



PACZUSKI
TAUDUL

PRZEKRÓJ PODATKOWY

03.04.2023 r.



KOMENTARZE EKSPERTÓW WS. NAJWAŻNIEJSZYCH WYROKÓW/ INTERPRETACJI

SPIIS TREŚCI

Możliwość zwolnienia z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kasy rejestrującej sprzedaży towarów w systemie wysyłkowym oraz kwestia wykazywania sprzedaży na rzecz osób fizycznych w JPK_V7M zbiorczym dokumentem księgowym, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 10 marca 2023 r., sygn. 0111-KDIB3-2.4012.22.2023.1.MN

3

Warunkiem zwolnienia z podatku od darowizny pieniężnej w kręgu najbliższej rodziny jest udokumentowanie wpłaty na rachunek obdarowanego w sposób zapewniający identyfikację obdarowanego i darczyńcy, czyli przelewem bankowym lub przekazem pocztowym – uchwała NSA z 20 marca 2023 r., sygn. III FPS 3/22

4

Możliwość zwolnienia z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kasy rejestrującej sprzedaży towarów w systemie wysyłkowym oraz kwestia wykazywania sprzedaży na rzecz osób fizycznych w JPK_V7M zbiorczym dokumentem księgowym, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 10 marca 2023 r., sygn. 0111-KDIB3-2.4012.22.2023.1.MN

W przypadku prowadzonej przez spółkę sprzedaży internetowej dostawa towarów odbywa się w systemie wysyłkowym (wysyłka za pośrednictwem firm kurierskich), płatność otrzymywana jest na rachunek bankowy, a z dowodów dokumentujących zapłatę (raportów otrzymywanych od kuriera oraz raportów PayU i PayPal) jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła i na czyją rzecz została dokonana oraz zawiera dane nabywcy (imię i nazwisko), w tym jego adres, tj. w przypadku raportów od kuriera dane klienta zawierają adres dostawy (zamieszkania, zameldowania klienta), natomiast w przypadku raportów PayU oraz PayPal dane klienta obejmują imię i nazwisko klienta w tym jego adres poczty elektronicznej. Dodatkowo na wyciągach bankowych widać jakiej konkretnie czynności dotyczyła zapłata oraz imię i nazwisko nabywcy. Ponadto z opisu sprawy nie wynika, by przedmiotem sprzedaży były towary, o których mowa w § 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2021 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Spółka będzie miała zatem możliwość na podstawie posiadanych dowodów zapłaty i prowadzonej ewidencji wskazać i przyporządkować jakiej konkretnie czynności dana zapłata dotyczyła i na czyją rzecz została dokonana. Zatem zostały spełnione łącznie wszystkie warunki umożliwiające zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania przy użyciu kasy rejestrującej sprzedaży towarów w systemie wysyłkowym na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej i rolników ryczałtowych. W konsekwencji, spółka ma prawo zrezygnować z ewidencjonowania za pomocą kasy rejestrującej sprzedaży towarów (innych niż wymienione w § 4 rozporządzenia) w systemie wysyłkowym na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej i rolników ryczałtowych w myśl § 2 ust. 1 w zw. z poz. 36 załącznika do rozporządzenia niezależnie od tego, że wcześniej takie ewidencjonowanie prowadziła. Jednocześnie, ww. sprzedaż nieewidencjonowaną

na kasie rejestrującej, spółka powinna wykazać w JPK_V7M na podstawie zapisu zbiorczego, tj. dowodu wewnętrznego („WEW”).

Komentarz eksperta

Komentowana interpretacja indywidualna porusza zagadnienie zwolnienia z ewidencjonowania na kasie fiskalnej sprzedaży dokonywanej na rzecz konsumentów w trybie wysyłkowym (najczęściej prowadzonej w Internecie). Przypomnieć należy, że w świetle aktualnych przepisów podatnicy, którzy dostarczają swoje towary pocztą lub przesyłkami kurierskimi i jednocześnie otrzymują zapłatę na swój rachunek bankowy, a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła i na czyją rzecz została dokonana, nie muszą dokumentować tej sprzedaży poprzez wystawienie paragonu (przy założeniu, że nie są to towary ewidencjonowane obowiązkowo, np. elektronika czy części samochodowe).

Przy okazji komentowanej interpretacji zwrócić należy jednak uwagę, że nie należy powyższego zwolnienia rozciągać na każdą sprzedaż prowadzoną w Internecie. Organy podatkowe co do zasady uznają bowiem, że z omawianego zwolnienia mogą korzystać wyłącznie wysyłki towarów za pośrednictwem poczty lub przesyłkami kurierskimi w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. Prawo pocztowe oraz ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. Prawo przewozowe, pomimo tego, że przepis wprost do ww. aktów prawnych nie odsyła. W praktyce oznacza to, że podatnicy prowadzący sprzedaż towarów on-line, które to towary są wysyłane/dostarczane konsumentowi np. przy użyciu transportu własnego sprzedawcy lub dowolnej firmy transportowej (niebędącej operatorem pocztowym ani kurierem w rozumieniu ww. przepisów i niewidniejącej w stosownym rejestrze/wykazie), pozostają zobowiązani do ewidencjonowania takiej sprzedaży na kasie fiskalnej.



DOMINIKA NIEDŹWIECKA
STARSZY KONSULTANT

Warunkiem zwolnienia z podatku od darowizny pieniężnej w kręgu najbliższej rodziny jest udokumentowanie wpłaty na rachunek obdarowanego w sposób zapewniający identyfikację obdarowanego i darczyńcy, czyli przelewem bankowym lub przekazem pocztowym – uchwała NSA z 20 marca 2023 r., sygn. III FPS 3/22

Uchwała została podjęta w wyniku rozpatrzenia wniosku złożonego przez Rzecznika Praw Obywatelskich [dalej: **RPO lub Rzecznik**] o podjęcie przez skład siedmiu sędziów NSA uchwały, zgodnie z którą za dowód dopuszczający skorzystania ze zwolnienia podatkowego dla osób najbliższych będzie można zaliczyć także wpłatę środków pieniężnych przez obdarowanego na własną rzecz w imieniu darczyńcy.

Wniosek złożony przez Rzecznika dotyczył kwestii stosowania przepisu art. 4a ustawy z 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn [dalej: **ustawa PSD**] w zakresie interpretacji wyrażenia użytego w art. 4a ust. 1 pkt 2 ustawy PSD cyt.: „w przypadku gdy przedmiotem nabycia tytułem darowizny lub polecenia darczyńcy są środki pieniężne (...) – udokumentują ich otrzymanie dowodem przekazania na rachunek płatniczy nabywcy, na jego rachunek, inny niż płatniczy, w banku lub spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej lub przekazem pocztowym”.

Wątpliwość w powyższym zakresie powstała w kwestii, czy za dowód dopuszczający skorzystanie ze zwolnienia podatkowego dla osób najbliższych uznaje się także dokonanie wpłaty środków pieniężnych przez obdarowanego na własną rzecz w imieniu darczyńcy. Takie rozważania pojawiają się w przypadku osób, które przechowują swoje oszczędności poza systemem bankowym, a chcą dokonać darowizny.

W orzecznictwie sądów administracyjnych wykształciły się dwie przeciwstawne linie orzecznicze: (i) pierwsza zakładająca interpretację przywołanego przepisu w taki sposób, iż za dowód dopuszczający skorzystanie ze zwolnienia podatkowego dla osób najbliższych należy uznać jedynie przelew lub wpłatę wyłącznie przez darczyńcę na rachunek obdarowanego (przykładowo wyrok NSA z 26.11.2013 r., II FSK 2967/11 czy wyrok WSA w Gliwicach z 27.02.2020 r., sygn. I SA/Gl 1570/19), (ii) druga (dominująca i korzystna dla podatników), która uznawała za dowód dopuszczający skorzystanie ze zwolnienia

podatkowego dla osób najbliższych także wpłatę środków pieniężnych przez obdarowanego na własną rzecz w imieniu darczyńcy (przykładowo wyroki NSA z 8.12.2010 r., sygn. II FSK 1394/09, z 19.01.2012 r., sygn. II FSK 1419/10, z 14.03.2012 r., sygn. II FSK 1534/11, z 22.04.2015 r., sygn. II FSK 619/13).

W związku z powyższym RPO zwrócił się do NSA z wnioskiem o podjęcie przez skład siedmiu sędziów NSA uchwały, zgodnie z którą za dowód dopuszczający skorzystanie ze zwolnienia podatkowego dla osób najbliższych będzie można zaliczyć także wpłatę środków pieniężnych przez obdarowanego na własną rzecz w imieniu darczyńcy.

Zdaniem RPO wymóg zawarty w art. 4a ust. 1 pkt 2 ustawy PSD jest wymogiem jedynie natury technicznej, mającym na celu potwierdzenie faktycznego, rzeczywistego charakteru dokonanej darowizny. Ponadto, Rzecznik zwrócił uwagę na fakt, iż w jego ocenie wykładnia językowa przytoczonego przepisu nie pozwala na jego jednoznaczną interpretację. Natomiast, sięgnięcie do innych dyrektyw wykładni, tj. wykładni prokonstytucyjnej, celowościowej oraz systemowej potwierdza jako prawidłowe stanowisko korzystne dla podatników.

Dodatkowo, według RPO nie sposób pominąć faktu iż, część społeczeństwa (w szczególności starsze osoby) nie przechowuje swoich oszczędności w systemie bankowym. Rzecznik uznał, iż podejście, w którym niedozwolone jest wypełnienie przesłanek zwolnienia poprzez wpłatę obdarowanego na własną rzecz środków pieniężnych w imieniu darczyńcy, prowadziłoby do faktycznego wykluczenia ze zwolnienia podatkowego części darowizn z kręgu osób najbliższych.

W tym miejscu należy zwrócić uwagę na fakt, iż Prokurator Prokuratury Krajowej w piśmie z 17 marca 2023 r. zaaprobował stanowisko wyrażone przez RPO jednocześnie występując z tożsamym wnioskiem skierowanym do NSA.

NSA w składzie siedmiu sędziów uchwałą z 20 marca 2023 r. rozstrzygnął, iż wyrażenie użyte w art. 4a ust. 1 pkt 2 ustawy PSD należy rozumieć w ten sposób, że warunkiem wystarczającym do skorzystania ze zwolnienia podatkowego uregulowanego w tym przepisie jest udokumentowanie dokonania przekazania środków pieniężnych we wskazany w nim sposób przez darczyńcę na rzecz obdarowanego.

W ocenie NSA wprowadzenie warunku udokumentowania środków pieniężnych dowodem ich przekazania na rachunek ma na celu zapewnienie szczelności i uniemożliwienie działań zmierzających do wprowadzenia do obiegu środków pieniężnych o nieustalonym pochodzeniu, co było głównym i celowym działaniem prawodawcy służącym zapewnieniu bezpieczeństwa obrotu prawnego i systemu podatkowego.

Ponadto według NSA Rzecznik oceniając iż wymóg z art. 4a ust. 1 pkt 2 ustawy PSD jest wymogiem technicznym i można go ocenić jako zbędny, naruszył jedną z dyrektyw wykładni językowej, określaną jako zakaz wykładni *per non est*, która stanowi, iż nie można tak interpretować danego przepisu prawa, aby jakiś jego fragment okazał się być zbędny.

Dodatkowo zdaniem NSA zastosowanie wykładni celowościowej jak i wykładni systemowej prowadzi do tożsamego wniosku.

Komentarz eksperta

Stanowisko zaprezentowane w uchwale podjętej przez NSA nie jest korzystne dla podatników i może wydawać się zbyt rygorystyczne. Niemniej nie sposób nie zgodzić się z argumentacją przedstawioną przez skład siedmiu sędziów, w szczególności patrząc na literalne brzmienie przepisu, jak i cel przyświecający prawodawcy w momencie tworzenia omawianej regulacji.

Bez wątpienia wymóg przekazania darowizny za pośrednictwem rachunku bankowego w sposób istotny wpływa na ograniczenie ryzyka legalizowania „brudnych” dochodów poprzez fikcyjne darowizny.

Jednocześnie trzeba mieć na względzie, iż NSA w podjętej uchwale nie odniósł się do kwestii podnoszonych przez RPO dotyczących panujących w naszym kraju realiów

społeczno-gospodarczych, gdzie znaczna część społeczeństwa (w szczególności osoby starsze) przechowuje środki pieniężne poza systemem bankowym.

Uchwała NSA w szczególności oddziałuje na tę część obywateli. Wobec tego niezbędnym jest przeprowadzenie szeroko zakrojonej akcji informacyjnej w celu uświadomienia społeczeństwa w powyższym kontekście, co może ograniczyć sytuację, w których cel prorodzinny przepisów o zwolnieniu podatkowym dla osób najbliższych zostanie zniweczony poprzez zamieszanie interpretacyjne w stosowaniu prawa.

Na tle przedstawionej argumentacji przez NSA wydaje się, iż podjęta uchwała może nie mieć wpływu na interpretację sytuacji, w której darczyńca przekazuje środki pieniężne bezpośrednio nie obdarowanemu, lecz przykładowo na rachunek dewelopera. Dotychczas przekazanie środków pieniężnych bezpośrednio na rachunek dewelopera w ocenie sądów administracyjnych wypełniało przesłankę z art. 4a ust. 1 pkt 2 ustawy PSD.

Z uwagi na fakt, iż w takim przypadku nie dochodzi do „obrotu bezgotówkowego” środków pieniężnych, a więc spełniony zostaje cel przeciwdziałania przekazywaniu „brudnych” dochodów poprzez darowiznę, wydaje się, że linia orzecznicza w tym zakresie nie powinna ulec zmianie.

Niemniej z wielką uwagą należy obserwować stanowisko sądów administracyjnych przedstawiane w przyszłych orzeczeniach dotyczących powyższego zakresu.



MATEUSZ KSIĄŻEK
KONSULTANT



WYBÓR ORZECZEŃ SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH ORAZ TSUE:

SPIIS TREŚCI

Wydatek odpowiadający równowartości zryczałtowanego podatku dochodowego, o którym mowa w art. 19-21 ustawy nowelizującej z dnia 23 października 2018 r., nie jest wyłączony z kosztów uzyskania przychów na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 15 ustawy CIT, wyrok NSA z 23 marca 2023 r., sygn. II FSK 2291/20 7

Kwestia stosowania art. 15e ust. 1 ustawy CIT odnośnie do usług reklamowych nabytych od podmiotu powiązanego, który nabył tę usługę od podmiotu niepowiązanego, wyrok NSA z 23 marca 2023 r., sygn. II FSK 132/21 7

Kryteria uznania czynności za pomocniczą w rozumieniu art. 90 ust. 6 ustawy VAT. Kwestia prawa do odliczenia w przypadku dokonywania opodatkowanej VAT dostawy energii elektrycznej, jak i zwolnionej z VAT usługi finansowej, wyrok WSA w Warszawie z 24 marca 2023 r., sygn. III SA/WA 2471/22 8

Kwestia zastosowania art. 43 ust. 1 pkt 40 ustawy VAT do czynności nabycia przez bank wierzytelności, wyrok WSA w Warszawie z 22 marca 2023 r., sygn. III SA/WA 2354/22 8

Zakres przedmiotowy pojęcia usługi pośrednictwa ubezpieczeniowego w świetle art. 43 ust. 1 pkt 37 ustawy VAT, wyrok WSA w Warszawie z 20 marca 2023 r., sygn. III SA/WA 2513/22 9

Wydatek odpowiadający równowartości zryczałtowanego podatku dochodowego, o którym mowa w art. 19-21 ustawy nowelizującej z dnia 23 października 2018 r., nie jest wyłączony z kosztów uzyskania przychód na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 15 ustawy CIT, wyrok NSA z 23 marca 2023 r., sygn. II FSK 2291/20

Z art. 1 i art. 7 ustawy CIT wynika, że ustawa CIT reguluje opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów osób prawnych i spółek kapitałowych w organizacji, czyli określa przedmiot i podmiot, czyli podatnikiem jest ten, kto uzyskuje jakiś dochód. Dodatkowo w art. 7 ustawy CIT wskazano, że przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód stanowiący sumę dochodu osiągniętego z zysków kapitałowych oraz dochodu osiągniętego z innych źródeł przychodów. W przypadkach, o których mowa w art. 21, art. 22 i art. 24b, przedmiotem opodatkowania jest przychód. A zatem ta regulacja z art. 16 ust. 1 pkt 15 ustawy CIT, zgodnie z którym kosztem uzyskania przychodu nie jest podatek dochodowy, musi odnosić się do tych regulacji, które wynikają z tej ustawy. Ustawa nie obejmuje rozwiązania, które zostało zawarte w ustawie nowelizującej z dnia 23 października 2018 r., kiedy to ustawodawca z jednej strony w art. 18 zwalnia pod pewnymi warunkami odsetki lub dyskonto od obligacji uzyskane przez podatników, czyli tych, którzy uzyskują dochód lub przychód, ale pod warunkiem zastosowania regulacji z art. 19-21. Czyli ustawodawca wprowadza zwolnienie z podatku dochodowego, które jest zapisane w ustawie CIT i wprowadza zupełnie odrębną kategorię podatku, który nazywa zryczałtowanym podatkiem dochodowym. Poza tymi dwoma końcowymi wyrazami podatkiem dochodowym, który jest użyty w tym przepisie i w art. 16 ust. 1 pkt 15 ustawy CIT, te podobieństwa się kończą. Konstatacja organu była taka, że jeśli coś jest nazywane podatkiem dochodowym, niezależnie czy jest on zryczałtowany, gdzie jest on uregulowany i kogo on dotyczy - to objęty jest tą regulacją. Z tym poglądem nie można się zgodzić, mając

na uwadze reguły przede wszystkim wykładni systemowej: wewnętrznej i zewnętrznej, ponieważ z art. 1 i art. 7 ustawy CIT wynika zupełnie coś innego. Poza tym jest to podatek, który obciąża nie podmiot, który uzyskuje jakiegokolwiek dochód lub przychód z tytułu odsetek, tylko płatnika, tak naprawdę zwalniając go z obowiązku poboru podatku i dając mu swobodę wyboru alternatywnego sposobu opodatkowania w sposób bardzo uprzywilejowany - 3% podatku. Jednakże ten mechanizm powoduje, że nie mamy do czynienia z podatkiem dochodowym, który został określony jako objęty zakazem rozpoznawania w ciężar kosztów z art. 16 ust. 1 pkt 15 ustawy CIT.

Kwestia stosowania art. 15e ust. 1 ustawy CIT odnośnie do usług reklamowych nabytych od podmiotu powiązanego, który nabył tę usługę od podmiotu niepowiązanego, wyrok NSA z 23 marca 2023 r., sygn. II FSK 132/21

Jak wynika z opisu sprawy, spółka nabywa usługi sieciowe (obejmujące usługi o charakterze reklamowym) od podmiotu powiązanego. Przy czym, spółka jest beneficjentem (rzeczywistym odbiorcą) tych usług. Jednocześnie, w niniejszej sprawie spółka ponosi koszty usług sieciowych bezpośrednio na rzecz podmiotu powiązanego. W niniejszej sprawie nie znajdzie zastosowania art. 15e ust. 11 pkt 2 ustawy CIT. Przepis ten obejmuje sytuacje, w których podatnik (spółka), działając we własnym imieniu, lecz na rzecz podmiotu powiązanego, nabywa usługę, której koszt następnie refakturuje na ten podmiot powiązany. Natomiast w opisanej we wniosku sytuacji, koszty usług sieciowych będą refakturowane przez podmiot powiązany na spółkę. Spółka występuje zatem jako ten podmiot, na rzecz którego podmiot powiązany dokonuje nabycia i refakturowania wskazanych we wniosku usług. Zatem, sytuacja prawnopodatkowa spółki przedstawiona w niniejszej sprawie nie odpowiada tej do której odnosi się art. 15e ust. 11 pkt 2 ustawy CIT. W związku z tym, w niniejszej sprawie znajdzie zastosowanie art. 15e ust. 1 ustawy CIT.

Kryteria uznania czynności za pomocniczą w rozumieniu art. 90 ust. 6 ustawy VAT. Kwestia prawa do odliczenia w przypadku dokonywania opodatkowanej VAT dostawy energii elektrycznej, jak i zwolnionej z VAT usługi finansowej, wyrok WSA w Warszawie z 24 marca 2023 r., sygn. III SA/WA 2471/22

1) Całokształt okoliczności sprawy, tj. wzajemna długoterminowa współpraca spółki oraz spółki projektowej B. w realizacji celu jakim jest budowa farmy wiatrowej i sprzedaż energii, w tym jak wskazano w opisie sprawy zaangażowanie większości aktywów finansowych spółki wskazuje, że udzielanie przez spółkę pożyczek do B. będzie stałym elementem jej działalności wbudowanym w funkcjonowanie przedsiębiorstwa, nie zaś doraźnym, incydentalnym działaniem. Powyższego nie zmienia podnoszony przez spółkę argument tymczasowego świadczenia usług udzielania pożyczek oraz brak zamiaru udzielania pożyczek innym spółkom. Należy wziąć pod uwagę cel realizowanego projektu, przyjętego zakresu działalności obu spółek w projekcie oraz wybranego modelu finansowania podejmowanych działań w tym w formule project finance, co jest konsekwencją świadomego i zaplanowanego działania dla opisanej inwestycji. W rezultacie, z uwagi na całokształt sprawy nie sposób się zgodzić ze spółką, że udzielenie przedmiotowych pożyczek na rzecz spółki projektowej będzie spełniać warunki uznania ww. usług za usługi o charakterze pomocniczym w rozumieniu art. 90 ust. 6 pkt 2 ustawy VAT.

2) Spółce będzie przysługiwało prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony jedynie w takiej części, która będzie związana z realizowaną działalnością opodatkowaną, zgodnie z generalną zasadą, wyrażoną w art. 86 ust. 1 ustawy VAT, tj. w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych. Co istotne, spółka jest uprawniona do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z nabycia towarów i usług zw. z projektem w latach, w których nie wykonywała i nie będzie wykonywała czynności opodatkowanych VAT, tj. przed 2028 r. W tym czasie spółka udzielać będzie jednak B. oprocentowanych pożyczek – a więc spółka wykonywać będzie czynności zwolnione od podatku VAT (spółka nie planuje rezygnacji z tego zwolnienia). W tej sytuacji zastosowanie znajdzie przepis art. 90 ust. 8 ustawy VAT, gdyż do czasu ukończenia realizacji inwestycji spół-

ka nie osiągnie żadnych przychodów i w tym czasie do obliczenia kwoty podatku naliczonego podlegającej odliczeniu spółka powinna przyjąć proporcję wyliczoną szacunkowo według prognozy uzgodnionej z naczelnikiem urzędu skarbowego. W późniejszym okresie, kiedy budowa farmy wiatrowej zostanie zakończona i spółka zacznie osiągać przychody ze sprzedaży energii elektrycznej oraz z tytułu odsetek od pożyczek – również przysługiwać będzie spółce prawo do częściowego odliczenia podatku naliczonego w zw. z ponoszonymi kosztami, lecz już przy zastosowaniu proporcji, o której mowa w art. 90 ust. 3 ustawy VAT.

Kwestia zastosowania art. 43 ust. 1 pkt 40 ustawy VAT do czynności nabycia przez bank wierzytelności, wyrok WSA w Warszawie z 22 marca 2023 r., sygn. III SA/WA 2354/22

Ze stanu faktycznego wyraźnie wynika, iż celem dokonywanych transakcji jest osiągnięcie korzyści ze spłaty wierzytelności przez dłużnika, w szczególności z zapłaconych odsetek. Wprawdzie nie jest wykluczone, że wystąpią sytuacje, w których bank dokona w przyszłości zbycia wierzytelności, ale zbycie to nie jest celem, dla którego bank dokonuje nabycia wierzytelności. Ponadto we wniosku podkreślono, że umowa nie zawiera postanowienia umożliwiającego dokonanie cesji zwrotnej wierzytelności i poza zapłatą ceny z tytułu przejmowanej wierzytelności bank nie realizuje w stosunku do cedenta żadnych dodatkowych świadczeń. W tych okolicznościach niewątpliwie celem zawartej umowy było udzielenie finansowania cedentowi, a nie windykacja czy ściąganie długów. Bank oczywiście kupione wierzytelności będzie mógł egzekwować, jeżeli w ogóle taka potrzeba zaistnieje, ale będzie dokonywał takiej windykacji we własnym imieniu i na własną rzecz. Natomiast w momencie nabycia wierzytelności, tak jak wynika z wniosku, nie ma potrzeby windykacji, nabywane wierzytelności są niewymagalne. Dlatego też w opisanym we wniosku stanie faktycznym nie mamy do czynienia z usługą ściągania długów. W konsekwencji, sporne usługi będą korzystały ze zwolnienia z opodatkowania na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 40 ustawy VAT. Rezultatem takiego rozstrzygnięcia jest również błędne stanowisko organu co do podstawy opodatkowania. Nie można zgodzić się z organem, że podstawą opodatkowania powinno być dyskonto pomniejszone o podatek należny, bowiem ten podatek tutaj nie wystąpi.

Zakres przedmiotowy pojęcia usługi pośrednictwa ubezpieczeniowego w świetle art. 43 ust. 1 pkt 37 ustawy VAT, wyrok WSA w Warszawie z 20 marca 2023 r., sygn. III SA/WA 2513/22

Punktem wyjścia dla określenia warunków brzegowych usług pośrednictwa ubezpieczeniowego są wskazówki zawarte w wyroku TSUE z dnia 17 marca 2016 r. w sprawie C-40/15 (Aspiro S.A.). Te warunki zasadniczo są dwa: po pierwsze, aby usługodawca pozostawał w stosunku z ubezpieczycielem i ubezpieczonym, a po drugie, by działalność obejmowała istotne aspekty pośrednictwa ubezpieczeniowego takie, jak wyszukiwanie klientów ubezpieczeniowych i kontaktowanie ich z ubezpieczycielem. W analizowanej sprawie spółka nie spełnia już tego pierwszego warunku. Wszelkie czynności, bowiem, związane z pozyskiwaniem i obsługą ubezpieczonych, zasadniczo są dokonywane przez dealerów. Zatem nie występuje ta więź prawna między spółką a ubezpieczonym. Jest ona zasadniczo widoczna na linii ubezpieczyciel - spółka, natomiast nie ma jej na linii spółka - ubezpieczony. Jeżeli chodzi

o ten kolejny warunek, to w dużej mierze charakter dokonywanych świadczeń ma wymiar techniczny. Spółka występuje w pewnej takiej swoistej roli pośrednika między ubezpieczycielem a dealerami, jak choćby w kwestii negocjowania ceny polis. Okoliczność, że to wsparcie ma zróżnicowany charakter, bo obejmuje zarówno usługę „rachunkową”, jak i dostarczanie pewnych narzędzi informatycznych pozwalających na obsługiwanie baz danych czy monitorowanie rynku, a wreszcie rekomendacji KNF, nie zmienia tego stanu rzeczy. Przedmiotowe zwolnienie nie jest przeznaczone dla każdego usługodawcy związanego z działalnością w zakresie ubezpieczeń, w szczególności właśnie takiego, który to wsparcie techniczno-nadzorcze zapewnia, lecz z takim usługodawcą, który zajmuje się czynnościami z zakresu usług ubezpieczeniowych oraz pokrewnych. Natomiast, spółka występuje tutaj w roli nie agenta ubezpieczeniowego, lecz swego rodzaju organizatora i zarządzającego siecią agentów ubezpieczeniowych świadczących usługi na rzecz ubezpieczyciela i z tych powodów to stanowisko, iż przedmiotowe usługi podlegają zwolnieniu z VAT należało uznać za nieprawidłowe.

WYBÓR INTERPRETACJI PODATKOWYCH

SPIIS TREŚCI

Kwestia obowiązków podatnika w sytuacji zapłaty przez dłużnika wierzytelności objętych tzw. ulgą na złe długi po zmianie sposobu opodatkowania spółek komandytowych , interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 13 marca 2023 r., sygn. 0114-KDIP3-2.4011.40.2023.1.MN	11
Roboty (zrobotyzowane stanowisko do składowania odpadów) spełniają definicję robota przemysłowego zawartą w art. 38eb ust. 3 ustawy CIT. Zasady korzystania z ulgi na robotyzację , interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 13 marca 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.49.2023.1.JKU	11
Czynsz za korzystanie z wynajmowanych od wspólników nieruchomości, w których spółka prowadzi swoją działalność gospodarczą nie stanowi ukrytych zysków , interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 13 marca 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.83.2023.2.AK	12
Kwestia opodatkowania PCC wypłaty earn-out , interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 13 marca 2023 r., sygn. 0111-KDIB2-3.4014.21.2023.2.ASZ	12
Kwestia opłacania składek na ubezpieczenia społeczne od wypłacanego w oparciu o art. 176 ustawy Kodeks spółek handlowych wspólnikom spółki wynagrodzenia , Decyzja Oddziału ZUS w Gdańsku z 2 marca 2023 r., sygn. DI/100000/43/36/2023	13
Kwestia stosowania art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy CIT odnośnie do kosztów badania due diligence przedsiębiorstwa oraz kosztów prowizji pośrednika , interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 10 marca 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.24.2023.1.JG	13

Kwestia obowiązków podatnika w sytuacji zapłaty przez dłużnika wierzytelności objętych tzw. ulgą na złe długi po zmianie sposobu opodatkowania spółek komandytowych, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 13 marca 2023 r., sygn. 0114-KDIP3-2.4011.40.2023.1.MN

Z literalnego brzmienia art. 12 ust. 5 i ust. 6 ustawy z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw wynika, iż w przypadku rozliczeń wynikających z działalności prowadzonej przez spółkę komandytową, a ujmowanych wcześniej w rozliczeniach podatkowych przez jej wspólników, to spółka komandytowa będzie podmiotem praw i obowiązków związanych z kontynuowaniem tych rozliczeń. Z literalnego brzmienia przepisów ustawy zmieniającej jednoznacznie wynika, że to spółka komandytowa powinna uwzględnić w ramach rozliczenia tzw. ulgi na złe długi, okoliczność zapłaty przez dłużnika wierzytelności objętych tą ulgą. Nie ulega bowiem wątpliwości, że zapłata przez dłużnika zaległej wierzytelności ma wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego spółki komandytowej w podatku dochodowym od osób prawnych – po zapłacie przez dłużnika zaległej wierzytelności spółka komandytowa zwiększy podstawę opodatkowania w tej samej kwocie, w jakiej uprzednio zmniejszyli ją wspólnicy, zaś wspólnicy uwzględnią powyższą okoliczność w swoich rozliczeniach w sposób pośredni, tj. przy opodatkowaniu podziału zysków spółki komandytowej. Opisana sytuacja wpisuje się zatem w dyspozycję art. 12 ust. 6 ustawy nowelizującej. Zatem w sytuacji, gdy wnioskodawca (osoba fizyczna) rozliczył tzw. ulgę na złe długi jako wspólnik spółki niebędącej osobą prawną, a w momencie zapłaty zobowiązania spółka komandytowa jest już podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, to na podstawie przepisów przejściowych, do kontynuacji tego rozliczenia uprawniona będzie wyłącznie ta spółka komandytowa. Wspólnik nie będzie zobowiązany do wykazania przychodów/zmniejszenia straty z tego tytułu zgodnie z art. 26i ust. 7 ustawy PIT.

Roboty (zrobotyzowane stanowisko do składowania odpadów) spełniają definicję robota przemysłowego zawartą w art. 38eb ust. 3 ustawy CIT. Zasady korzystania z ulgi na robotyzację, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 13 marca 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.49.2023.1.JKU

1) Opisane we wniosku roboty (zrobotyzowane stanowisko do składowania odpadów) jako spełniające warunki określone w art. 38eb ust. 3 ustawy CIT, mogą zostać uznane za roboty przemysłowe, o których mowa w tym przepisie.

2) Przepis art. 38eb ust. 1 ustawy CIT pozwala na ponadnormatywne odliczenie maksymalnie 50% odpisów amortyzacyjnych, w momencie gdy stają się one kosztem uzyskania przychodu w rozumieniu ustawy CIT. Ponadnormatywne odliczenie przysługuje tylko w odniesieniu do tych odpisów amortyzacyjnych, które stanowią koszt uzyskania przychodu w trakcie obowiązywania ulgi. Odliczenie ma zastosowanie do kosztów uzyskania przychodów poniesionych na robotyzację od początku roku podatkowego, który rozpoczął się w 2022 r., do końca roku podatkowego, który rozpoczął się w 2026 r. Możliwość skorzystania z tej ulgi należy wiązać z momentem, w którym odpis amortyzacyjny uznawany jest za koszt podatkowy, a nie z momentem wprowadzenia składnika majątku do ewidencji środków trwałych i WNiP. Przy czym ww. ulga dotyczy odpisów amortyzacyjnych zaliczonych do kosztów uzyskania przychodu w latach 2022-2026. Zatem, w przypadku nabycia i wprowadzenia do ewidencji środków trwałych i WNiP paletyzatorów przed 2022 r., jak i robota, którego spółka zamierza nabyć i wprowadzić do ewidencji środków trwałych i WNiP w 2023 r., które stanowiły/będą stanowić fabrycznie nowe aktywa, spełniające warunki określone w art. 38eb ustawy CIT, w sytuacji osiągania przez spółkę dochodów z innych źródeł niż przychody z zysków kapitałowych – odpisy amortyzacyjne od wartości początkowej tych składników dokonane w latach 2022-2026 będą podlegały rozliczeniu w ramach ulgi na robotyzację. Tym samym, spółka będzie uprawniona w poszczególnych latach podatkowych 2022-2026 do odliczania od podstawy opodatkowania 50% kwoty dokonanych w danym roku podatkowym odpisów amortyzacyjnych od robotów nabytych zarówno przed jak i od 2022 r.

Czynsz za korzystanie z wynajmowanych od wspólników nieruchomości, w których spółka prowadzi swoją działalność gospodarczą nie stanowi ukrytych zysków, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 13 marca 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.83.2023.2.AK

Czynsz za korzystanie z nieruchomości, w której spółka prowadzi swoją działalność gospodarczą nie będzie stanowił ukrytych zysków, o których mowa w art. 28m ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 28m ust. 3 ustawy CIT, co za tym idzie nie będzie podlegał opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek. Jak wynika z opisu spółka wynajmuje dwie nieruchomości od podmiotów powiązanych w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy CIT. Pierwsza nieruchomość to obecnie biuro spółki, która jest wynajmowana od wspólnika nr 1. Druga nieruchomość to hala produkcyjna, która jest wynajmowana przez wspólnika nr 2. Zakup lub wytworzenie przedmiotowych nieruchomości (nr 1 i 2) nie nastąpił ze środków spółki. Umowy najmu zostały zawarte co najmniej kilka miesięcy przed zmianą formy opodatkowania w CIT. Zmiana formy opodatkowania na ryczałt „estoński” nastąpi w trakcie 2023 r. Spółka i wynajmujący ustalili rynkowe warunki transakcji. Powiązania pomiędzy stronami transakcji nie wpływają oraz nie będą wpływać na ustaloną cenę oraz warunki transakcji. Porównywalna cena najmu zostałaby ustalona również z podmiotami niepowiązanymi. Innymi słowy, powiązania nie mają oraz nie będą miały żadnego znaczenia - spółka dokonuje i będzie dokonywać transakcji rynkowych, za rynkowym wynagrodzeniem. Przedmiotowe nieruchomości (nr 1 i 2) są niezbędne do prowadzenia działalności gospodarczej przez spółkę. Działalność produkcyjna wymaga jej prowadzenia w określonym miejscu, tj. w hali wyposażonej w szczególne urządzenia i maszyny. W związku z prowadzoną działalnością produkcyjną konieczne jest również posiadanie przestrzeni biurowej. Spółka korzysta z nieruchomości

z uwagi na wyraźne potrzeby biznesowe i niezależnie od tego kto byłby wynajmującym. Taka konieczność wynajęcia odpowiednich składników majątkowych i tak by powstała niezależnie od tego kto jest właścicielem nieruchomości. Spółka prowadząc działalność gospodarczą posiada niezbędne aktywa do jej prowadzenia. Do przedmiotowych aktywów można zaliczyć m.in. urządzenia, maszyny, personel, towary, materiały i zapasy. Wynajęte nieruchomości nigdy nie były własnością spółki. W świetle powyższych okoliczności stwierdzić należy, że należny i zapłacony czynsz za korzystanie z nieruchomości, w której spółka prowadzi swoją działalność gospodarczą nie będzie podlegał opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek jako ukryte zyski, o których mowa w art. 28m ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 28m ust. 3 ustawy CIT.

Kwestia opodatkowania PCC wypłaty earn-out, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 13 marca 2023 r., sygn. 0111-KDIB2-3.4014.21.2023.2.ASZ

Z uwagi na swoją naturę, tj. uzależnienie od przyszłych i niepewnych okoliczności, earn-out będzie mógł zostać wyliczony i wypłacony dopiero po zawarciu umowy, a zatem nie można określić jego wysokości w momencie zawarcia umowy. W konsekwencji nie byłoby uzasadnione przyjęcie, że zwiększa on wartość rynkową udziałów na dzień powstania obowiązku podatkowego, co wyklucza ujęcie go w podstawie opodatkowania PCC w sprawie. Dla powyższej konkluzji bez znaczenia pozostaje fakt, że wypłata earn-out została przewidziana w umowie jako element ceny sprzedaży udziałów. Przepisy ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych w żaden sposób nie uzależniają bowiem podstawy opodatkowania od ceny określonej w umowie sprzedaży, lecz od wartości rynkowej przedmiotu umowy z dnia dokonania czynności, która w sprawie została odzwierciedlona w pozostałych elementach ceny (innych niż earn-out).

Kwestia opłacania składek na ubezpieczenia społeczne od wypłacanego w oparciu o art. 176 ustawy Kodeks spółek handlowych wspólnikom spółki wynagrodzenia, Decyzja Oddziału ZUS w Gdańsku z 2 marca 2023 r., sygn. DI/100000/43/36/2023

Świadczenia, o których mowa we wniosku są świadczeniami o charakterze ciągłym, stałym a więc takim, który nie mieści się w dyspozycji art. 176 § 1 ustawy Kodeks spółek handlowych. Przytoczony w opisie zdarzenia przyszłego wniosku i jego uzupełnieniu zakres, rodzaj i wymiar prac, do których zobowiązani zostaną wspólnicy w połączeniu z przedmiotem działalności spółki, wskazuje iż obowiązki wspólników są zadaniami o charakterze usługowym. Opisywane we wniosku czynności wspólników (m.in. tworzenie programów i przeprowadzanie szkoleń dla klientów zewnętrznych, tworzenie strategii, planów marketingowych oraz tworzenie materiałów reklamowych dla klientów zewnętrznych) stanowią obowiązki charakterystyczne dla umowy o świadczenie usług, a więc umowy opisywanej w art. 750 ustawy Kodeks cywilny. W opisanym zdarzeniu przyszłym wnioskodawca zmierza do posłużenia się regulacją art. 176 ustawy Kodeks spółek handlowych do stworzenia mechanizmu wynagradzania wspólników w sposób niezgodny z ratio legis tej instytucji prawnej. Wspólnicy de facto (mając na uwadze charakter i zakres wykonywanych czynności), będą świadczyć na rzecz spółki usługi charakterystyczne dla cywilnoprawnych stosunków zobowiązaniowych. Tym samym będzie miał do nich zastosowanie art. 6 ust. 1 pkt 4 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych w zakresie obowiązku ubezpieczeń społecznych oraz art. 18 ust. 3 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych - w zakresie traktowania uzyskiwanego wynagrodzenia jako podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne.

Kwestia stosowania art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy CIT odnośnie do kosztów badania due diligence przedsiębiorstwa oraz kosztów prowizji pośrednika, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 10 marca 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.24.2023.1.JG

Nie można zgodzić się z twierdzeniem, zgodnie z którym w przedmiotowej sprawie znajdzie zastosowanie art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy CIT, tj. w odniesieniu do kosztów badania due diligence przedsiębiorstwa, które zostanie ostatecznie nabyte przez spółkę oraz prowizji pośrednika i podmiotu trzeciego. Przez wydatki, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy CIT, należy rozumieć wydatki, których poniesienie jest integralnie powiązane z nabyciem udziałów/akcji, tj. wydatki dokonane przez podatnika, bezpośrednio związane z nabyciem udziałów/akcji, bez których poniesienia nie byłoby możliwe skuteczne nabycie udziałów/akcji. Tym samym, wymienione we wniosku koszty badania due diligence przedsiębiorstwa, które zakończą się nabyciem danego przedsiębiorstwa, jak również prowizja pośrednika oraz podmiotu trzeciego nie są kosztami, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy CIT. Z uwagi na fakt, iż ponoszone przez spółkę wydatki, spełniają definicję kosztów uzyskania przychodów ujętą w art. 15 ust. 1 ustawy CIT, a jednocześnie nie podlegają wyłączeniu na podstawie art. 16 ust. 1 ustawy CIT, należy stwierdzić, że powinny być one zakwalifikowane do tzw. „kosztów pośrednich”, gdyż nie mają bezpośredniego związku z uzyskaniem przez spółkę konkretnych przychodów (bezpośrednie koszty związane z nabyciem udziałów są potrącane na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy CIT).

KONTAKT



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



ANDRZEJ TAUDUL
tel. +48 502 184 839
andrzej.taudul@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

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

LUBLIN

ul. Spokojna 2, 20-074 Lublin
tel. 519 407 698, fax 22 205 22 01
e-mail: biuro@ptpodatki.pl

WROCŁAW

ul. Wierzbowa 30, 50-056 Wrocław
tel. 605 514 518, fax 22 205 22 01
e-mail: biuro@ptpodatki.pl