) Nie wszystkie wydatki związane z rozwojem nowej marki mieszczą się w katalogu kosztów, o których mowa w art. 18eb ust. 7 ustawy CIT.

a) Wydatki na: zakup biletów lotniczych, koszty wyrobów spółki przeznaczonych do degustacji, dodatkowe surowce niezbędne do pełnej prezentacji nowych wyrobów w postaci proponowanych dań, koszty projektu miejsca wystawowego, koszty budowy stoiska wystawowego, koszty najmu powierzchni wystawienniczej, podłączenia mediów: wody, energii, zakwaterowanie i wyżywienie dla pracowników przedsiębiorstwa spółki - można zaliczyć do kosztów wymienionych w art. 18eb ust. 7 pkt 1 ustawy CIT, które zostały literalnie wymienione w tym przepisie lub uznać jako koszty uczestnictwa w targach poniesione na organizację miejsca wystawowego. Natomiast, koszty, które nie uprawniają do odliczenia to koszty ponoszone na: zatrudnienie kucharza na degustację, obsługę miejsca wystawowego, zakwaterowanie i wyżywienie dla zarządu spółki (głównego udziałowca). Powyższe koszty nie uprawniają do skorzystania z odliczenia ponieważ, ustawodawca w zakresie kosztów uczestnictwa w targach obejmuje jedynie koszty zakwaterowania i wyżywienia pracowników, zatem w ustawie nie wymieniono kosztów wynagrodzeń zatrudnionych osób za uczestnictwo w targach oraz kosztów poniesionych na rzecz członków zarządu spółki.

b) Kosztami działań promocyjno-informacyjnych, które mieszczą się w katalogu kosztów z art. 18eb ust. 7 pkt 2 ustawy CIT, są: zakup przestrzeni reklamowych, modernizacja dotychczasowej strony internetowej, budowa strony internetowej dla nowej marki, w tym budowa sklepu internetowego, publikacja prasowych broszur, katalogów informacyjnych i ulotek dotyczących produktów, koszty marketingu, promocja, udział w gazetkach, którym obciążą spółkę sieci handlowe, promocja nowych nieznanych dla klienta indywidualnego produktów w środkach masowego przekazu, wynagrodzenia osób oddelegowanych do przygotowania działań promocyjno-informacyjnych, oraz koszty agencji reklamowej, która jest odpowiedzialna za przygotowanie koncepcji działań promocyjno-informacyjnych. Pomimo braku literalnego odwołania do ponoszonych kosztów pracowniczych w powyższym przepisie, uzasadnione jest, że koszty przygotowania działań promocyjno-informacyjnych, mogą obejmować również koszty wynagrodzenia pracowników, którzy zajmują się tymi działaniami. W takim przypadku, na podatniku będzie ciążył obowiązek odpowiedniego udokumentowania czasu poświęconego przez danego pracownika na czynności wymienione w art. 18eb ust. 7 pkt 2 ustawy CIT.

c) Zgodnie z art. 18eb ust. 7 pkt 3 ustawy CIT za koszty uzyskania przychodów poniesione w celu zwiększenia przychodów ze sprzedaży produktów uznaje się koszty dostosowania opakowań produktów do wymagań kontrahentów. Odliczeniu mogą podlegać jedynie koszty, które dostosowują opakowania do wymagań zgłaszanych przez kontrahentów spółki. Zatem, w przypadku kiedy spółka ponosi koszty opracowania nowych opakowań dla produktów, które są wprowadzane do oferty sprzedażowej z jej inicjatywy, odliczenie nie powinno przysługiwać. Zatem, wydatki na zaprojektowanie a w dalszej kolejności koszt produkcji nowych opakowań niezbędnych w ofercie dla indywidualnego odbiorcy, a także ewentualny zakup dodatkowych urządzeń do produkcji, które będą amortyzowane, nie mogą stanowić kosztów, o których mowa w art. 18eb ust. 7 pkt 3 ustawy CIT. Czynności te są bowiem podejmowane z inicjatywy spółki, a nie kontrahenta.

d) Wydatki na przygotowanie dokumentacji umożliwiającej sprzedaż produktów - w szczególności dotyczącej certyfikacji towarów i rejestracji znaków towarowych, a także koszty firm zewnętrznych ponoszone w związku z koniecznością pozyskania wsparcia w procesie przygotowania dokumentacji spełniają przesłanki uprawniające spółkę do odliczenia, zgodnie z art. 18eb ust. 7 pkt 4 ustawy CIT.

e) Do wydatków związanych z przygotowaniem dokumentacji niezbędnej do przystąpienia do przetargu, a także w celu przygotowywania i składania ofert innym podmiotom można zaliczyć wyłącznie koszty wynagrodzeń pracowników oddelegowanych do tych działań. Natomiast, pozostałe wydatki: koszty przekazywanych próbek degustacyjnych, koszty organizacji degustacji i szkoleń produktowych (wynajem sali, wyroby spółki przeznaczone do degustacji, surowce dodatkowe, koszty zatrudnienia kucharza na degustację) - nie mieszczą się w katalogu kosztów, o których mowa w art. 18eb ust. 7 pkt 5 ustawy CIT.

f) Koszty przygotowania strategii zwiększenia przychodów ze sprzedaży, wprowadzenia nowej marki, wejścia na nowe rynki zbytu krajowe (sklepy wielkopowierzchniowe, sieci handlowe), projektów opakowań w części zleconej do realizacji podmiotom zewnętrznym, a częściowo realizowanej przez pracowników oddelegowanych do tych zadań, koszty systemu do zarządzania sprzedażą (CRM) umożliwiającego bieżącą obsługę rosnącej liczby odbiorców, nie mieszczą się w żadnej z kategorii kosztów, o których mowa w art. 18eb ust. 7 ustawy CIT.



PACZUSKI
TAUDUL

KONTAKT



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



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

WARSZAWA

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

KATOWICE

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

LUBLIN

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