



PACZUSKI
TAUDUL

PRZEKRÓJ PODATKOWY

13.03.2023 r.



KOMENTARZE EKSPERTÓW WS. NAJWAŻNIEJSZYCH WYROKÓW/ INTERPRETACJI

SPIS TREŚCI

Naturalna słodycz zawarta w napojach bez opłaty cukrowej, wyrok NSA z 1 marca 2023 r., sygn. III FSK 1278/22 _____ 3

Konieczność sporządzenia rzetelnego uzasadnienia wyników przeprowadzonej analizy porównawczej w przypadku zawarcia finansowej transakcji kontrolowanej, której rynkowa wysokość wynagrodzenia mieści się w przedziale pełnym, wyrok WSA w Białymstoku z 15 lutego 2023 r., sygn. I SA/Bk 519/22 _____ 4

Naturalna słodycz zawarta w napojach bez opłaty cukrowej, wyrok NSA z 1 marca 2023 r., sygn. III FSK 1278/22

Kwestią sporną w omawianej sprawie było m.in. ustalenie, czy cukry występujące w napojach naturalnie mogą być objęte opłatą cukrową. W efekcie, czy ich ilość (zawartość) w napoju może wpływać na wysokość tej daniny. Ponadto, czy za napój podlegający z definicji opłacie znać należy również środki spożywcze przeznaczone do przygotowania napoju do bezpośredniego spożycia dopiero po obróbce (np. rozcieńczeniu lub połączeniu z innymi składnikami w dystrybutorze).

Przedmiotem działalności Spółki (strony skarżącej w sprawie) jest m.in. obrót szerokim asortymentem produktów spożywczych, w tym również napojami i syropami. Przykładowo, Spółka zajmuje się obrotem napojami zawierającymi w składzie składniki pochodzenia naturalnego (np. napoje zawierające sok owocowy z fruktozą pochodzącą naturalnie z owoców), jak również cukry dodane „z zewnątrz” do produktu (np. w postaci syropu glukozowo-fruktozowego).

W związku z powyższym Spółka zwróciła się o wydanie interpretacji indywidualnej, którą DKIS wydał w dniu 2 czerwca 2021 r. – organ uznał w niej m.in., że za napój podlegający z definicji daniną należy uznać również środki spożywcze przeznaczone do przygotowania napoju do bezpośredniego spożycia dopiero po obróbce. Dodatkowo, w kontekście sposobu kalkulacji wysokości opłaty cukrowej organ powołał się m.in., a co należy uznać za pewne novum, na przepisy rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1169/2011, zawierające szczegółowe regulacje dotyczące etykietowania produktów spożywczych. Przepisy te nie różnicują źródła pochodzenia „cukrów” (na naturalne/dodane w procesie produkcji), odnosząc się wyłącznie do ich wartości ogółem.

Nie zgadzając się z organem Spółka złożyła skargę na ww. interpretację do WSA w Poznaniu, który wyrokiem z 26 maja 2022 r. ją oddalił. W ocenie WSA opłata cukrowa powinna być pobierana od całej zawartości cukrów, czyli sumy cukrów występujących w napoju naturalnie i cukrów dodanych, co wynika z brzmienia przepisów, tj. art. 12f ustawy z dnia 11 września 2015 r. o zdrowiu publicznym, traktujących literalnie o zawartości cukrów w napoju, bez konkretyzowania, o jaki konkretnie/skąd pochodzący rodzaj cukrów chodzi. Podobnie wypowiedział się WSA w Poznaniu w wyroku

z 20 kwietnia 2022 r., o którym informowaliśmy w tax alertcie nr 8/2022.

W efekcie Spółka złożyła skargę kasacyjną do NSA, który wyrokiem z dnia 1 marca 2023 r. uznał jej racje i uchylił skarżony wyrok WSA oraz negatywną interpretację indywidualną organu podatkowego.

Komentarz eksperta

Mamy tu do czynienia z kolejnym pozytywnym wyrokiem NSA zapadłym w ostatnim czasie dotyczącym kluczowej, a przy tym (jak dotąd) spornej kwestii sposobu kalkulacji opłaty cukrowej w przypadku napojów zawierających naturalnie cukier oraz cukier dodany. Pierwszy (przełomowy) w tym zakresie wyrok NSA z dnia 22 listopada 2022 r., sygn. akt III FSK 934/22, był już przedmiotem naszego komentarza w ramach Przekroju Podatkowego PT z dnia 16 stycznia 2023 r. Już wówczas NSA jednoznacznie wskazał, iż cukry występujące w napojach w sposób naturalny nie są objęte opodatkowaniem, a w efekcie ich ilość (zawartość) nie może wpływać na wysokość/sposób kalkulacji opłaty cukrowej. Cieszy zatem, że pojawił się kolejny wyrok tego sądu, utrwalający podejście NSA w tej kwestii.

NSA w rzeczowym i logicznym uzasadnieniu motywów swojego stanowiska wskazał na błędy w wykładni przepisów o opłacie cukrowej popełnione przez organ podatkowy, jak i WSA. W szczególności NSA podkreślił, że regulacje odnoszące się do podstawy opodatkowania żadną miarą nie powinny rozszerzać zakresu przedmiotowego daniny publicznej, jaką niewątpliwie stanowi opłata cukrowa (co również wypada odnotować, gdyż charakter oraz miejsce tej opłaty w systemie także jest źródłem sporów). Podstawa opodatkowania w istocie mieści się w przedmiocie opodatkowania, jest jej fragmentem, wyrażonym ilościowo lub wartościowo. Natomiast organ podatkowy, a następnie WSA w sposób wadliwy wyprowadziły swoje wnioski co do kalkulacji podstawy wyliczenia opłaty jedynie w oparciu o art. 12f ust. 1 ww. ustawy, z całkowitym pominięciem wykładni systemowej wewnętrznej związanej z pozostałymi przepisami ustawy, np. art. 12a i art. 12b ustawy (wskazujące przedmiot opodatkowania, definicję legalną napoju podlegającego opłacie,

czy też wyłączenia z opłaty). Tym samym wykluczone z przedmiotu opodatkowania substancje występujące naturalnie nie mogą mieć w wpływu na wysokość należnej opłaty.

Informujemy również, że obecnie trwają prace legislacyjne dotyczące nowelizacji ww. ustawy o zdrowiu publicznym (numer z wykazu prac legislacyjnych: UD443), gdzie rozszerzeniu docelowo ma ulec m.in. definicja napoju podlegającego opłacie (brak przewidzianego wyłączenia z definicji napoju substancji występujących w nim naturalnie). Projekt ten przewiduje również wprost mechanizm nakazujący obliczanie wysokości opłaty od ilości cukrów wykazanej w informacji o wartości odżywczej, o której mowa w art. 30 ust. 1 ww. unijnego rozporządzenia nr 1169/2011. Projekt znajduje się obecnie na etapie konsultacji publicznych.



MATEUSZ ŚLIWIŃSKI
MENADŻER



WIOLETTA HOŁOD
KONSULTANT

Konieczność sporządzenia rzetelnego uzasadnienia wyników przeprowadzonej analizy porównawczej w przypadku zawarcia finansowej transakcji kontrolowanej, której rynkowa wysokość wynagrodzenia mieści się w przedziale pełnym, wyrok WSA w Białymstoku z 15 lutego 2023 r., sygn. I SA/Bk 519/22

Skarżąca była spółką wchodzącą w skład Grupy Holdingowej, która w 2017 r. finansowała się pożyczkami otrzymanymi od podmiotu powiązanego (dalej: Pożyczkodawca). W toku kontroli podatkowej Skarżąca przedłożyła organowi pierwszej instancji dokumentację cen transferowych wraz z analizą porównawczą, z której wynikało, że wysokość oprocentowania otrzymanej pożyczki, ustalona pomiędzy Skarżącą a Pożyczkodawcą, mieści się w przedziale pełnym (tj. pomiędzy minimum a mak-

simum) wyników rynkowych. Organ pierwszej instancji (dalej: Organ) dokonał analizy przedłożonej przez Skarżącą dokumentacji cen transferowych i stwierdził, że pomimo pewnych zastrzeżeń odnośnie trafności doboru kryteriów i metod wyszukiwania porównywalnych transakcji stanowi ona wystarczającą podstawę do oceny, czy pożyczki miały charakter rynkowy.

Następnie, na podstawie przedłożonej analizy porównawczej ocenił, że wysokość oprocentowania jest nierynkowa, ponieważ uzyskany przez Skarżącą wynik nie mieści się w przedziale międzykwartylowym, który sama Skarżąca określiła na podstawie dobranych przez siebie kryteriów oraz metod wyszukiwania. W opinii Organu sam fakt, że wynik wykraczał poza przedział międzykwartylowy jednoznacznie wskazuje, że istniejące powiązania pomiędzy Skarżącą a Pożyczkodawcą wpłynęły na warunki transakcji, ponadto Skarżąca nie wyjaśniła dlaczego uznała cały przedział uzyskanych wyników (a nie międzykwartylowy) za w pełni porównywalny w odniesieniu do badanej transakcji. Organ określił rynkową wysokość oprocentowania pożyczek na poziomie dolnego kwartyla wyników analizy przedłożonej przez Skarżącą.

Sąd oddalił złożoną przez Skarżącą skargę. Strony ustaliły oprocentowanie udzielonej pożyczki na poziomie niemieszczącym się w przedziale międzykwartylowym, a zbliżonym do maksimum. Zdaniem Sądu, w analizie Spółki zabrakło uzasadnienia dla przyjęcia opisanego wyżej przedziału za porównywalny do warunków spornej transakcji.

Sąd powołał się na § 21 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (obowiązujący do dnia 31 grudnia 2018 r.; dalej: Rozporządzenie), zgodnie z którym „(...) wartość rynkową odsetek określa się na podstawie wysokości najniższych odsetek, jakie dany podmiot musiałby zapłacić pomiotowi niezależnemu za uzyskanie kredytu (pożyczki) ma podobny okres w porównywalnych warunkach (...)”. W opinii Sądu przedłożona przez Skarżącą dokumentacja cen transferowych za 2017 r. była wystarczająca do oceny rynkowości udzielonej pożyczki, co Organ wykonał w prawidłowy sposób.

Komentarz eksperta

Komentowany wyrok, mimo iż dotyczy dokumentacji cen transferowych przygotowanej w reżimie przepisów podatkowych obowiązujących do dnia 31 grudnia 2018 r., wskazuje sposób postępowania organów podatkowych w przypadku weryfikacji rynkowego poziomu oprocentowania ustalonego dla transakcji finansowych.

Z treści wyroku wynika, iż ewentualne odchylenia oprocentowania transakcji kontrolowanej od przedziału międzykwartylowego wyników porównywalnych powinny być szczegółowo uzasadniane, a fakt zawierania się oprocentowania kontrolowanej transakcji w tzw. przedziale pełnym (tj. pomiędzy minimum a maksimum wyników analizy porównawczej) nie zabezpiecza podatnika przed zakwestionowaniem rynkowego poziomu wynagrodzenia określonego pomiędzy podmiotami powiązanymi. Dlatego też w celu zapewnienia optymalnego poziomu bezpieczeństwa w przypadku, gdy poziom oprocentowania finansowej transakcji kontrolowanej nie mieści się w przedziale międzykwartylowym, konieczne jest uzupełnienie analizy o wyczerpujące wyjaśnienia przyczyn wszelkich odchyleń wyników od przedziału międzykwartylowego.

Należy zauważyć, że finansowe transakcje kontrolowane bywają często przedmiotem zainteresowania organów podatkowych i stąd obarczone są większym ryzykiem kontroli, w związku z tym należy zwrócić szczególną uwagę przy określaniu rynkowego poziomu wynagrodzenia i jego rzetelne uzasadnienie.

Ponadto komentowany wyrok potwierdza jak niezbędne jest przygotowanie prawidłowej, rzetelnej analizy porównawczej, w której wszystkie zamieszczone argumenty powinny konsekwentnie potwierdzać rynkowość badanej transakcji. W przeciwnym razie, sporządzona przez podatnika analiza porównawcza zamiast go chronić może zostać wykorzystana przez organy podatkowe jako argument braku rynkowego charakteru transakcji.

O omawianym wyroku warto również pamiętać w kontekście ewentualnych kontroli dokumentacji cen transferowych za lata 2017-2018, tj. lata które były sporządzane na podstawie przepisów obowiązujących do dnia 31 grudnia 2018 r. W tym okresie obowiązywały przepisy Rozporządzenia, zgodnie z którym wartość rynkową odsetek określało się na podstawie wysokości najniższych odsetek, jakie dany podmiot musiałby zapłacić podmiotowi niezależnemu za uzyskanie kredytu (pożyczki), co w analizowanym wyroku zinterpretowano przez Organ oraz Sąd jako wartość dolnego kwartyła wyników porównywalnych.



PIOTR KICIŃSKI
DORADCA PODATKOWY



KATARZYNA CHACHIEL
DORADCA PODATKOWY



WYBÓR ORZECZEŃ SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH ORAZ TSUE:

SPIS TREŚCI

| | |
|--|---|
| Brak możliwości uznania, że kosztem uzyskania przychodu ze zbycia wierzytelności z tytułu odsetek karnych jest kwota równa cenie zbycia tych wierzytelności, wyrok NSA z 3 marca 2023 r., sygn. II FSK 2939/20 | 7 |
| Kwestia czy przepis art. 15c ust. 12 ustawy CIT ma zastosowanie do leasingu operacyjnego, wyrok NSA z 3 marca 2023 r., sygn. II FSK 1956/20 | 7 |
| Kwestia stosowania art. 15e ust. 1 pkt 2 oraz art. 15e ust. 11 pkt 1 ustawy CIT do odpisów amortyzacyjnych dokonywanych przez spółkę od prawa własności intelektualnej, wyrok NSA z 1 marca 2023 r., sygn. II FSK 1993/20 | 7 |
| Kwestia uznania spółki za podatnika, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy VAT w sytuacji zrealizowania ujemnej różnicy na transakcjach zabezpieczających zawieranych ze spółkami zależnymi, wyrok WSA w Krakowie z 28 lutego 2023 r., sygn. I SA/KR 943/22 | 8 |
| Przesłanki zastosowania zwolnienia z art. 43 ust. 1 pkt 40 ustawy VAT odnośnie do usług polegających na zakupie przez bank od kredytodawcy pakietów wierzytelności, wyrok WSA w Warszawie z 27 lutego 2023 r., sygn. III SA/WA 2533/22 | 8 |

Brak możliwości uznania, że kosztem uzyskania przychodu ze zbycia wierzytelności z tytułu odsetek karnych jest kwota równa cenie zbycia tych wierzytelności, wyrok NSA z 3 marca 2023 r., sygn. II FSK 2939/20

Strata ze sprzedaży wierzytelności nie może powstać wtedy, gdy jej wygenerowaniu nie towarzyszyły żadne poniesione nakłady (finansowe lub rzeczowe). Bez znaczenia pozostaje zatem wartość nominalna wierzytelności, jeśli owa wartość nie wynika z faktycznego i uprzedniego pomniejszenia aktywów wierzyciela, a jedynie dotyczy potencjalnych, przyszłych wpływów. Straty nie generuje natomiast zbycie poniżej ceny nominalnej wierzytelności takich jak opisane we wniosku, gdyż spółka nalicza te kwoty w związku z niewykonaniem umowy pożyczki przez pożyczkobiorcę. Źródłem powstania wierzytelności jest wyłącznie nieterminowe regulowanie należności z tytułu zawartej umowy pożyczki. Powstanie wierzytelności nie wynika zatem z jakiegokolwiek wydatku bądź nakładu uszczuplającego majątek spółki.

Każda otrzymana z tego tytułu kwota, czy to od dłużnika, czy to od nabywcy wierzytelności, wygeneruje wyłącznie przychód, bez temu zdarzeniu kosztów podatkowych. Tym samym ocena czy cena za sporną wierzytelność stanowi koszt uzyskania przychodów winna zostać dokonana wyłącznie z uwzględnieniem zasady ogólnej określonej w art. 15 ust. 1 ustawy CIT. To z kolei prowadzi do wniosku, że transakcja zbycia wierzytelności opisanych we wniosku odbywa się bezkosztowo.

Powstanie tych wierzytelności nie wiąże się bowiem z żadnymi ubytkami w majątku spółki. Ubytkiem takim, w ujęciu faktycznego poniesienia wydatku nie jest bowiem samo wyzbycie się wierzytelności. Zbycie wierzytelności za jakąkolwiek cenę, w kontekście tej czynności prawnej, generuje zatem wyłącznie przychód. Reasumując, w odniesieniu do transakcji zbycia wierzytelności, poniżej ceny nominalnej, rozróżnić należy transakcję prowadzącą wyłącznie do rezygnacji z części potencjalnych przychodów od transakcji zbycia wierzytelności ze stratą. W przypadku wierzytelności wskazanych przez spółkę występuje niewątpliwie pierwszy z wymienionych przypadków, tj. osiągnięcie niższych przychodów, aniżeli przychody potencjalne.

Kwestia czy przepis art. 15c ust. 12 ustawy CIT ma zastosowanie do leasingu operacyjnego, wyrok NSA z 3 marca 2023 r., sygn. II FSK 1956/20

Ustawodawca jednoznacznie uregulował granice przedmiotowe normy prawnej wynikającej z treści art. 15c ust. 12 ustawy CIT poprzez wskazanie w pierwszej części tego przepisu, że pod pojęciem kosztów finansowania dłużnego należy rozumieć wszelkiego rodzaju koszty związane z uzyskaniem środków finansowych i z korzystaniem z tych środków. Skoro w treści wykładanego przepisu mowa jest o korzystaniu ze środków finansowych, a nie o korzystaniu z rzeczy, to znaczy, że pod pojęciem kosztów finansowania dłużnego mieści się tylko leasing finansowy.

Kwestia stosowania art. 15e ust. 1 pkt 2 oraz art. 15e ust. 11 pkt 1 ustawy CIT do odpisów amortyzacyjnych dokonywanych przez spółkę od prawa własności intelektualnej, wyrok NSA z 1 marca 2023 r., sygn. II FSK 1993/20

Użyty przez ustawodawcę zwrot „bezpośrednio” oznacza, że wydatki na nabycie usług niematerialnych ponoszone przez podatnika na rzecz kontrahentów nie podlegają wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów na mocy art. 15e ust. 1 w zw. z art. 15e ust. 11 pkt 1 ustawy CIT, jeżeli wydatki te pozostają w takim związku przyczynowo-skutkowym, że warunkują, w przyjętym modelu biznesowym, nabycie lub wytworzenie danego rodzaju towarów bądź świadczenie konkretnego typu usługi. Ponadto zastosowanie w ustawie podatkowej niedookreślonego i niezdefiniowanego wprost zwrotu „bezpośrednio związane” obliuguje interpretatora do dokonywania jego wykładni w sposób niewykraczający poza językowe znaczenie słów tworzących ten zwrot, a także niepogarszający sytuacji podatnika.

Zgodzić należy się z poglądem, że nawet szeroki zakres licencji nie sprawia, że przestaje ona być tytułem przenoszącym na licencjobiorcę prawa do korzystania z praw i wartości, do którego odnosi się przepis art. 15e ust. 1 pkt 2 ustawy CIT. Przepis ten ma zastosowanie do wszelkiego rodzaju opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7, tj. do opłat i należności z tytułu udzielonej licencji na korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7, niezależnie od tego (i) czy opłaty te i należności poniesione zostały jednorazowo, czy też okresowo jak również (ii) jak szeroki jest zakres udzielonej licencji.

Kwestia uznania spółki za podatnika, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy VAT w sytuacji zrealizowania ujemnej różnicy na transakcjach zabezpieczających zawieranych ze spółkami zależnymi, wyrok WSA w Krakowie z 28 lutego 2023 r., sygn. I SA/KR 943/22

Opisana we wniosku działalność spółek zależnych nie obejmuje oferowania wskazanych we wniosku instrumentów zabezpieczających, czy innych instrumentów finansowych. Zatem uzasadnione jest stanowisko, że to wyłącznie spółka powinna zostać uznana za usługodawcę w transakcjach zawieranych ze spółkami zależnymi. Nie ma przy tym znaczenia fakt, że w związku z taką transakcją może się zdarzyć, że to spółka wypłaci spółce zależnej kwotę wynikającą z rozliczenia. Taka sytuacja wynika bowiem z zastosowania instrumentu finansowego. Spółka zależna nie wykonuje na rzecz spółki żadnych czynności, a jedynie nabywa usługę o określonych warunkach i parametrach.

Dokonywane przez spółkę zależną rozliczenia mają jedynie charakter techniczny, pozwalający na prawidłową realizację transakcji i wynikających z niej zabezpieczeń. Osiągnięcie przez taką spółkę zysku nie jest wynikiem procesu decyzyjnego, lecz wynikiem sytuacji rynkowej i jego bezpośrednią konsekwencją. Nie ma więc znaczenia wynik na realizacji transakcji ujemny czy też dodatni.

Inaczej mówiąc kierunek strumienia pieniężnego przepływającego w wyniku realizacji transakcji nie może być podstawą do twierdzenia, która ze stron jest usługobiorcą, a która usługodawcą, gdyż nie odzwierciedlałoby to ekonomicznego, a co za tym idzie, faktycznego charakteru funkcji transakcji. W transakcjach

tych bowiem, podmiot organizujący obrót, z reguły nie otrzymuje od drugiej strony bezpośredniego wynagrodzenia, a wysokość i kierunek rozliczenia transakcji jest wynikiem jedynie zmian rynkowych.

Przesłanki zastosowania zwolnienia z art. 43 ust. 1 pkt 40 ustawy VAT odnośnie do usług polegających na zakupie przez bank od kredytodawcy pakietów wierzytelności, wyrok WSA w Warszawie z 27 lutego 2023 r., sygn. III SA/WA 2533/22

Nie sposób dostrzec, żeby w opisanym stanie faktycznym bank realizował na rzecz kredytodawcy jakiegokolwiek czynności związane z windykacją długów. W rzeczywistości wręcz przeciwnie z umowy serwisowej wynika, że to kredytodawca będzie na rzecz banku świadczył usługi związane z umową serwisową, a nie odwrotnie. Czyli to nie bank będzie świadczył na rzecz kredytodawcy usługi windykacji długów, tylko kredytodawca będzie świadczyło na rzecz banku usługę serwisowania pakietu wierzytelności kredytowych, które nabył już bank. Kluczowe jest to - jaki jest status nabywanych wierzytelności (długów) wedle momentu ich nabycia.

W stanie faktycznym wyraźnie wskazano, że są to wierzytelności pewne, niewymagalne, a zatem nie ma podstaw do przyjmowania, że są to wierzytelności wymagające windykacji, ściągania w jakikolwiek sposób, kontaktu banku z kredytobiorcą i przypominania, żeby wierzytelności były spłacone. Innymi słowy w analizowanej sprawie nie sposób dostrzec żadnych elementów windykacji (miękkich czy twardych) ani faktoringu. Zatem sporne usługi należy uznać za zwolnione na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 40 ustawy VAT.

WYBÓR INTERPRETACJI PODATKOWYCH

SPIS TREŚCI

- Kwestia korzystania z opodatkowania ryczałtem przez spółkę powstałą z przekształcenia przedsiębiorcy prowadzącego jednoosobową działalność gospodarczą, interpretacja indywidualna DKIS z 27 lutego 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.825.2022.2.BS** _____ 10
- Uznanie za usługę kompleksową usługi szkoleniowej wraz z usługą wyżywienia uczestników szkolenia. Zwolnienie z VAT ww. usługi kompleksowej na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. a ustawy VAT, interpretacja indywidualna DKIS z 24 lutego 2023 r., sygn. 0111-KDIB3-2.4012.56.2023.1.SR** _____ 10
- Przychody w postaci otrzymanych opłat za gotowość produkcyjną nie korzystają ze zwolnienia z art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy CIT, interpretacja indywidualna DKIS z 24 lutego 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.913.2022.2.IZ** _____ 11
- Uznanie premii pieniężnych za uzupełnienie wynagrodzenia za odpłatne świadczenie usług, które nie stanowią rabatu na gruncie ustawy VAT. Kwestia dokumentowania tych czynności fakturami korygującymi, interpretacja indywidualna DKIS z 22 lutego 2023 r., sygn. 0114-KDIP1-1.4012.676.2022.2.AWY** _____ 11
- Kwestia czy spółka, obejmując udziały w spółce z o.o. wydatkuje dochód na cele statutowe określone w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy CIT, interpretacja indywidualna DKIS z 22 lutego 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.50.2023.1.BS** _____ 12
- Przesłanki zastosowania wyłączenia z art. 15e ust. 11 pkt 1 ustawy CIT, interpretacja indywidualna DKIS z 22 lutego 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.410.2018.9.AW** _____ 12

Kwestia korzystania z opodatkowania ryczałtem przez spółkę powstałą z przekształcenia przedsiębiorcy prowadzącego jednoosobową działalność gospodarczą, interpretacja indywidualna DKIS z 27 lutego 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.825.2022.2.BS

Skoro spółka, która powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy prowadzącego jednoosobową działalność: będzie spełniać warunki, o których mowa w art. 28j ust. 1 ustawy CIT oraz nie będzie podmiotem wymienionym w art. 28k ust. 1 ustawy CIT to będzie mogła skorzystać z opodatkowania od dochodów spółek kapitałowych, o których mowa w rozdziale 6b ustawy CIT.

Analiza stanu faktycznego prowadzi do wniosku, że spółka spełni wynikające z art. 28j ust. 1 ustawy CIT warunki do opodatkowania uzyskiwanych dochodów ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych. Spółka do końca miesiąca, w którym zostanie zarejestrowane przekształcenie, złoży zawiadomienie o wyborze takiego sposobu opodatkowania. Jednocześnie na dzień poprzedzający zarejestrowanie przekształcenia wnioskodawca (osoba fizyczna prowadząca jednoosobową działalność osobową) zamknie księgi rachunkowe oraz sporządzi sprawozdanie finansowe zgodnie z przepisami o rachunkowości. Księgi zostaną otwarte na nowo przez spółkę na dzień rejestracji przekształcenia. Jednocześnie do spółki nie będą miały zastosowania przepisy wyłączone możliwości opodatkowania w tej formie określone w art. 28k ustawy CIT.

Wobec powyższego, w sytuacji gdy spółka złoży zawiadomienie najpóźniej do końca miesiąca, w którym zostanie zarejestrowane przekształcenie, i o ile spełni pozostałe warunki przewidziane w art. 28c-28t ustawy CIT, to będzie miała prawo do opodatkowania dochodów ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych począwszy od dnia, w którym przekształcenie jednoosobowej działalności w spółkę z o.o. zostanie wpisane do rejestru.

Opodatkowanie ryczałtem obejmuje okres bezpośrednio po sobie następujących 4 lat podatkowych wskazanych przez podatnika w zawiadomieniu, o którym mowa w art. 28j ust. 1 pkt 7 ustawy CIT. Wyznaczenie 4-letniego okresu rozliczeń ryczałtem jest ściśle związane z terminem zapłaty podatku wynikającego z korekty wstępnej, o której mowa w art. 7aa ust. 1 ustawy CIT. W przypadku ustalenia przychodów i kosztów z tytułu korekty wstępnej,

podatnik dokonuje zapłaty podatku należnego od tego dochodu z końcem pierwszego miesiąca następującego po ostatnim roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek.

Jeżeli jednak podatnik stosował to opodatkowanie cztery lata podatkowe lub dłużej, w sposób nieprzerwany, zobowiązanie podatkowe z tego tytułu wygasa w całości (art. 7aa ust. 5 pkt 1 ustawy CIT). Zatem w sytuacji, gdy opodatkowanie ryczałtem obejmuje okres bezpośrednio po sobie następujących 4 lat podatkowych, tj. spółka będzie korzystała z opodatkowania dochodów ryczałtem co najmniej 4 lata, to w takim przypadku zastosowanie znajdzie art. 7aa ust. 5 pkt 1 ustawy CIT i spółka nie będzie zobowiązana do zapłaty podatku z tytułu korekty wstępnej, o której mowa w art. 7aa ust. 4 pkt 1 ustawy CIT.

Uznanie za usługę kompleksową usługi szkoleniowej wraz z usługą wyżywienia uczestników szkolenia. Zwolnienie z VAT ww. usługi kompleksowej na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. a ustawy VAT, interpretacja indywidualna DKIS z 24 lutego 2023 r., sygn. 0111-KDIB3-2.4012.56.2023.1.SR

Celem oferowanych przez spółkę (spółka komunalna) usług jest przeprowadzenie szkolenia, w ramach którego spółka zapewnia wyżywienie. Zapewnienie wyżywienia (usług gastronomicznych) nie stanowi celu samego w sobie, lecz jest jedynie środkiem do lepszego wykorzystania usługi głównej – usługi szkoleniowej. Biorąc powyższe pod uwagę nie sposób uznać, że ww. świadczenia mają charakter samoistny. Usługi wyżywienia stanowią element usługi złożonej (kompleksowej) związanej z usługami szkoleniowymi i nie powinny być sztucznie dzielone dla celów podatkowych.

Ośrodek jest niepubliczną placówką kształcenia ustawicznego. Zatem ośrodek spełnia kryterium podmiotowe zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. a ustawy VAT. Z okoliczności sprawy wynika, że przedmiotem działalności ośrodka (działającego w ramach spółki) jest organizacja i prowadzenie szkoleń i doskonalenia zawodowego w formach pozaszkolnych (kursy, seminaria). Uznać należy, że usługi szkoleniowe, są usługami w zakresie kształcenia, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. a ustawy VAT. Tym samym, ww. usługi szkoleniowe, w tym wyżywienie uczestników szkoleń, ściśle związane z usługami szkoleniowymi, podlegają zwolnieniu z opodatkowania VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. a ustawy VAT.

Przychody w postaci otrzymanych opłat za gotowość produkcyjną nie korzystają ze zwolnienia z art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy CIT, interpretacja indywidualna DKIS z 24 lutego 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.913.2022.2.IZ

Z wniosku wynika, że opłatę (za niewykorzystane moce produkcyjne), spółka będzie otrzymywać od zleceniodawcy, a więc od podmiotu innego niż faktyczny nabywca jej produktów. Wsparcie na realizację nowej inwestycji polega na zwolnieniu z podatku dochodów z działalności gospodarczej osiągniętych z realizacji nowej inwestycji określonej w decyzji o wsparciu oraz uzyskanych na terenie określonym w tej decyzji.

Zatem, przychód z tytułu opłaty za gotowość produkcyjną otrzymany na podstawie odrębnej umowy ze zleceniodawcą, który nie jest nabywcą (klientem), nie będzie zaliczał się do dochodu osiągniętego z realizacji nowej inwestycji. W związku z tym, dochód ten powinien podlegać zaliczeniu do prowadzonej przez spółkę działalności niepodlegającej zwolnieniu z opodatkowania CIT. Uzyskane przez spółkę przychody w postaci otrzymanych opłat za gotowość produkcyjną nie korzystają ze zwolnienia na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy CIT.

Uznanie premii pieniężnych za uzupełnienie wynagrodzenia za odpłatne świadczenie usług, które nie stanowią rabatu na gruncie ustawy VAT. Kwestia dokumentowania tych czynności fakturami korygującymi, interpretacja indywidualna DKIS z 22 lutego 2023 r., sygn. 0114-KDIP1-1.4012.676.2022.2.AWY

Pomiędzy wypłacanymi kontrahentom premiami pieniężnymi na podstawie umowy a usługą świadczoną przez kontrahentów istnieje bezpośredni związek o charakterze przyczynowym. Z okoliczności sprawy jednoznacznie wynika, że kontrahentom z tytułu świadczenia usług (polegających na zawieraniu umów sprzedaży produktów spółki), zgodnie z regulaminem prowizyjnym dołączonym do umowy, należne są premie pieniężne. Otrzymane premie są zatem konsekwencją wyko-

nania świadczenia (zawarcia umów sprzedaży z klientami) przez kontrahentów – działających w ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej – w sposób określony w umowie.

Tym samym, w przedmiotowej sprawie istnieje wyraźny związek pomiędzy wykonywanymi przez kontrahentów czynnościami a wypłacanymi im premiami pieniężnymi, ponieważ przyznanie premii wynika ze spełnienia przesłanek ustalonych w umowie o świadczenie usług. Wobec powyższego, nie sposób uznać, że w niniejszej sprawie mamy do czynienia z rabatami obniżającymi podstawę opodatkowania, które stanowią obniżkę ceny, o której mowa w art. 29a ust. 10 pkt 1 ustawy VAT.

Przyznawane kontrahentom premie pieniężne nie stanowią wynagrodzenia za odrębne świadczenie usług. Są one w istocie elementem wynagrodzenia za świadczone przez kontrahentów usługi związane ze sprzedażą produktów spółki w imieniu i na rzecz spółki. Zatem istniejący pomiędzy spółką a kontrahentami stosunek prawny, obligujący kontrahentów do wykonywania określonych czynności, za które otrzymują oni premię pieniężną, przesądza o tym, iż przedmiotowa premia stanowi uzupełnienie wynagrodzenia za usługę realizowaną na rzecz spółki w postaci sprzedaży produktów spółki na rzecz klientów.

Uzyskanie premii pieniężnej zwiększającej wynagrodzenie kontrahenta jest uzależnione od konkretnie określonego zachowania kontrahenta, tj. zawierania umów sprzedaży produktów spółki. W świetle art. 8 ust. 1 ustawy VAT takie zachowanie kontrahenta należy uznać za usługę świadczoną odpłatnie i w związku z tym podlegającą opodatkowaniu na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy VAT.

Otrzymywane przez kontrahenta premie pieniężne zwiększają podstawę opodatkowania VAT świadczonych usług. W związku z tym kontrahent jest zobowiązany – zgodnie z art. 106j ust. 1 pkt 1 ustawy VAT – do wystawienia faktury korygującej „in plus” z tytułu uzyskania premii pieniężnych.

Kwestia czy spółka, obejmując udziały w spółce z o.o. wydatkuje dochód na cele statutowe określone w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy CIT, interpretacja indywidualna DKIS z 22 lutego 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.50.2023.1.BS

Dochód spółki przeznaczony na zakup udziałów w spółce z o.o. nie jest wydatkowany na działalność statutową, tj. działalność o charakterze badawczo-rozwojowym. Z przepisów art. 17, w szczególności z art. 17 ust. 1a pkt 2 ustawy CIT, wynika jednoznaczne powiązanie zwolnienia podatkowego z rzeczywistym i bezpośrednim wydatkowaniem dochodu na cele statutowe. Pośrednie etapy alokacji dochodu poza wskazanymi w art. 17 ust. 1e ustawy CIT, choćby były obliczone na zwiększenie dochodu i jego przeznaczenie w przyszłości na cele statutowe, nie są objęte przedmiotowym zwolnieniem, przewidzianym w art. 17 ustawy CIT, w tym również nie są objęte zwolnieniem z art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy CIT.

Zatem, w przedmiotowej sprawie nie można uznać za spełniony warunek związany z przeznaczeniem i wydatkowaniem dochodów na cele określone w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy CIT, które to cele realizowane są przez spółkę. Spółka przeznaczając dochód na zakup udziałów, wydatkuje dochód na cel inny niż określony w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy CIT. W konsekwencji, zastosowanie będzie miał art. 17 ust. 1a pkt 2 ustawy CIT. W art. 17 ust. 1e ustawy CIT, ustawodawca wyraźnie określił sytuację, w których lokowanie dochodów, o których mowa w art. 17 ust. 1 ustawy CIT, będzie podlegało zwolnieniu od podatku.

Przy czym wyliczenie zawarte w art. 17 ust. 1e ustawy CIT, ma charakter zamknięty, konsekwencją czego jest konstatacja, że inne sposoby lokowania wspomnianych dochodów nie korzystają z takiego zwolnienia. Udział w kapitale zakładowym spółki z o.o. nie jest natomiast ani papierem wartościowym, ani niebędącym papierem wartościowym instrumentem finansowym, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2 lit. c ustawy o obrocie instrumentami finansowymi, nabytym w ramach zarządzania portfelem, o którym mowa w art. 75 ww. ustawy. Reasumując, spółka obejmując udziały w spółce z o.o. nie wydatkuje dochodu na cele statutowe określone w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy CIT. Jednocześnie, obejmowanie udziałów nie mieści się w dyspozycji art. 17 ust. 1e ustawy CIT.

Przesłanki zastosowania wyłączenia z art. 15e ust. 11 pkt 1 ustawy CIT, interpretacja indywidualna DKIS z 22 lutego 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.410.2018.9.AW

Przepis art. 15e ust. 11 pkt 1 ustawy CIT odnosi się do sposobu związania kosztu „z wytworzeniem lub nabyciem/wytworzeniem towaru lub świadczeniem usługi”. Językowa analiza tego wyrażenia prowadzi do wniosku, iż chodzi o związek kosztu z czynnością „wytwarzania” lub „nabywania” towaru albo „świadczenia” usługi. Bardziej funkcjonalna wykładnia tych pojęć sprowadza się do poszukiwania tego związku z samym przedmiotem (efektem) tego wytwarzania (nabywania) albo świadczenia usługi, tj. określonym dobrem lub określoną usługą. Z tego względu należy uznać, iż koszt o którym mowa w omawianym przepisie to koszt usługi lub prawa w jakimkolwiek stopniu „inkorporowanych” w produkcie, towarze lub usłudze.

Jest to zatem koszt, który wpływa na finalną cenę danego towaru lub usługi jako (zazwyczaj) jeden z wielu wydatków niezbędnych do poniesienia w procesie produkcji, dystrybucji danego dobra lub świadczenia określonej usługi. Koszt ten powinien przy tym być możliwy do zidentyfikowania jako czynnik obiektywnie kształtujący cenę danego dobra lub usługi. W konsekwencji w stosunku do kosztów świadczeń niematerialnych, tj. obejmujących koszty oddelegowania do spółki pracowników z innych spółek z grupy zaangażowanych bezpośrednio do świadczenia usług wsparcia przez spółkę, koszty korzystania z licencji do oprogramowania potrzebnego do wykonywania usług wsparcia ponoszone przez spółkę oraz koszty odpisów amortyzacyjnych dokonywanych od WNiP znajdzie zastosowanie wyłączenie, o którym mowa w art. 15e ust. 11 pkt 1 ustawy CIT.

Brak poniesienia przedmiotowych kosztów świadczeń niematerialnych uniemożliwiłyby spółce świadczenie usług wsparcia na rzecz innych spółek z grupy. Reasumując, koszty świadczeń niematerialnych należy uznać w okolicznościach opisanych we wniosku za koszt bezpośrednio związany z prowadzoną działalnością w rozumieniu art. 15e ust. 11 pkt 1 ustawy CIT, a zatem nie podlegający ograniczeniom wynikającym z art. 15e ust. 1 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