



PACZUSKI
TAUDUL

PRZEKRÓJ PODATKOWY

08.05.2023 r.



KOMENTARZE EKSPERTÓW WS. NAJWAŻNIEJSZYCH WYROKÓW/ INTERPRETACJI

SPIIS TREŚCI

Zwolnienie z VAT usług związanych z organizacją emisji papierów wartościowych, wyrok WSA w Warszawie z 24 kwietnia 2023 r., sygn. III SA/WA 2890/22	3
Stosowanie metody ceny odprzedaży, objaśnienia podatkowe MF z 29 marca 2023 r.	4

Zwolnienie z VAT usług związanych z organizacją emisji papierów wartościowych, wyrok WSA w Warszawie z 24 kwietnia 2023 r., sygn. III SA/WA 2890/22

Spółka prowadząca działalność maklerską zwróciła się do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej [dalej: **DKIS**] z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej. We wniosku Spółka wskazała, iż w ramach prowadzonej działalności gospodarczej oferuje emitentom instrumentów finansowych usługi w zakresie przeprowadzania oferty instrumentów finansowych, w szczególności akcji i obligacji. W zakresie tych usług Spółka wykonuje na rzecz klientów szereg czynności, między innymi jako organizator emisji. W ramach świadczenia usług organizatora emisji obligacji/akcji, Spółka wykonuje czynności polegające m.in. na:

- (i) przygotowywaniu warunków oferty i zasad dystrybucji,
- (ii) współpracy z emitentem przy opracowaniu dokumentów ofertowych,
- (iii) zapoznawaniu się z projektami uchwał organów emitenta,
- (iv) zapoznawaniu się z projektami dokumentacji związanej z emisją instrumentów,
- (v) organizacji i udziale w spotkaniach z inwestorami,
- (vi) udostępnianiu inwestorom dokumentów dotyczących emitenta,
- (vii) zbieraniu opinii i uwag inwestorów.

Biorąc pod uwagę powyższe, Spółka zwróciła się z pytaniem, czy usługa organizatora emisji papierów wartościowych podlega zwolnieniu z opodatkowania VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 41 ustawy VAT. W ocenie Spółki, usługa ta ma charakter jednego, kompleksowego świadczenia i powinna być zwolniona z VAT.

DKIS w wydanej 22 października 2022 r. interpretacji indywidualnej uznał stanowisko Spółki za nieprawidłowe. W uzasadnieniu wskazał, że w opisanych we wniosku okolicznościach nie mamy do czynienia ze świadczeniami o charakterze kompleksowym, ponieważ możliwe jest wyodrębnienie poszczególnych usług, które mogłyby mieć charakter samoistny.

Spółka złożyła skargę na ww. interpretację do WSA w Warszawie, który w orzeczeniu z 24 kwietnia 2023 r. uchylił interpretację. W ustnych motywach wyroku WSA w Warszawie wskazał, że argumentacja DKIS w istocie dotyczy innego świadczenia złożonego, niż to które zostało przedstawione we wniosku o interpretację.

Spółka argumentowała, iż zespół czynności, które opisała we wniosku, składa się na świadczenie jednolite, kompleksowe. Celem tego świadczenia jest doprowadzenie do emisji odpowiednio akcji lub obligacji. Spółka nie wskazała, że dane świadczenie jest czynnością główną, a inne mają tylko charakter pomocniczy. Tymczasem DKIS odwołując się do orzecznictwa TSUE uznał, iż świadczeniem złożonym jest takie świadczenie, w którym możemy wyróżnić świadczenie główne oraz świadczenia poboczne (pomocnicze). W efekcie, możliwość wykonywania przez Spółkę opisanych we wniosku czynności samodzielnie, nie pozwala na uznanie ich za kompleksowe.

Zdaniem, WSA w Warszawie powyższe poglądy DKIS są nieprawidłowe. Organ powinien wziąć pod uwagę, czy zespół wykonywanych czynności przez Spółkę, faktycznie zmierza do wspólnego celu ekonomicznego, jakim jest emisja akcji lub obligacji. Poza tym powinien przeanalizować, czy poszczególne czynności są ze sobą na tyle ściśle związane, że ich rozdzielenie nie miałoby sensu i traciłoby znaczenie ekonomiczne dla ewentualnego odbiorcy świadczeń. W rezultacie, na tej podstawie WSA uznał, iż omawiana interpretacja DKIS jest nieprawidłowa.

Komentarz eksperta

Powyższy wyrok WSA w Warszawie należy uznać za słuszne stanowisko, które powinno znaleźć odzwierciedlenie w wydawanych interpretacjach. WSA w Warszawie uznał, iż świadczenie kompleksowe, w tym przypadku usługa polegająca na organizacji emisji papierów wartościowych nie musi składać się ze świadczenia głównego i pomocniczego, aby można było ją uznać za kompleksową i tym samym zwolnioną z VAT. W tym przypadku należy wziąć pod uwagę inne okoliczności, tj. czy podejmowane działania faktycznie służą temu samemu celowi i obiektywnie tworzą jedną całość.

Takie podejście przy ocenie usługi organizacji emisji akcji, czy obligacji należy uznać za właściwe, gdyż usługa ta, z samej natury będzie składała się z wielu działań i trudno wskazać, jedną przewodnią czynność. Brak natomiast usługi głównej i pomocniczej nie jest automatycznie równoznaczny z brakiem wystąpienia świadczenia kompleksowego. W tym przypadku nie można wprost zastosować tez wynikających z orzecznictwa TSUE, które w niektórych rozstrzygnięciach

referują do koncepcji świadczenia głównego i pomocniczego. Organ wydający interpretację wybiórczo zastosował poglądy TSUE, w celu ograniczenia stosowania zwolnienia z VAT, co zostało zauważone przez WSA.

Omawiane rozstrzygnięcie, stanowi pewien głos rozsądku przy interpretacji pojęcia świadczenia kompleksowego, które na gruncie VAT doczekało się wielu orzeczeń i teorii.



SZYMON RAUT
DORADCA PODATKOWY



JAKUB FALICKI
KONSULTANT

Stosowanie metody ceny odprzedaży, objaśnienia podatkowe MF z 29 marca 2023 r.

W dniu 29 marca 2023 r. opublikowane zostały objaśnienia Ministra Finansów dotyczące stosowania jednej z metod ustalania i weryfikacji cen transferowych - metody ceny odprzedaży (Metoda RPM). Objaśnienia wydane zostały w trybie art. 14a § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej.

Przedmiotem wydanych Objaśnień jest omówienie krok po kroku sposobu, w jaki przeprowadza się analizę cen transferowych z zastosowaniem Metody RPM oraz przedstawienie szczegółowych zasad jej stosowania. Objaśnienia wskazują także na praktyczne aspekty wykorzystania tej metody, w tym na potencjalne trudności i błędy związane z jej stosowaniem oraz zawierają praktyczne wskazówki dla podatników w tym zakresie. Dokonano także porównania tej metody z innymi metodami weryfikacji rynkowego charakteru transakcji.

Opublikowane Objaśnienia potwierdzają wiele kwestii, które były już znane i stosowane przez podatników w przypadku tej metody, jednak dotychczas nie były potwierdzane w polskich przepisach prawa, a zasady w zakresie stosowania metody wynikały z przy-

jętej praktyki opartej na Wytycznych OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych.

W Objaśnieniach wskazano m.in. iż Metoda RPM ma przede wszystkim zastosowanie w obrocie towarowym pomiędzy podmiotami powiązаныmi, z których jeden jest producentem, a drugi dystrybutorem (lub pomiędzy powiązаныmi dystrybutorami) lub też w transakcjach odprzedaży rutynowych usług o niskiej wartości dodanej, np. IT lub HR, jednocześnie podkreślając, że katalog usług do jakich można wykorzystać Metodę RPM jest otwarty, a jej użyteczność zależy od wielu okoliczności i czynników związanych z realizacją transakcji kontrolowanej.

Objaśnienia wskazują zasady określenia marży ceny odprzedaży i kalkulacji ceny zakupu. Marża ceny odprzedaży powinna pokryć koszty bezpośrednie i pośrednie oraz zapewnić zysk (zgodnie z § 11 ust. 2 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Rozporządzenia TP)), lecz koszty te nie powinny zawierać wartości sprzedanych dóbr lub usług. Jednocześnie, Objaśnienia wskazują, iż pod pojęciem kosztów bezpośrednich i pośrednich należy rozumieć związane z transakcją koszty sprzedaży i koszty ogólnego zarządu.

W przypadku weryfikacji rynkowego charakteru transakcji przy użyciu Metody RPM, Objaśnienia nie tylko wskazują za Rozporządzeniem TP o możliwości dokonania porównania za pomocą danych wewnętrznych lub zewnętrznych, ale prezentują także, uproszczone wprowadzić, schematy ich przeprowadzania.

Dodatkowo Objaśnienia doprecyzowują m.in., iż w przypadku Metody RPM, przy doborze danych należy zwrócić szczególną uwagę nie na porównywalność samego przedmiotu transakcji (który ma zazwyczaj znaczenie drugorzędne, ponieważ różnice w cechach przedmiotu transakcji wpływają głównie na ich cenę, a nie na marżę brutto związaną z odprzedażą tych towarów i usług) a na funkcje pełnione przez poszczególne strony transakcji. W dokumencie podkreślono więc istotność analizy funkcjonalnej w przypadku tej metody, prezentując jednocześnie przykładową analizę dla producenta i dystrybutora.

Komentarz eksperta

Objaśnienia podatkowe wydane zostały m.in. w odpowiedzi na rekomendacje działającego przy Ministerstwie Finansów Forum Cen Transferowych, które zostały wydane w tym samym zakresie w marcu 2020 r. Dokumenty Forum (w tym rekomendacje) mogą być wykorzystywane przez Ministerstwo Finansów (które uczestniczy w pracach Forum) w związku z prowadzonymi własnymi pracami legislacyjnymi. Tak stało się w tym przypadku, gdzie uwzględniając rekomendacje Forum, Minister Finansów wydał objaśnienia.

Są to już piąte Objasnienia Ministra Finansów w zakresie cen transferowych. Objasnienia są zbieżne z Wytycznymi OECD wydanymi w podobnym zakresie. W porównaniu do rekomendacji Forum Cen transferowych Objasnienia zostały natomiast dodatkowo rozbudowane o zaprezentowane przykłady zastosowania metody oraz ustalenia marży odsprzedaży.

Objasnienia zostały wydane przez Ministra Finansów w trybie art. 14a § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej. Oznacza to, iż mają one moc wiążącą dla podatników - zastosowanie się do nich powoduje objęcie ochroną

przewidzianą w art. 14k-14m Ordynacji podatkowej. Obok Interpretacji ogólnych, objaśnienia stanowią instrument mający na celu zwiększenie bezpieczeństwa podatkowego poprzez doprecyzowanie i oficjalne wyjaśnienie przepisów prawa podatkowego i – w konsekwencji - zapewnienie jednolitego jego stosowania przez organy podatkowe.

Publikację Objasnień należy ocenić więc pozytywnie, gdyż zawierając szczegółowe zasady zastosowania Metody RPM, zmierzają one do wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego w zakresie cen transferowych. Jednocześnie, bazując na Wytycznych OECD oraz Rekomendacjach Forum potwierdzają dotychczasową praktykę stosowania przepisów podatkowych w tym zakresie.



PIOTR KICIŃSKI
DORADCA PODATKOWY



KATARZYNA CHACHIEL
DORADCA PODATKOWY



WYBÓR ORZECZEŃ SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH ORAZ TSUE:

SPIIS TREŚCI

Zasady opodatkowania PIT odsetek z udziału kapitałowego w spółce komandytowej, wyrok NSA z 25 kwietnia 2023 r., sygn. II FSK 2652/20	7
Brak możliwości uznania składki uiszczanej przez spółkę na rzecz Turystycznego Funduszu Gwarancyjnego za usługę nabytą dla bezpośredniej korzyści turysty, wyrok WSA w Warszawie z 28 kwietnia 2023 r., sygn. III SA/WA 215/23	7
Skutki podatkowe w CIT podziału spółki z o.o. przez wydzielenie dla udziałowca spółki dzielonej, będącego spółką niemiecką, wyrok WSA w Gliwicach z 28 kwietnia 2023 r., sygn. I SA/GL 14/23	7
Obowiązki spółki opodatkowanej CIT estońskim przy wypłacie zysku wspólnikom, wyrok WSA w Warszawie z 27 kwietnia 2023 r., sygn. III SA/WA 2825/22	8
Kwestia prawa do odliczenia podatku VAT od wydatków na prace naprawcze i usunięcie wad budynku powstałych z winy pracowni architektonicznej, wyrok WSA w Warszawie z 24 kwietnia 2023 r., sygn. III SA/WA 55/23	8

Zasady opodatkowania PIT odsetek z udziału kapitałowego w spółce komandytowej, wyrok NSA z 25 kwietnia 2023 r., sygn. II FSK 2652/20

Za błędny należy uznać pogląd organu, iż jeżeli nie można literalnie przyporządkować danego przysporzenia, czy to do art. 5b ust. 2 ustawy PIT, czy to też do któregoś z punktów z art. 14 (w szczególności z ust. 2) - to w takim razie bezwzględnie należy przyporządkowywać tego rodzaju przysporzenia do innych źródeł. Wydaje się, że kwestia ta wymaga bardzo pogłębionej analizy, jeżeli chodzi o uczestnictwo danej osoby w spółce osobowej, zarówno przepisów KSH, jak i przepisów podatkowych, które wskazują na pewną regułę ogólnosystemową, mianowicie taką, że udział w spółce osobowej należy kwalifikować (zaliczać) do tego, co związane jest jednak z wykonywaniem działalności gospodarczej poprzez uczestnictwo w spółce osobowej. Na powyższą tezę wskazują poszczególne regulacje ustawy PIT, przede wszystkim art. 5b ust. 2, ale także i art. 14 ust. 2.

Brak możliwości uznania składki uiszczanej przez spółkę na rzecz Turystycznego Funduszu Gwarancyjnego za usługę nabytą dla bezpośredniej korzyści turysty, wyrok WSA w Warszawie z 28 kwietnia 2023 r., sygn. III SA/WA 215/23

Jak wynika z ustawy o usługach turystycznych spółka jako organizator imprez turystycznych, zobowiązana jest do odprowadzania na rzecz Turystycznego Funduszu Gwarancyjnego (TFG) składki od każdego klienta z tytułu zawartej umowy o świadczeniu usług turystycznych. Te składki obciążają spółkę, a nie klientów i tej oceny nie może zmienić też okoliczność, że spółka „wkalkulowuje” wysokość tej składki w cenę usług turystycznych sprzedawanych klientowi. W powyższym kontekście należy zwrócić również uwagę na samo sformułowanie art. 119 ust. 2 ustawy VAT, który używa określenia „nabywanie usług dla bezpośredniej korzyści turysty”. Z kolei przez usługi dla bezpośredniej korzyści turysty rozumie się „usługi stanowiące składnik świadczonej usługi turystyki”. Mając na uwadze brzmienie tego przepisu pojawiają się wątpliwości, czy w ogóle w tej sytuacji możemy mówić o nabyciu jakiegokolwiek usługi. Ta sporna składka jest to świadczenie obligatoryjne, które obciąża organizatora turystycznego. Nieuiszczenie tej składki wiąże się, w istocie, z sankcjami właśnie dla organizatora turystyki. W konsekwencji należy podzielić stanowisko organu, że w istocie składki te należałoby zakwalifikować jako ogólny koszt działalności spółki. Jest to w istocie

z jednej strony koszt, a z drugiej strony warunek dający możliwość prowadzenia działalności turystycznej przez spółkę. Celem poniesienia takiego wydatku jest możliwość wykonywania przez spółkę działalności zgodnie z prawem. W konsekwencji omawiana składka jako element cenotwórczy, nie może być wyłączona z wyliczenia VAT-marża, gdyż wchodzi w skład kwoty, którą ma zapłacić nabywca usługi, jednakże nie stanowi ona usługi nabytej dla bezpośredniej korzyści turysty.

Skutki podatkowe w CIT podziału spółki z o.o. przez wydzielenie dla udziałowca spółki dzielonej, będącego spółką niemiecką, wyrok WSA w Gliwicach z 28 kwietnia 2023 r., sygn. I SA/GL 14/23

Określenie przychód z tytułu udziału zysków osób prawnych jest pojęciem zawierającym wszelkie dochody, jakie powstają w następstwie posiadania przez podatnika prawa do udziału w zyskach innej osoby prawnej. Stąd zasadny jest wywód organu, że art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. m ustawy CIT odnosi się do przychodów danego podmiotu, który posiada na dzień poprzedzający dzień restrukturyzacji udział w kapitale lub prawo do zysku innej osoby prawnej. Natomiast art. 7b ust. 1 pkt 1a ustawy CIT odnosi się do przychodów z restrukturyzacji powstałych u podmiotów, które nie posiadały na dzień poprzedzający dzień restrukturyzacji, udziału w kapitale lub praw do zysku osoby prawnej. W przedmiotowej sprawie w związku z podziałem przez wydzielenie zastosowanie znajdzie art. 10 polsko-niemieckiej UPO, a nie art. 13 tej UPO. Tym samym przychody z tego tytułu będą podlegać opodatkowaniu w Polsce. Otrzymany przez spółkę niemiecką, będącą jedynym udziałowcem spółki dzielonej, przychód stanowi bowiem pewien inny rodzaj przychodu, który jest zrównany z dywidendą na mocy art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. m ustawy CIT w rozumieniu art. 10 ust. 3 polsko-niemieckiej UPO.

Przy zastosowaniu przepisu art. 12 ust. 4 pkt 12 lit. a ustawy CIT organ powinien dokonać jego prounijnej wykładni w zgodzie z przepisami Dyrektywy Rady (2009/133/WE) z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego. W niniejszej sprawie niewątpliwie mamy do czynienia z tymi normami, które się pokrywają.

Obowiązki spółki opodatkowanej CIT estońskim przy wypłacie zysku wspólnikom, wyrok WSA w Warszawie z 27 kwietnia 2023 r., sygn. III SA/WA 2825/22

W przypadku braku wyodrębnienia w kapitale własnym spółki, zysków pochodzących z okresu, gdy spółka ta była opodatkowana ryczałtem od dochodów spółek, podatek dochodowy od osób fizycznych od podzielonych zysków spółki wypłaconych z podziału takich zysków, nie będzie mógł być pomniejszony o część należnego ryczałtu przypadającego na te podzielone zyski spółki. W przypadku wypłaty dywidendy, spółka jako płatnik powinna przyjąć jako podstawę opodatkowania ryczałtowanym podatkiem dochodowym kwotę przeznaczonego do podziału wspólnikom zysku netto.

Kwestia prawa do odliczenia podatku VAT od wydatków na prace naprawcze i usunięcie wad budynku powstałych z winy pracowni architektonicznej, wyrok WSA w Warszawie z 24 kwietnia 2023 r., sygn. III SA/WA 55/23

Wydatki na prace naprawcze lokali w analizowanej sprawie pozostają w bezpośrednim związku z czynnościami opodatkowanymi VAT. Są to bowiem wydatki na wytworzenie towaru (czyli nieruchomości) ponoszone w ramach rękojmi. Dla uznania prawa do odliczenia podatku naliczonego z tytułu tych wydatków bez znaczenia jest czy, kiedy i na jakiej podstawie prawnej spółka otrzyma ewentualnie wynagrodzenie od pracowni architektonicznej czy od generalnego wykonawcy - czy otrzymanie tego wynagrodzenia będzie stanowić czynność opodatkowaną. Trzeba zwrócić uwagę, że spółka jest deweloperem, sprzedaje mieszkania, lokale mieszkalne, a zatem towar - któ-

ry sprzedaje musi spełniać konkretne wymagania wskazane w prawie budowlanym, które na gruncie KC należy rozpatrywać w kontekście istnienia lub nieistnienia wad fizycznych rzeczy (w tym przypadku towarów). Spółka ma obowiązek i umawia się na to z nabywcami lokali, że będzie sprzedawała im towar (czyli lokale), które spełniają wszystkie wymagania dla tego rodzaju towaru. Innymi słowy będzie to towar wydawany kupującemu w stanie pełnym, niewadliwym, spełniającym wszystkie wymagania wynikające z prawa budowlanego. Jeśli okazało się, że towar nie spełnia tych wymagań - to oczywiście spółka ma prawny obowiązek usunięcia tych wad. W stanie faktycznym przedstawionym w sprawie okazało się, że spółka sprzedała towar, ale tak naprawdę niewytworzony zupełnie. Towar ten nadal wymaga pewnych zabiegów związanych z jego dalszym wytworzeniem, czyli poniesieniem wydatków na prace naprawcze, po to, żeby to mieszkanie (towar) spełniało wszystkie wymagania fizyczne, jakie wynikają z przepisów prawa i z umowy jaką spółka zawarła z nabywcami. Zatem doszło do sytuacji, w której wydatki na wytworzenie towaru spółki rozciągnęły się w czasie. Większość wydatków poniosła spółka przed podpisaniem umowy kupna-sprzedaży mieszkania, ale okazało się, że pewne wydatki musi ponieść także już po podpisaniu umowy kupna-sprzedaży tego towaru. Okazało się bowiem, że tak naprawdę spółka sprzedała towar niepełny, dotknięty wadami fizycznymi i musi nadal ponosić wydatki, żeby ten towar był wytworzony tak jak należy. A zatem, istnieje bezpośredni związek przyczynowo-skutkowy między wydatkami ponoszonymi przez spółkę a czynnościami opodatkowanymi, a tym spółka ma prawo do dokonania odliczenia VAT od wydatków na prace naprawcze i usunięcie wad budynku powstałych z winy pracowni architektonicznej/generalnego wykonawcy.

WYBÓR INTERPRETACJI PODATKOWYCH

SPIIS TREŚCI

Kwestie związane z uprawnieniem do potrącenia zryczałtowanego wynagrodzenia płatnika, obliczonego od terminowo wpłaconych zaliczek na podatek, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 21 kwietnia 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4017.1.2023.1.EJ	10
Określenie terminu wystawienia faktury za świadczone usługi na rzecz reklamodawców, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 20 kwietnia 2023 r., sygn. 0114-KDIP4-3.4012.8.2023.2.IG	10
Moment dokonania korekty plików JPK_VAT z deklaracją podatkową z powodu braku pierwotnego zaklasyfikowania dostawy oferowanych tokenów za transfer bonów różnego przeznaczenia, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 20 kwietnia 2023 r., sygn. 0114-KDIP1-3.4012.85.2023.1.AMA	11
Zasady korzystania ze zwolnień na podstawie przepisów dotyczących tzw. reżimu holdingowego, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 20 kwietnia 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.37.2023.1.SG	11
Kwestia opodatkowania VAT otrzymania od klientów opłaty rezerwacyjnej oraz zatrzymania całości lub części tej opłaty, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 19 kwietnia 2023 r., sygn. 0114-KDIP1-1.4012.154.2023.1.MŻ	12
Możliwość utworzenia grupy VAT w Polsce z udziałem spółki brytyjskiej (działającej przez oddział) w sytuacji gdy spółka brytyjska jest członkiem grupy VAT w Wielkiej Brytanii, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 13 kwietnia 2023 r., sygn. 0114-KDIP1-2.4012.60.2023.1.RD	13

Kwestie związane z uprawnieniem do potrącenia zryczałtowanego wynagrodzenia płatnika, obliczonego od terminowo wpłaconych zaliczek na podatek, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 21 kwietnia 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4017.1.2023.1.EJ

1) Spółka będzie mogła dokonać potrącenia zryczałtowanego wynagrodzenia płatnika, o którym mowa w art. 28 § 1 OP, obliczonego od terminowo wpłaconych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych oraz zryczałtowanego podatku z art. 21 ust. 1 i art. 22 ust. 1 ustawy CIT, za okres nieobjęty przedawnieniem zobowiązań podatkowych, z aktualnie i w przyszłości obliczanych i pobieranych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych oraz kwot zryczałtowanego podatku, o którym mowa w art. 21 i art. 22 ust. 1 ustawy CIT, dokonując tego potrącenia w odpowiednich deklaracjach podatkowych składanych za bieżące lub przyszłe okresy rozliczeniowe.

2) Spółka będzie uprawniona do potrącenia wynagrodzenia z tytułu terminowego wpłacania zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych oraz zryczałtowanego podatku, o którym mowa w art. 21 ust. 1 i art. 22 ust. 1 ustawy CIT, od kwot zaliczek lub podatku wpłaconych przez spółkę, również w przypadku, gdy po upływie terminu do wpłaty ww. należności spółka wpłaciła zaległą kwotę należnych zaliczek lub zryczałtowanego podatku, o którym mowa w art. 21 ust. 1 i art. 22 ust. 1 ustawy CIT, wraz z należnymi odsetkami za zwłokę.

3) W sytuacji opisanej w pkt 2 uprawnienie do potrącenia wynagrodzenia płatnika będzie przysługiwało spółce wyłącznie w odniesieniu do tej części należnych i wpłaconych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych oraz zryczałtowanego podatku, o którym mowa w art. 21 ust. 1 i art. 22 ust. 1 ustawy CIT, która została przez spółkę wpłacona w ustawowym terminie. Uprawnienie to nie będzie natomiast przysługiwało spółce w odniesieniu do należności z ww. tytułów wpłaconych po upływie ww. terminu.

Określenie terminu wystawienia faktury za świadczone usługi na rzecz reklamodawców, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 20 kwietnia 2023 r., sygn. 0114-KDIP4-3.4012.8.2023.2.IG

Z wniosku wynika, że spółka będzie otrzymywała wynagrodzenie od reklamodawców za osiągnięcie określonych efektów realizowanej reklamy, a mianowicie za przekierowania ze strony internetowej wydawcy bezpośrednio na stronę reklamodawcy i skuteczny zakup produktu reklamodawcy przez klienta (a więc za „sprzedaż”) lub pozostawienie określonych danych personalnych w formularzu kontaktowym (a więc „lead”). Osiągnięcie określonych efektów (produktów) reklamy w danym okresie rozliczeniowym (miesięcznym) jest weryfikowane przez reklamodawców w tzw. procesie walidacji. Proces walidacji produktów (sprzedaży lub leadów) przeprowadza reklamodawca na podstawie raportu generowanego i otrzymywanego od spółki, w terminie 30 dni od dnia otrzymania od spółki raportu. W procesie walidacji reklamodawcy potwierdzają zasadność przyznania prowizji, tj. czy doszło do zakupu produktów/pomyślnego wypełnienia formularza na skutek reklamy zorganizowanej przez spółkę. Po zakończeniu procesu walidacji, spółka uzyskuje ostateczne informacje, na podstawie których może wystawić fakturę za swoje usługi. Okres walidacji ustalany jest indywidualnie z reklamodawcami i najczęściej uzależniony jest od polityki zwrotów zakupionych produktów. Uśredniony okres walidacji wynosi 45 dni od daty dokonania zakupu i w takim też okresie produkt walidowany jest przez reklamodawcę. W związku z powyższym należy przyjąć, że w tym konkretnym przypadku zastosowanie znajdzie zasada ogólna, zgodnie z którą obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wykonania usługi – a skoro potwierdzeniem realizacji przez spółkę usług na rzecz reklamodawcy jest zakończenie procesu walidacji sprzedaży bądź leadów, wtedy dochodzi do wykonania tej usługi. Tym samym, za świadczone na rzecz reklamodawcy usługi spółka powinna wystawić fakturę do 15 dnia miesiąca po miesiącu, w którym doszło do wykonania usługi, a więc po dokonaniu walidacji przez reklamodawców.

Moment dokonania korekty plików JPK_VAT z deklaracją podatkową z powodu braku pierwotnego zaklasyfikowania dostawy oferowanych tokenów za transfer bonów różnego przeznaczenia, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 20 kwietnia 2023 r., sygn. 0114-KDIP1-3.4012.85.2023.1.AMA

W przypadku wystawionych przez spółkę faktur pierwotnych, dokumentujących transfery bonów różnego przeznaczenia (tokenów), czynność niepodlegającą opodatkowaniu VAT, co do zasady spółka powinna wystawić faktury korygujące doprowadzając faktury pierwotne do stanu odpowiadającego rzeczywistości. Jednak takie faktury korygujące nie będą odnosiły się do przypadków wymienionych w art. 29a ust. 10 pkt 1-3 oraz w art. 29a ust. 14 ustawy VAT. Tym samym, w analizowanej sprawie nie znajdzie zastosowania art. 29a ust. 13 ustawy VAT. Ponadto, omawianych faktur, dokumentujących czynności niepodlegające opodatkowaniu VAT, spółka nie powinna uwzględniać w składanych plikach JPK_VAT z deklaracją podatkową.

Przepisy statuują ogólną zasadę, prawo podatnika do korygowania uprzednio złożonych deklaracji. Korekta pliku JPK_VAT z deklaracją podatkową zastępuje poprzednio złożony plik JPK_VAT z deklaracją, czyli za prawidłowe uważane są te dane, które zostały wykazane w skorygowanym pliku JPK_VAT z deklaracją. Składając korektę pliku JPK_VAT z deklaracją podatkową podatnik oświadcza, że jego wiedza w zakresie skonkretyzowania zobowiązania podatkowego uległa zmianie, a także wyraża wolę nadania swojemu uprzedniemu oświadczeniu wiedzy w tym przedmiocie odmiennego brzmienia. Zatem skorzystanie przez podatnika z wprowadzonej przez ustawodawcę instytucji korekty pliku JPK_VAT z deklaracją powoduje, że złożony przez niego korygujący plik JPK_VAT z deklaracją zastępuje pierwotny (korygowany) plik JPK_VAT z deklaracją podatkową i pociąga za sobą skutki prawne, pozbawiając jednocześnie pierwotny plik JPK_VAT z deklaracją mocy prawnej. W analizowanym przypadku, wystawiając od 2020 r. faktury dotyczące transferu bonów różnego przeznaczenia, dokumentujące tym samym czynności, które nie podlegają opodatkowaniu VAT, spółka nie byłaby zobowiązana do wykazywania

podstawy opodatkowania i kwoty podatku należnego w składanych plikach JPK_VAT z deklaracją podatkową. W konsekwencji, należy zgodzić się ze stanowiskiem, dotyczącym możliwości wstecznego skorygowania rozliczeń transakcji, cofając się do momentu powstania błędu pierwotnego. Stwierdzić tym samym należy, że korekta pliku JPK_VAT z deklaracją podatkową, w przypadku wykazanego przez spółkę transferu bonów różnego przeznaczenia (tokenów) jako czynności opodatkowanej VAT, powinna zostać dokonana w rozliczeniu za okres, w którym pierwotnie spółka wykazała podstawę opodatkowania oraz kwotę podatku VAT należnego, które wynikały z pierwotnie wystawionych faktur dokumentujących ww. czynność.

Zasady korzystania ze zwolnień na podstawie przepisów dotyczących tzw. reżimu holdingowego, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 20 kwietnia 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.37.2023.1.SG

Nowo wprowadzone przepisy dotyczące tzw. reżimu holdingowego stanowią nowe, specjalne rozwiązania w zakresie zwolnień z opodatkowania. Podstawowym warunkiem uzyskania statusu spółki holdingowej jest posiadanie przez nią, nieprzerwanie przez okres min. 1 roku, bezpośrednio, na podstawie tytułu własności, min. 10% udziałów (akcji) w kapitale spółki zależnej. Ponadto, należy przyjąć, że również pozostałe warunki, wymienione w art. 24m ustawy CIT, zarówno w odniesieniu do spółki holdingowej, spółki zależnej, krajowej spółki zależnej oraz zagranicznej spółki zależnej, powinny być spełnione przez cały ww. okres. Spełnienie definicji spółki holdingowej, uprawnia do skorzystania przez taką spółkę ze zwolnień określonych w art. 24n i art. 24o ustawy CIT, tj. zwolnienia 95% kwoty dywidendy uzyskanej od spółek zależnych, bądź dochodu ze zbycia udziałów/akcji spółki zależnej. Tym samym, jeśli spółka zamierza skorzystać z ulgi podatkowej musi wypełniać definicję spółki holdingowej w dniu uzyskania dywidendy, o której mowa w art. 24n ust. 1 ustawy CIT, bądź dochodu, który miałby korzystać ze zwolnienia na podstawie ww. art. 24o ust. 1 ustawy CIT. Nie można zatem zgodzić się ze stanowiskiem, że na moment otrzymania dywidend od S. (spółki z o.o., w której spółka nabyła 100% udziałów), spółka była uprawniona do skorzystania ze

zwolnienia na podstawie art. 24n w zw. z art. 24m ustawy CIT w odniesieniu do przychodów uzyskanych z tych dywidend oraz spółka była uprawniona do zastosowania zwolnienia od podatku dochodowego osiągniętego przez spółkę z tytułu odpłatnego zbycia udziałów S. na podstawie art. 24o w zw. z art. 24m ustawy CIT. Z takim stanowiskiem nie sposób się zgodzić, albowiem zwolnienie dochodu spółki holdingowej z tytułu odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółki zależnej, na podstawie art. 24o ust. 1 ustawy CIT, czy też zwolnienie wypłaconych przez spółkę zależną dywidend dotyczy spółki holdingowej i spółki zależnej spełniających wszystkie ustawowe warunki określone odpowiednio w art. 24m ustawy CIT na dzień zaistnienia zdarzenia uprawniającego do zastosowania zwolnienia. Dywidenda, czy też dochód może korzystać z ww. zwolnień o ile wypłaty dokonuje spółka zależna bądź zbycia dokonuje spółka holdingowa a przedmiotem zbycia są udziały (akcje) w spółce zależnej (krajowej lub zagranicznej). Skoro jednym z warunków posiadania statusu spółki holdingowej (odpowiednio również spółki zależnej) jest nieprzerwane posiadanie przez okres co najmniej 1 roku, bezpośrednio na podstawie tytułu własności co najmniej 10% udziałów (akcji) w kapitale spółki zależnej, który to warunek musi być spełniony już na dzień uzyskania dochodu z tytułu odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółki zależnej, a nie dopiero po uzyskaniu dywidendy, czy też po zbyciu udziałów tej spółki, to późniejsze posiadanie udziałów/akcji w ilości powyżej 10% nie skutkuje automatycznie możliwością skorzystania z ww. zwolnień. Przepisy rozdz. 5b ustawy CIT, dotyczące opodatkowania spółek holdingowych, nie przewidują rozwiązań podobnych do zawartych w art. 22 ust. 4b ustawy CIT, które umożliwiają skorzystanie ze zwolnienia w przypadku kiedy określony okres nieprzerwanego posiadania udziałów (akcji), upływa po dniu uzyskania dochodów. Jako, że przepisy o reżimie holdingowym weszły w życie dnia 1 stycznia 2022 r., ten moment należy uznać za rozpoczynający bieg rocznego okresu, w którym powinny być spełnione warunki, przewidziane w przepisach o reżimie holdingowym. Reasumując, w realiach niniejszej sprawy, jeżeli na dzień uzyskania dywidendy, bądź zbycia udziałów i akcji nie zostanie spełniony warunek określony w art. 24m pkt 2 lit. a ustawy CIT oraz brak spełnienia przez spółkę, której udziały/akcje są zbywane warunku określonego w art. 24m pkt 3 lit. a ustawy CIT, tj. warunku posiadania 10% udziałów (akcji) spółki zależnej - wykluczone

będzie uznanie spółki za spółkę holdingową, o której mowa w art. 24m pkt 2 ustawy CIT, a spółki, której udziały/akcje będą zbywane za spółkę zależną w rozumieniu art. 24m pkt 3 ustawy CIT, co tym samym wyklucza możliwość skorzystania ze zwolnień przewidzianych w art. 24n ust. 1, czy też art. 24o ust. 1 ustawy CIT. Status spółki holdingowej, uprawniający do skorzystania z ww. zwolnień, co do zasady, spółka uzyska, jeżeli dywidenda zostanie wypłacona bądź zbycie udziałów/akcji nastąpi po okresie 1 roku od nabycia zbywanych udziałów/akcji (a w przypadku nabycia udziałów/akcji do dnia 31 grudnia 2021 r. – 1 roku liczonego od dnia 1 stycznia 2022 r.) i spółka będzie posiadała co najmniej 10% udziałów/akcji spółki zależnej.

Kwestia opodatkowania VAT otrzymania od klientów opłaty rezerwacyjnej oraz zatrzymania całości lub części tej opłaty, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 19 kwietnia 2023 r., sygn. 0114-KDIP1-1.4012.154.2023.1.MŻ

Opłata rezerwacyjna, w momencie jej wpłaty przez klienta, ma charakter kaucji i ma zabezpieczać wykonanie wzajemnych zobowiązań pomiędzy klientem i spółką. Zatem w dacie otrzymania przez spółkę opłaty rezerwacyjnej, wpłacanej na podstawie umowy rezerwacyjnej, opłata ta nie będzie stanowić wynagrodzenia za świadczenie usług, a jedynie będzie potwierdzać rzeczywiste zainteresowanie klienta ofertą spółki i wolę nabycia danego lokalu. Opłata rezerwacyjna w dacie jej otrzymania przez spółkę nie wiąże się zatem z wykonaniem przez spółkę świadczenia i tym samym w dacie jej otrzymania nie podlega opodatkowaniu VAT na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy VAT. Tym samym otrzymana przez spółkę opłata rezerwacyjna nie będzie skutkowała powstaniem obowiązku podatkowego w podatku VAT.

Zatrzymanie części lub całości opłaty rezerwacyjnej na poczet odszkodowania stanowi rekompensatę finansową dla spółki, jako strony dotkniętej niewykonaniem umowy i nie wiąże się ze spełnieniem świadczenia wzajemnego przez klienta. Zatem, opłata pełniąca funkcję odszkodowawczą (rekompensacyjną) za poniesione straty, nie mieści się w katalogu czynności podlegających opodatkowaniu wymienionych w art. 5 ust. 1 ustawy VAT i tym samym nie podlega opodatkowaniu VAT.

Możliwość utworzenia grupy VAT w Polsce z udziałem spółki brytyjskiej (działającej przez oddział) w sytuacji gdy spółka brytyjska jest członkiem grupy VAT w Wielkiej Brytanii, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 13 kwietnia 2023 r., sygn. 0114-KDIP1-2.4012.60.2023.1.RD

Nie ma przeciwwskazań do utworzenia grupy VAT w Polsce, tj. zostanie członkiem grupy VAT przez Oddział B. Limited z siedzibą w Northampton (Wielka Brytania), w przypadku gdy B. Limited jest członkiem i przedstawicielem grupy VAT w Wielkiej Brytanii. B. (oddział), który będzie wchodził w skład grupy VAT wraz z polską spółką (A) obejmuje swoim zakresem pełen zakres działalności B. Zarówno A., jak i B. (oddział) zarejestrowani podatnicy VAT czynni prowadzący działalność gospodarczą, wypełniają przesłanki wynikające z art. 15a ust. 2 ustawy VAT. Grupę VAT będą mogły utworzyć podmioty spełniające jednocześnie warunki wszystkich trzech powiązań (finansowych, ekonomicznych i organizacyjnych) pomiędzy sobą, które zostały wymienione w art. 15a ust. 3, ust. 4 i ust. 5 ustawy VAT. Powiązania finansowe, ekonomiczne i organizacyjne muszą istnieć w trakcie zawiązywania grupy VAT oraz trwać nieprzerwanie przez okres na jaki grupa VAT została powołana.

Powiązania finansowe (określone jako spełnienie jednego z warunków wskazanych w art. 15a ust. 3 ustawy VAT) występują wtedy, jeśli jeden z podatników będących członkiem grupy VAT posiada bezpośrednio ponad 50% udziałów (akcji) w kapitale zakładowym lub ponad 50% praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub ponad 50% prawa do udziału w zysku, każdego z pozostałych podatników będących członkami tej grupy. Następnym zagadnieniem warunkującym możliwość powstania grupy VAT jest istnienie powiązań o charakterze ekonomicznym (art. 15a ust. 4 ustawy VAT). Należy rozumieć przez to nie tylko taki sam charakter głównej działalności członków grupy, ale także uzupełnianie się i współzależność prowadzonej działalności, czy też prowadzenie działalności w całości lub w dużej mierze wykorzystywanej przez członków grupy. Ostatnim elementem powiązań pozostają powiązania o charakterze organizacyjnym (art. 15a ust. 5 ustawy VAT). Podatników uważa się za powią-

zanych organizacyjnie, jeżeli prawnie lub faktycznie, bezpośrednio lub pośrednio, znajdują się pod wspólnym kierownictwem lub organizują swoje działania całkowicie lub częściowo w porozumieniu.

Z przedstawionych okoliczności sprawy wynika, że działalność B (w zakresie, w jakim będzie prowadzona działalność gospodarcza na terytorium kraju za pośrednictwem oddziału położonego na terytorium kraju) oraz działalność A. (w zakresie wytwarzania produktów, sprzedaży towarów/ usług na rzecz B., który następnie sprzedaje towary w kraju lub dokonuje przemieszczenia towarów do magazynów B., bądź dokonuje eksportu towaru) uzupełniają się wzajemnie i są współzależne. Czynności realizowane przez A. umożliwiać będą B., działającego poprzez oddział, prowadzenie działalności gospodarczej w przyjętym modelu biznesowym i bez tych czynności dokonywanych przez A. prowadzenie działalności byłoby niemożliwe. A. jako podmiot produkcyjny wytwarzający produkty dla m.in. B. działa w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą grupy, gdzie każdy podmiot pełni określone funkcje. Należy przy tym zauważyć, że na B. ciąży znaczna część ryzyka gospodarczego związanego z funkcjonowaniem opisanego modelu. Podmioty te organizując swoje działania tworzące grupę działają więc w porozumieniu, w ramach modelu funkcjonującego w grupie kapitałowej. Z uwagi na powyższe należy stwierdzić, że: i) A. oraz B., działający poprzez oddział, będą powiązani finansowo w rozumieniu art. 15a ust. 3 ustawy VAT; ii) A. oraz B. działający poprzez oddział będą podmiotami powiązanymi ekonomicznie w rozumieniu art. 15a ust. 4 ustawy VAT; iii) A. oraz B. działający poprzez oddział będą podmiotami powiązanymi organizacyjnie w rozumieniu art. 15a ust. 5 ustawy VAT. Zatem B. (oddział) oraz A. na podstawie przepisów w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2023 r. będą uprawnieni do utworzenia grupy VAT, o której mowa w art. 15a ust. 1 ustawy VAT. Grupa ta w ramach której A. będzie przedstawicielem po jej zarejestrowaniu dla celów VAT nabędzie status podatnika i wstąpi w prawa i obowiązki podmiotów wchodzących w skład grupy, tj. A. oraz B. (oddział) na okres w jakim grupa VAT będzie posiadała status podatnika.

Transakcje pomiędzy A. oraz B., to sprzedaż towarów do magazynu oraz świadczenie

usług logistyczno-magazynowych. Transakcje te po utworzeniu oddziału w Polsce dokonywane będą między podmiotami wchodzącymi w skład grupy VAT. Natomiast w drugim przypadku sprzedaż dokonywana przez B. na rzecz E. to sprzedaż krajowa oraz sprzedaż na rzecz klientów (dystrybutorów) w innych krajach (WDT, bądź eksport towarów). Przy czym należy zauważyć, że z wniosku nie wynika, aby E. bądź dystrybutorzy należeli do grupy VAT w Polsce, do której należy m.in. B. (oddział). Aby móc odpowiedzieć na wątpliwości, które świadczenia będą podlegały opodatkowaniu, a które nie będą podlegały opodatkowaniu, wskazówki dają przepisy prawne, o których mowa w art. 8a ustawy VAT oraz orzeczenia TSUE. Należy głównie wziąć pod uwagę fakt, czy świadczenia dokonywane są pomiędzy podmiotami wchodzącymi do grupy VAT, czy też świadczenia dokonywane są pomiędzy podmiotami wchodzącymi do grupy VAT a podmiotami, które nie należą do tej grupy. Ze względu na fakt, że B. działający poprzez oddział i A. będą tworzyć grupę VAT, to transakcje towarowe pomiędzy A. a B. (sprzedaż towarów do magazynu), jak

i świadczenie usług logistyczno-magazynowych jako czynności dokonywane pomiędzy członkami grupy VAT w myśl art. 8c ust. 1 ustawy VAT nie będą podlegały opodatkowaniu VAT. Natomiast sprzedaż dokonywana przez B. na rzecz E. (sprzedaż krajowa) oraz sprzedaż przez B. na rzecz klientów (dystrybutorów) w innych krajach (WDT bądź eksport towarów) będzie traktowane dla celów podatku VAT jako czynności dokonywane przez grupę VAT w myśl art. 8c ust. 2 ustawy VAT. Będzie to dostawa towarów dokonana przez członka grupy VAT na rzecz podmiotu spoza tej grupy VAT, którą uważa się za dokonaną przez grupę VAT. W związku z utworzeniem grupy VAT i z chwilą uzyskania przez grupę VAT statusu podatnika, grupa wejdzie w prawa i obowiązki poszczególnych członków grupy VAT, w przedmiotowym przypadku B. działającego poprzez oddział. W konsekwencji po utworzeniu grupy VAT, składającej się z oddziału oraz A., dostawy towarów dokonywane przez B. na rzecz E. oraz dostawy towarów przez B. na rzecz klientów (dystrybutorzy) w innych krajach (WDT, bądź eksport towarów) będą stanowiły czynności dokonywane przez grupę VAT.



PACZUSKI
TAUDUL

KONTAKT



ANNA PACZUSKA
tel. +48 505 455 593
anna.paczuska@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

LUBLIN

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



PATRYCJA LUTAK
tel. +48 519 898 310
patrycja.lutak@ptpodatki.pl

KATOWICE

ul. Podchorążych 1, 40-043 Katowice
tel. 32 704 79 39, 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