

 PACZUSKI
TAUDUL

PRZEKRÓJ PODATKOWY

17.04.2023 r.



KOMENTARZE EKSPERTÓW WS. NAJWAŻNIEJSZYCH WYROKÓW/ INTERPRETACJI

SPIS TREŚCI

Kwestia stosowania art. 8 ust. 2 pkt 2 ustawy VAT do nieodpłatnych wyjazdów organizowanych dla pracowników, ich rodzin a także osób nie będących pracownikami, wyrok NSA z 6 kwietnia 2023 r., sygn. I FSK 239/20 _____ 3

Możliwość wyłączenia spod reżimu Rozdziału 1a „Ceny transferowe” ustawy CIT transakcji dotyczących emisji (drugiej i kolejnych) certyfikatów inwestycyjnych na rzecz Funduszu Inwestycyjnego oraz wykupu certyfikatów inwestycyjnych w celu ich umorzenia na podstawie art. 11b pkt 1 ustawy CIT, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 7 marca 2023 r., sygn. 0114-KDIP2-2.4010.20.2023.1.RK _____ 4

Kwestia stosowania art. 8 ust. 2 pkt 2 ustawy VAT do nieodpłatnych wyjazdów organizowanych dla pracowników, ich rodzin a także osób nie będących pracownikami, wyrok NSA z 6 kwietnia 2023 r., sygn. I FSK 239/20

Przepis art. 8 ust. 2 pkt 2 ustawy VAT nie ma zastosowania w sytuacji gdy przedsiębiorca świadczy pracownikom nieodpłatne usługi nabyte nie na cele własnej działalności gospodarczej, lecz wyłącznie do celów prywatnej konsumpcji pracowników, gdyż w takim przypadku nie działa w charakterze podatnika, a tym samym nie przysługuje mu prawo do odliczenia VAT z tytułu nabycia usług. Celem natomiast art. 8 ust. 2 pkt 2 ustawy VAT jest, aby z zachowaniem zasady neutralności, podatnik, który działając w charakterze podatnika VAT, korzysta z usług swojego przedsiębiorstwa na użytek prywatny lub świadczy nieodpłatnie usługi pracownikom na cele prywatne, znajdował się z punktu widzenia VAT w tej samej sytuacji, co odbiorca takich usług zobowiązany do zapłaty podatku, czyli jako konsument.

Komentarz eksperta

Omawiany wyrok stanowi kolejne rozstrzygnięcie sądów administracyjnych w kwestii rozliczania usług nabywanych przez pracodawców celem organizacji nieodpłatnych wyjazdów na rzecz pracowników, ich rodzin oraz osób spoza kadry pracowniczej.

NSA potwierdził, że art. 8 ust. 2 pkt 2 ustawy VAT nie ma zastosowania w sytuacji, gdy przedsiębiorca zapewnia pracownikom nieodpłatne usługi nabyte nie na cele własnej działalności gospodarczej, lecz wyłącznie dla celów prywatnych pracowników. W takim przypadku nie działa on bowiem w ogóle w charakterze podatnika

(i tym samym nie jest uprawniony do odliczenia VAT naliczonego z tytułu nabycia tych usług). W ocenie NSA, celem ww. przepisu jest zapobieganie sytuacji, aby podatnik lub jego pracownicy otrzymywali usługi wolne od podatku, przy nabyciu których osoba prywatna musiałaby zapłacić VAT. W tej regulacji chodzi zatem o to, aby przedsiębiorca, który korzysta z usług swojego przedsiębiorstwa na użytek prywatny znajdował się, z punktu widzenia VAT, w tej samej sytuacji, co poszczególny odbiorca zobowiązany do jego zapłaty, czyli jak konsument.

Kluczem do opodatkowania nieodpłatnych usług świadczonych na rzecz pracowników, ich rodzin, oraz osób niebędących pracownikami, dla celów innych niż działalność podatnika jest to, aby przedsiębiorca wykorzystywał majątek przedsiębiorstwa do świadczenia jakichkolwiek usług na rzecz pracowników. O takiej sytuacji nie może być mowy w przypadku, kiedy przedsiębiorca nabywa usługi od razu poza swoją działalnością dla celów prywatnych pracowników – dokonuje tego bowiem w ogóle poza regulacją VAT, nie działając w tym zakresie w charakterze podatnika VAT.

Komentowany wyrok stanowi przydatną wskazówkę dla przedsiębiorców (pracodawców), jak traktować dla potrzeb VAT nabywane usługi, których celem nie jest zwiększanie obrotów firmy, lecz zapewnienie szeroko rozumianej rozrywki pracownikom oraz ich rodzinom.



PIOTR STRYJEWSKI
ADWOKAT
DORADCA PODATKOWY

Możliwość wyłączenia spod reżimu Rozdziału 1a „Ceny transferowe” ustawy CIT transakcji dotyczących emisji (drugiej i kolejnych) certyfikatów inwestycyjnych na rzecz Funduszu Inwestycyjnego oraz wykupu certyfikatów inwestycyjnych w celu ich umorzenia na podstawie art. 11b pkt 1 ustawy CIT, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 7 marca 2023 r., sygn. 0114-KDIP2-2.4010.20.2023.1.RK

W omawianej interpretacji indywidualnej, wnioskodawca [dalej: **Wnioskodawca** lub **Fundusz**] jest funduszem inwestycyjnym zamkniętym, utworzonym i zarządzanym przez towarzystwo funduszy inwestycyjnych. W ramach prowadzonej działalności Fundusz emituje certyfikaty inwestycyjne na rzecz uczestników Funduszu, pomiędzy którymi występują powiązania opisane w art. 11a ustawy CIT. Jednocześnie, Wnioskodawca prowadzi i planuje przeprowadzać w przyszłości emisje certyfikatów inwestycyjnych oraz przeprowadza i planuje przeprowadzać wykup wcześniej wyemitowanych certyfikatów inwestycyjnych od Uczestników w celu ich umorzenia. Wnioskodawca wskazał, iż w przypadku emisji certyfikatów inwestycyjnych (druga i kolejne emisje) cena ustalana jest w oparciu o art. 132 Ustawy o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi [dalej: **Ustawa o funduszach**], który stanowi, że cena emisyjna certyfikatów inwestycyjnych drugiej i następnych emisji nie może być niższa niż wartość aktywów netto funduszu przypadająca na certyfikat inwestycyjny według wyceny aktywów dokonanej na 7 dni przed dniem rozpoczęcia przyjmowania zapisów na certyfikaty kolejnej emisji, chyba że statut funduszu określi maksymalną wysokość różnicy między wartością aktywów netto funduszu przypadającą na certyfikat inwestycyjny według tej wyceny a ceną emisyjną certyfikatu kolejnej emisji (co nie ma miejsca w przypadku Funduszu). W przypadku natomiast wykupu certyfikatów inwestycyjnych, Fundusz wskazał, że ich cena ustalana jest na podstawie art. 139 ust. 4 Ustawy o funduszach, tj. cena wykupu certyfikatu inwestycyjnego jest równa wartości aktywów netto funduszu przypadającej na certyfikat inwestycyjny, według wyceny aktywów z dnia wykupu.

Wobec powyższego Wnioskodawca zadał następujące pytania:

1) Czy transakcja polegająca na kolejnych (drugiej i następnych) emisjach certyfika-

tów inwestycyjnych przez Fundusz na rzecz Uczestników, na podstawie art. 11b pkt 1 ustawy CIT nie podlega przepisom Rozdziału 1a ustawy CIT dotyczącym cen transferowych, ponieważ sposób ustalenia ceny emisji w takiej transakcji jest ściśle określony przez przepisy Ustawy o funduszach?

2) Czy transakcja polegająca na odkupieniu przez Fundusz od certyfikatów inwestycyjnych od uczestników w celu ich umorzenia, zgodnie z art. 11b pkt 1 ustawy CIT nie podlega przepisom Rozdziału 1a ustawy CIT dotyczącym cen transferowych, ponieważ sposób ustalenia ceny wykupu w takiej transakcji jest ściśle określony przez przepisy Ustawy o funduszach?

Dyrektor KIS uznał stanowisko Wnioskodawcy za prawidłowe w części dotyczącej transakcji wykupu certyfikatów inwestycyjnych, natomiast w zakresie emisji (drugiej i następnych) certyfikatów – za nieprawidłowe. W uzasadnieniu swojego stanowiska Dyrektor KIS wskazał, że nawet w sytuacji, gdy statut Funduszu przyjmuje wprost metodę ustalania ceny wskazaną w Ustawie o funduszach, adaptując wyrażoną tam zasadę, co ma miejsce w przypadku emisji certyfikatów inwestycyjnych przez Fundusz, nie oznacza to, iż cena tej transakcji lub sposób jej ustalenia wynika z przepisów Ustawy o funduszach lub wydanych na jej podstawie aktów normatywnych.

Komentarz eksperta

Niewątpliwie należy zgodzić się ze stanowiskiem organu, który stwierdził, że w przypadku wykupu certyfikatów inwestycyjnych przez Fundusz w celu ich umorzenia, nie dochodzi do ustalenia warunków odmiennych niż te, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, albowiem cena transakcji lub sposób jej ustalenia wynikają z Ustawy o funduszach. Konsekwencją takiego stanowiska jest natomiast wyłączenie transakcji wykupu certyfikatów inwestycyjnych spod reżimu regulacji dotyczących cen transferowych, a w efekcie m.in. brak obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych oraz wykazywania tego typu transakcji w ramach informacji o cenach transferowych (TPR-C).

Niestety, w przypadku transakcji polegających na emisji (drugiej i kolejnych) serii

certyfi­katów inwestycyjnych, Dyrektor KIS przyjął stanowisko konserwatywne, zgodnie z którym przeniesienie wprost regulacji Ustawy o funduszach w zakresie sposobu ustalania ceny dla tych transakcji do statutu Funduszu nie jest wystarczające dla uznania, że cena lub sposób jej ustalenia wynika z przepisów ustawy lub wydanych na jej podstawie aktów normatywnych. Jakkolwiek zatem istnieją silne argumenty za uznaniem, że po stronie podmiotu emitującego (tj. Funduszu) takie działania nie stanowią zdarzenia o charakterze gospodarczym, bowiem sama wpłata środków do Funduszu nie ma charakteru zarobkowego czy nastawionego na zysk (podobnie jak wypłata zysku w postaci dywidendy ze spółki kapitałowej czy zysku w ramach spółki osobowej, których nie uznaje się za transakcje kontrolowane),

to zgodnie ze stanowiskiem Dyrektora KIS zaprezentowanym w analizowanej interpretacji indywidualnej, objęte są one regulacjami w zakresie cen transferowych. W konsekwencji, funduszom inwestycyjnym nie uda się w pełni wyeliminować obowiązków dokumentacyjnych dotyczących transakcji na certyfikatach inwestycyjnych tj. nadal będą obowiązane do odpowiedniego udokumentowania oraz wykazania rynkowego charakteru transakcji emisji (drugiej i kolejnych) certyfi­katów inwestycyjnych, jak również uwzględnienia tego typu transakcji w ramach składanych informacji TPR-C.



DOMINIKA MICHALSKA
DORADCA PODATKOWY



WYBÓR ORZECZEŃ SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH ORAZ TSUE:

SPIS TREŚCI

Warunki definitywnego podpisania umowy leasingu w świetle przepisów ustawy CIT, wyrok NSA z 5 kwietnia 2023 r., sygn. II FSK 2700/20	7
Kwestia uznania wydatku za koszt uzyskania przychodu w przypadku przeprowadzenia transakcji z wykorzystaniem spółki celowej, wyrok WSA w Warszawie z 6 kwietnia 2023 r., sygn. III SA/WA 2630/22	7
Skutki podatkowe w CIT skrócenia okresu obowiązywania umowy leasingu i wyzbycia się jej przedmiotu, wyrok WSA w Warszawie z 6 kwietnia 2023 r., sygn. III SA/WA 2348/22	7
Kwestia stosowania art. 15 ust. 6 ustawy CIT w przypadku, gdy nieruchomość dla celów bilansowych nie stanowi środka trwałego podlegającego odpisom amortyzacyjnym, wyrok WSA w Warszawie z 4 kwietnia 2023 r., sygn. III SA/WA 2425/22	7

Warunki definitywnego podpisania umowy leasingu w świetle przepisów ustawy CIT, wyrok NSA z 5 kwietnia 2023 r., sygn. II FSK 2700/20

O skutecznym zawarciu umowy leasingu można mówić dopiero w momencie podpisania indywidualnej umowy użytkowania samochodów. Wtedy bowiem zostają ostatecznie potwierdzone wszystkie warunki określone w zamówieniach oraz wskazany zostaje czas trwania leasingu. Jeżeli zatem umowy użytkowania samochodów zostały lub zostaną podpisane po dniu 31 grudnia 2018 r. to do rozliczenia kosztów podatkowych z tytułu leasingu zastosowanie znajdują przepisy ustawy CIT w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2019 r.

Kwestia uznania wydatku za koszt uzyskania przychodu w przypadku przeprowadzenia transakcji z wykorzystaniem spółki celowej, wyrok WSA w Warszawie z 6 kwietnia 2023 r., sygn. III SA/WA 2630/22

Nie można stanu faktycznego tej sprawy uprościć w taki sposób, w jaki dokonał tego organ i uznać, że skoro to spółka celowa nabyła grunt, a następnie go sprzedała i osiągnęła przychód, to ona może rozpoznawać koszty uzyskania przychodu. W tym stanie faktycznym, spółka celowa została powołana wyłącznie w celu nabycia na rzecz spółki tego gruntu i działała ona na zlecenie spółki za wynagrodzeniem, zaś ciężar ekonomiczny całej tej transakcji poniosła spółka. Nie może budzić żadnych wątpliwości, że cel poniesienia kosztów w postaci spłaty odsetek od kredytu inwestycyjnego jest jednoznaczny. Celem tym było nabycie nieruchomości przez spółkę, czyli w istocie celem było inwestowanie w prowadzoną działalność gospodarczą. W kontekście art. 15 ust. 1 ustawy CIT nie ma żadnego znaczenia to czy ten cel został zrealizowany, czy nie został zrealizowany, czy też uległ zmianie już z czasem. Wbrew twierdzeniom organu, nie może być tutaj żadnych wątpliwości, co do zaistnienia ciągu przyczynowo-skutkowego pomiędzy poniesionym przez spółkę wydatkami a uzyskaniem przez nią wynagrodzenia z tytułu zrzeczenia się prawa do użytkowania wieczystego gruntu.

Skutki podatkowe w CIT skrócenia okresu obowiązywania umowy leasingu i wyzbycia się jej przedmiotu, wyrok WSA w Warszawie z 6 kwietnia 2023 r., sygn. III SA/WA 2348/22

Nie można zgodzić się ze stanowiskiem organu, że w związku z tym, że dochodzi do skrócenia umowy leasingu i wyzbycia się przedmiotu leasingu przez korzystającego to okoliczność

podpisania aneksu powoduje, że odpada możliwość uznania tej spłaty wartości początkowej, która nie znalazła pokrycia w odpisach amortyzacyjnych do kosztów uzyskania przychodów, bowiem podatnik wyzbył się tego źródła przychodu, czyli przedmiotu leasingu. Nie ulega bowiem wątpliwości, że uiszczane przez spółkę w trakcie trwania umowy leasingu okresowe opłaty leasingowe, oceniane przez pryzmat art. 15 ust. 1 ustawy CIT, spełniają, co do zasady te wszystkie wskazane w tym przepisie warunki do uznania ich za koszt uzyskania przychodów. Skoro zatem spółka w ramach swojej strategii biznesowej zdecydowała się na skrócenie okresu obowiązywania umowy leasingu i wyzbycie się jej przedmiotu, a suma uiszczonych przez nią opłat kapitałowych była wyższa od wartości odpisów amortyzacyjnych dokonanych od wartości początkowych przedmiotu leasingu - to podzielić należy jej stanowisko, że będzie ona uprawniona do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów tej części opłat kapitałowych zapłaconych od umowy leasingu nieruchomości, która nie znajduje pokrycia w odpisach amortyzacyjnych.

Nie można zgodzić się ze stanowiskiem spółki, że cała kwota wypłacona jej jako korzystającemu w związku z przedterminowym zakończeniem umowy leasingu może być uznana za wynagrodzenie w rozumieniu art. 17h ust. 1 ustawy CIT. W zakresie w jakim spółka otrzyma wynagrodzenie z tytułu spłaty wartości przedmiotu leasingu dokonanej do dnia transakcji będzie miał zastosowanie art. 17h ust. 2 ustawy CIT. W pozostałym zakresie art. 17h ust. 1 ustawy CIT nie będzie miał zastosowania do spółki.

Kwestia stosowania art. 15 ust. 6 ustawy CIT w przypadku, gdy nieruchomość dla celów bilansowych nie stanowi środka trwałego podlegającego odpisom amortyzacyjnym, wyrok WSA w Warszawie z 4 kwietnia 2023 r., sygn. III SA/WA 2425/22

Przepisy art. 15 ust. 6 ustawy CIT w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2022 r. nie uprawniają spółki w analizowanej sprawie do zaliczenia odpisów amortyzacyjnych w ciężar kosztów uzyskania przychodów, z uwagi na to, że warunkiem ich zaliczania w ciężar kosztów uzyskania przychodów jest to, aby spółka dokonywała odpisów amortyzacyjnych umorzeniowych, zgodnie z przepisami o rachunkowości. Jeżeli wartość odpisu amortyzacyjnego umorzeniowego w przypadku spółki wynosi 0, to taka spółka nieruchomościowa nie jest uprawniona do tego, by dokonywać odpisów podatkowych w ogóle. Brak okresu przejściowego dla wprowadzonych regulacji nie oznacza jednocześnie, że przepisy te w swojej istocie są wadliwe, a prawodawca nie może do takiego zabiegu się uciec.

WYBÓR INTERPRETACJI PODATKOWYCH

SPIS TREŚCI

Konsekwencje podatkowe zapłaty przez płatnika zaległych składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne , interpretacja ogólna Ministra Finansów z 30 marca 2023 r., sygn. DD3.8203.1.2023	9
Obowiązki informacyjne spółek nieruchomościowych i podatników posiadających udziały w tych spółkach , interpretacja ogólna Ministra Finansów z 23 lutego 2023 r., sygn. DD5.8203.7.2022	9
Kwestia oceny czy czynsz płacony przez spółkę za składnik majątkowy dzierżawiony od udziałowca będzie stanowił dochód z tytułu ukrytych zysków , interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 3 kwietnia 2023 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.780.2022.2.BJ	11
Wynagrodzenie z tytułu umorzenia udziałów (akcji), niezależnie od trybu i sposobu umorzenia stanowi dochód z tytułu ukrytych zysków , interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 31 marca 2023 r., sygn. 0114-KDIP2-2.4010.59.2023.1.ASK	11
Kwestia uprawnienia do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów odpisów na wyodrębniony w kapitale rezerwowym fundusz utworzony na cele inwestycyjne stosownie do art. 15 ust. 1hb w zw. z art. 28j ust. 1 pkt 2-6 w zw. z art. 28k ustawy CIT , interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 31 marca 2023 r., sygn. 0114-KDIP2-1.4010.9.2023.1.PP	12
Zakres prawa do odliczenia VAT z faktur wystawionych przez dystrybutora tytułem usług organizacji akcji marketingowej w ramach której wydawane są nagrody , interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 30 marca 2023 r., sygn. 0114-KDIP1-3.4012.32.2023.2.KP	12

Konsekwencje podatkowe zapłaty przez płatnika zaległych składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne, interpretacja ogólna Ministra Finansów z 30 marca 2023 r., sygn. DD3.8203.1.2023

Płatnik składek, dokonując zapłaty zaległych składek na ubezpieczenia społeczne i składek zdrowotnych, wykonuje ciężący na nim obowiązek publicznoprawny, którego nie może scedować na podatników (pracowników, zleceniobiorców, byłych pracowników lub zleceniobiorców). Stąd też późniejsza zapłata tych składek przez ich płatnika nie może być uznana za świadczenie dokonane „za ubezpieczonych” (za pracowników, zleceniobiorców, byłych pracowników lub zleceniobiorców), gdyż na podstawie odrębnych przepisów nie są oni zobowiązani do ich zapłaty. W konsekwencji, należy uznać, że zapłacenie przez płatnika składek zaległych składek na ubezpieczenia społeczne oraz składek zdrowotnych dotyczących pracowników, zleceniobiorców, byłych pracowników lub zleceniobiorców nie powoduje po stronie tych podatników powstania przychodu w rozumieniu art. 11 ust. 1 ustawy PIT. Zapłata przez płatnika składek zaległych składek z ww. tytułów nie stanowi przysporzenia majątkowego zwiększającego majątek podatnika, i jako taka, nie może być uznana za nieodpłatne świadczenie na rzecz podatnika. Zatem zapłatę przez płatnika składek zaległych składek na ubezpieczenia społeczne oraz składek zdrowotnych należy uznać za czynność neutralną pod względem podatkowym dla podatnika. Tym samym zapłata ww. składek przez płatnika składek nie kreuje po jego stronie statusu płatnika podatku PIT oraz obowiązku informacyjnego, o którym mowa w art. 42a ustawy PIT.

Konsekwencją przyjęcia, że zapłacenie przez płatnika składek zaległych składek na ubezpieczenia społeczne dotyczących pracowników, zleceniobiorców, byłych pracowników lub zleceniobiorców nie powoduje po stronie tych podatników powstania przychodu w rozumieniu art. 11 ust. 1 ustawy PIT, jest to, że koszty poniesione na ich opłacenie, nie mogą po stronie płatnika tych składek, zostać uznane za koszty uzyskania przychodów, w rozumieniu art. 22 ust. 1 ustawy PIT, w części w jakiej powinny być one sfinansowane z dochodu podatnika (pracownika, zleceniobiorcy, byłego pracownika lub zleceniobiorcy). Tożsama zasada dotyczyć będzie zapłaconych ze środków płatnika składek na ubezpieczenie zdrowotne. Analogicznie, przedmiotowy wydatek płatnika składek będącego podatnikiem podatku dochodowe-

go od osób prawnych poniesiony tytułem zapłaty zaległych składek na ubezpieczenia społeczne lub zaległych składek na ubezpieczenie zdrowotne nie będzie stanowił kosztu uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy CIT, w części, w jakiej składki te powinny być sfinansowane przez pracownika lub zleceniobiorcę, względnie byłego pracownika lub byłego zleceniobiorcę.

Obowiązki informacyjne spółek nieruchomościowych i podatników posiadających udziały w tych spółkach, interpretacja ogólna Ministra Finansów z 23 lutego 2023 r., sygn. DD5.8203.7.2022

1) Interpretując treść art. 27 ust. 1e ustawy CIT oraz art. 45 ust. 3f ustawy PIT, w drodze wykładni językowej wspartej wykładnią celowościową, należy wskazać, że:

1) podmiotami, na które został nałożony obowiązek informacyjny, są:

i) spółka nieruchomościowa, oraz

ii) podatnicy posiadający, bezpośrednio lub pośrednio, w spółce nieruchomościowej udziały (akcje) dające co najmniej 5% praw głosu w spółce albo ogół praw i obowiązków dający co najmniej 5% prawa do udziału w zysku spółki niebędącej osobą prawną, albo co najmniej 5% ogólnej liczby tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze (zwani dalej: „podatnikami posiadającymi prawa do spółki nieruchomościowej”);

2) spółka nieruchomościowa, wymieniona w pkt 1 (i), zobowiązana jest do raportowania informacji o:

i) podmiotach posiadających, bezpośrednio lub pośrednio, w tej spółce nieruchomościowej udziały (akcje), ogół praw i obowiązków, tytuły uczestnictwa lub prawa o podobnym charakterze, dające co najmniej 5% praw głosu w spółce albo ogół praw i obowiązków dający co najmniej 5% prawa do udziału w zysku spółki niebędącej osobą prawną, albo co najmniej 5% ogólnej liczby tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze, oraz

ii) liczbie praw posiadanych przez każdy wymieniony w pkt 2 (i) podmiot;

3) podatnicy posiadający prawa do spółki nieruchomościowej wymienieni w pkt 1 (ii) zobowiązani są do składania informacji o liczbie posiadanych, bezpośrednio lub pośrednio w tej spółce, udziałów (akcji), ogółu praw i obo-

wiązków, tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze.

Wskazany obowiązek informacyjny dotyczy zarówno podmiotów będących polskimi rezydentami podatkowymi, jak i podmiotów niebędących polskimi rezydentami podatkowymi, tj. podmiotów nieposiadających miejsca zamieszkania albo siedziby lub zarządu na terytorium Polski.

2) Przez „podatnika posiadającego (bezpośrednio lub pośrednio) prawa do spółki nieruchomościowej”, wymienionego w pkt 1 (ii), należy rozumieć:

i. wspólnika spółki nieruchomościowej, będącego podmiotem wymienionym w art. 1 ustawy CIT,

ii. podmiot wymieniony w art. 1 ustawy CIT, który posiada prawa do spółki nieruchomościowej w sposób pośredni - w przypadku, gdy takie posiadanie praw jest realizowane poprzez wspólnika lub kolejne podmioty, tj. tzw. podmioty transparentne podatkowo,

iii. wspólnika spółki nieruchomościowej, będącego osobą fizyczną lub przedsiębiorstwem w spadku,

iv. osobę fizyczną lub przedsiębiorstwo w spadku, którzy posiadają prawa do spółki nieruchomościowej w sposób pośredni - w przypadku, gdy takie posiadanie praw realizowane jest poprzez wspólnika lub kolejne podmioty, tj. tzw. podmioty transparentne podatkowo.

3) Zgodnie z art. 27 ust. 1g ustawy CIT i odpowiednio art. 45 ust. 3g ustawy PIT, w celu obliczenia udziału pośredniego stosuje się zasady określone w art. 11a ust. 3 ustawy CIT, a w przypadku osób fizycznych – art. 23m ust. 3 ustawy PIT.

4) Ponadto, w kontekście minimalnego progu posiadanych praw (udziałów, akcji, tytułów uczestnictwa lub innych praw) w wysokości 5%, wskazuję, iż w celu jego obliczenia należy zsumować prawa posiadane w spółce nieru-

chomościowej w sposób pośredni z prawami posiadanymi bezpośrednio.

5) W odniesieniu do podatników posiadających prawa do spółki nieruchomościowej obowiązek informacyjny powstaje bez względu na to, czy w roku podatkowym, na koniec którego składana jest informacja, uzyskany został przychód (dochód) z tego udziału z jakiegokolwiek tytułu. Oznacza to, że powstanie obowiązku informacyjnego w omawianym przypadku determinuje sam fakt posiadania, bezpośrednio lub pośrednio, udziałów w spółce nieruchomościowej.

6) Obowiązek informacyjny, zarówno w odniesieniu do spółek nieruchomościowych, jak i podatników posiadających prawa do spółki nieruchomościowej, realizowany jest według stanu na ostatni dzień roku podatkowego spółki nieruchomościowej, a w przypadku gdy spółka nieruchomościowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego - na ostatni dzień jej roku obrotowego.

7) Obowiązek informacyjny ciążyący na podatnikach posiadających prawa do spółki nieruchomościowej nie dotyczy podatników zwolnionych z podatku CIT, o których mowa w art. 6 ustawy CIT. Zwolnienie podmiotowe powoduje, że podmiot, który jest nim objęty, zostaje z podatku zwolniony bez względu na rodzaj i wielkość uzyskiwanych dochodów. Skoro zatem podatnik zwolniony podmiotowo nie jest obciążony obowiązkiem podatkowym z jakiegokolwiek tytułu w podatku dochodowym od osób prawnych, to nałożenie na wspólnika spółki nieruchomościowej, będącego takim podatnikiem, obowiązku informacyjnego, o którym mowa art. 27 ust. 1e ustawy CIT, byłoby nieadekwatne do wskazanego na wstępie celu tego przepisu. Jednocześnie mając na uwadze cel interpretowanego przepisu, wyłączenie to nie znajduje podstaw do zastosowania w stosunku do samej spółki nieruchomościowej.

8) W przypadku podatkowych grup kapitałowych obowiązki informacyjne przewidziane w art. 27 ust. 1e ustawy CIT stosuje się nie do samej grupy, lecz do spółek wchodzących w skład takiej grupy.

Kwestia oceny czy czynsz płacony przez spółkę za składnik majątkowy dzierżawiony od udziałowca będzie stanowił dochód z tytułu ukrytych zysków, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 3 kwietnia 2023 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.780.2022.2.BJ

Wyplacany przez spółkę na rzecz podmiotu powiązanego, tj. udziałowca spółki czynsz dzierżawny dotyczący nieruchomości nie będzie stanowił dochodu z tytułu ukrytych zysków, o którym mowa w art. 28m ust. 3 ustawy CIT. Jak wynika z wniosku spółka posiada aktywa niezbędne do prowadzenia wskazanej we wniosku działalności gospodarczej, tj. maszyny i urządzenia, kapitał pracowniczy oraz kontrahentów. Wskazana we wniosku nieruchomość dzierżawiona jest od stycznia 2023 r. przez spółkę od podmiotu powiązanego i nie stanowiła wcześniej majątku spółki. Nieruchomość podmiot powiązany nabył/wytworzył we własnym zakresie. Pomimo, że nieruchomość wymaga inwestycji i doposażenia oraz remontów to korzystanie z nieruchomości jest niezbędne w celu prowadzenia działalności spółki. Poza tym, spółce dzierżawiona jest jedynie ¼ część nieruchomości należącej do udziałowca, bowiem w pozostałej części jest dzierżawiona bądź wynajmowana przez inne podmioty niepowiązane. Brak jest przy tym potrzeby wyposażenia spółki w to aktywo, bowiem w razie rozwoju spółki, zamierza ona pozyskać nieruchomości w innych lokalizacjach. Przy czym istnienie powiązań między spółką a udziałowcem nie ma wpływu na warunki dotyczące dzierżawy. Ponadto czynsz dzierżawy odpowiadać będzie wartości rynkowej. Ocena czy wyplacany przez spółkę na rzecz podmiotu powiązanego (udziałowca) czynsz dzierżawny spełnia warunki do uznania go za dochód z tytułu ukrytego zysku powinna zostać dodatkowo przeprowadzona w oparciu o przesłanki wynikające ze zdania wstępnego przepisu art. 28m ust. 3 ustawy CIT. Jak z niego wynika dochód z tytułu ukrytego zysku nie obejmuje świadczeń, które nie są wykonane w związku z prawem do udziału w zysku, czyli świadczeń podjętych (wykonanych) bez jakiegokolwiek wpływu podmiotów powiązanych na działanie i decyzje spółki opodatkowanej ryczałtem, w zakresie ocenianego świadczenia.

W świetle powyższego należy zgodzić się ze stanowiskiem, że płacony przez spółkę czynsz dzierżawny za nieruchomość dzierżawioną od udziałowca w cenach rynkowych nie stanowi dochodu z tytułu ukrytych zysków o którym mowa w art. 28m ust. 3 ustawy CIT wobec czego nie powstanie po stronie spółki dochód podlegający opodatkowaniu na podstawie art. 28m ust. 1 ustawy CIT.

Wynagrodzenie z tytułu umorzenia udziałów (akcji), niezależnie od trybu i sposobu umorzenia stanowi dochód z tytułu ukrytych zysków, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 31 marca 2023 r., sygn. 0114-KDIP2-2.4010.59.2023.1.ASK

Umorzenie udziałów spółki w trybie art. 199 § 1 i 4 KSH prowadzi do unicestwienia niektórych udziałów w kapitale zakładowym oraz praw związanych z tym udziałem. Wypłata wynagrodzenia z tytułu umorzenia udziałów (akcji) jest bez wątpienia świadczeniem związanym z prawem do udziału w zysku, innym niż podzielony zysk, którego beneficjentem jest udziałowiec lub akcjonariusz. Podsumowując, wynagrodzenie z tytułu umorzenia udziałów (akcji), niezależnie od trybu i sposobu umorzenia - stanowi dochód z tytułu ukrytych zysków. Katalog określony w art. 28m ust. 3 pkt 1-12 ustawy CIT ma bowiem charakter otwarty. Jeśli dane świadczenie spełnia ogólną definicję zawartą w tym przepisie, to nie ma przeszkód, aby jego wartość zaliczyć do dochodu z tytułu ukrytych zysków. O zasadności zaliczenia do powyższej kategorii również wynagrodzenia wypłaconego z tytułu umorzenia udziałów (akcji) poprzez obniżenie kapitału zakładowego, świadczy literalne brzmienie art. 28m ust. 3 ustawy CIT. W świetle ww. przepisów i przedstawionego opisu sprawy uznać należy, że otrzymane przez wspólnika/wspólników świadczenie wynikające z obniżenia kapitału zakładowego spółki poprzez umorzenie i wypłaty z tego tytułu wynagrodzenia ze środków zgromadzonych w kapitale zapasowym spółki stanowiącym zyski z lat ubiegłych, tj. zgromadzone w spółce przed wejściem w opodatkowanie ryczałtem stanowią dochód z tytułu ukrytych zysków, o których mowa w art. 28m ust. 3 ustawy CIT.

Kwestia uprawnienia do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów odpisów na wyodrębniony w kapitale rezerwowym fundusz utworzony na cele inwestycyjne stosownie do art. 15 ust. 1hb w zw. z art. 28j ust. 1 pkt 2-6 w zw. z art. 28k ustawy CIT, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 31 marca 2023 r., sygn. 0114-KDIP2-1.4010.9.2023.1.PP

Jednym z warunków utworzenia funduszu na cele inwestycyjne, na którego rzecz wydatki mogą być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów jest utworzenie funduszu z zysku osiągniętego za rok poprzedzający rok podatkowy, w którym taki fundusz został utworzony (art. 15 ust. 1hb pkt 1 ustawy CIT). Z powyższego wynika, że nie chodzi o jakikolwiek zysk, lecz zysk osiągnięty w określonym przedziale czasowym, tj. w roku bezpośrednio poprzedzającym rok podatkowy, w którym fundusz został utworzony. Gdyby intencją ustawodawcy było tworzenie funduszu również z zysku osiągniętego za inne lata niż tylko rok poprzedzający rok podatkowy, w którym fundusz ten został utworzony, wówczas zawarłby w tym przepisie analogiczne sformułowanie jak ma to miejsce np. w art. 15 ust. 4 ustawy CIT, w którym wyraźnie wskazano, że chodzi o „koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, poniesione w latach poprzedzających rok podatkowy oraz w roku podatkowym (...)”. Skoro spółka zamierza dopiero utworzyć fundusz na cele inwestycyjne, to utworzenie funduszu w 2023 r. możliwe jest wyłącznie z zysku osiągniętego za rok poprzedzający rok podatkowy, w którym został utworzony, a więc z zysku za 2022 r. Powyższe oznacza, że spółka jest uprawniona do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów odpisów na wyodrębniony w kapitale rezerwowym fundusz utworzony na cele inwestycyjne wyłącznie z zysku wypracowanego przez spółkę komandytową za 2022 r. przy łącznym spełnieniu warunków, o których mowa w art. 15 ust. 1hb ustawy CIT. Należy zauważyć, że to nie kwestia przekształcenia spółki osobowej w inną spółkę osobową, jak i ustalenia czy spółka w wyniku tego przekształcenia jest podatnikiem rozpoczynającym działalność gospodarczą ma znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy. Nieprawidłowość stanowiska spółki wynika natomiast z literalnej wykładni art. 15 ust. 1hb pkt 1 ustawy CIT (zysk osiągnięty za rok poprzedzający rok podatkowy). Ponadto należy wskazać, że w katalogu podmiotów wyłączonych z możliwości zaliczenia do kosztów

podatkowych odpisów na fundusz utworzony na cele inwestycyjne, zawartym w art. 28k ustawy CIT, ustawodawca nie wymienia podatników powstałych w wyniku przekształcenia oraz nie odnosi się do kategorii „podmiotów rozpoczynających działalność”.

Spółka dopiero zamierza utworzyć fundusz na cele inwestycyjne. Zatem w sytuacji spełnienia przez spółkę łącznie warunków zawartych w art. 15 ust. 1hb ustawy CIT oraz utworzenia w 2023 r. w kapitale rezerwowym funduszu na cele inwestycyjne z zysku wypracowanego przez spółkę komandytową za 2022 r., będzie ona uprawniona do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów odpisów na ten fundusz.

Zakres prawa do odliczenia VAT z faktur wystawionych przez dystrybutora tytułem usług organizacji akcji marketingowej w ramach której wydawane są nagrody, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 30 marca 2023 r., sygn. 0114-KDIP1-3.4012.32.2023.2.KP

W przedmiotowej sprawie spółka (przedstawiciel handlowy w Polsce) zleca organizację akcji marketingowych dystrybutorom lub organizatorom, którzy nabywają nagrody we własnym imieniu i na własną rzecz, a następnie wydają je uczestnikom akcji. Zatem w niniejszej sprawie charakterystyczne jest to, że o ile zorganizowanie akcji marketingowej będzie się odbywać na zlecenie spółki, to wydanie nagród będzie następować poprzez dystrybutorów lub organizatorów na rzecz uczestników akcji, którzy będą występować w roli konsumentów. Będą występowały bezspornie różne świadczenia, które można określić z jednej strony jako usługę organizacji akcji marketingowej sensu stricto oraz przekazanie nagród mających także charakter „czysto” konsumpcyjny. Przedstawione we wniosku zdarzenie zawiera zatem różne elementy – świadczenie przez dystrybutorów lub organizatorów usługi organizacji akcji marketingowej, której beneficjentem jest spółka oraz przekazanie przez dystrybutorów lub organizatorów nagród, których beneficjentami są uczestnicy akcji marketingowych. W konsekwencji należy stwierdzić, że w przedmiotowej sprawie nie mamy do czynienia z jedną kompleksową usługą, lecz z dwoma odrębnymi świadczeniami. Są to dwie odrębne transakcje i każda z nich na gruncie podatku VAT podlega odrębnemu traktowaniu. Z tego, że płatności zarówno za

usługę organizacji akcji marketingowej oraz za wydanie nagród uczestnikom dokonuje spółka, nie należy wnioskować, że jest to jedno świadczenie, gdyż beneficjentami są odrębne podmioty. W sytuacji, gdy spółka będzie wypłacała dystrybutorom lub organizatorom środki pieniężne, tytułem pokrycia kosztów wydawanych uczestnikom akcji nagród nie można stwierdzić, że będzie dochodzić do dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz spółki. Nagrody nie będą przedmiotem dostawy na rzecz spółki, gdyż od momentu ich nabycia do momentu przekazania uczestnikom akcji ich właścicielem będzie dystrybutor lub organizator. Dostawa nagród odbywać się będzie wyłącznie pomiędzy dystrybutorem/organizatorem a uczestnikiem akcji tj. osobą trzecią. Tym samym, transfer środków pieniężnych od spółki na rzecz dystrybutora/organizatora należy podzielić na dwie części, tj.: część dotyczącą pokrycia kosztów wydanych nagród uczestnikom akcji, która nie będzie stanowiła wynagrodzenia za świadczenie usług lub dostawę towarów na rzecz spółki, w konsekwencji czego nie będzie podlegała opodatkowaniu VAT, oraz część wynagrodzenia za świadczone na rzecz spółki usługi organizacji akcji marketingowych podlegające opodatkowaniu. Przy czym skoro w niniejszej sprawie mamy do czynienia z dwoma odrębnymi świadczeniami, tj. usługą organizacji akcji marketingowej oraz wydaniem nagród uczestnikom to należy wskazać, że nie ma znaczenia fakt, że na wystawionej fakturze przez dystrybutora wskazana będzie jedna pozycja – usługa marketingowa lub dwie pozycje – usługa marketingowa oraz nagroda. Prawo do odliczenia podatku naliczonego może być rozpatrywane jedynie w odniesieniu do czynności podlegających opodatkowaniu według właściwej stawki VAT. W przedmiotowej sprawie faktura otrzymywa-

na przez spółkę od dystrybutora/organizatora w części dotyczącej płatności za usługę organizacji akcji marketingowej stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu według właściwej stawki VAT, natomiast w części dotyczącej rozliczenia kosztów nagród przekazywanych przez dystrybutora/organizatora uczestnikom akcji, z uwagi na fakt, że czynność ta nie stanowi wynagrodzenia za świadczenie usług lub dostawę towarów przez dystrybutora/organizatora na rzecz spółki, nie podlega opodatkowaniu VAT. Zatem w przedmiotowej sprawie, jedynie w odniesieniu do części należności wykazanej na fakturze odnoszącej się do usług organizacji akcji marketingowych może być rozpatrywane prawo do odliczenia podatku naliczonego. Tym samym, mając na uwadze art. 86 ust. 1 ustawy VAT spółce będzie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktur wystawianych przez dystrybutorów/organizatorów jedynie w części stanowiącej należność za usługi organizacji akcji marketingowych. Natomiast nie przysługuje jej prawo do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do części należności dotyczącej rozliczenia kosztów wydanych nagród uczestnikom akcji. W sytuacji gdy spółka otrzyma fakturę na, której będzie tylko jedna pozycja dotycząca organizacji usługi akcji marketingowej wraz z rozliczeniem kosztów nagród przekazywanych przez dystrybutora/organizatora uczestnikom akcji oraz w sytuacji gdy spółka otrzyma fakturę z dwiema pozycjami, w której zostanie wyodrębniona dodatkowo wartość zakupu nagród przez dystrybutora/organizatora to będzie jej przysługiwało prawo do odliczenia VAT z faktury jedynie w części dotyczącej organizacji usługi akcji marketingowej, która stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu VAT.



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

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