



PACZUSKI  
TAUDUL

# PRZEKRÓJ PODATKOWY

24.07.2023 r.



# KOMENTARZE EKSPERTÓW WS. NAJWAŻNIEJSZYCH WYROKÓW/ INTERPRETACJI

---

## SPIS TREŚCI

---

**Kwoty naliczane przez spółkę w związku z rozwiązaniem umowy o świadczenie usług telekomunikacyjnych przed upływem terminu, na jaki została zawarta są opodatkowane VAT, wyrok WSA w Warszawie z 5 lipca 2023 r., sygn. III SA/WA 962/23** \_\_\_\_\_ 3

**Zasady rozliczania wydatków na nabycie usług od podmiotu powiązanego oraz odpisów amortyzacyjnych wyłączonych z kosztów uzyskania przychodów przed 1 stycznia 2022 r. na podstawie art. 15e ustawy CIT, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 9 czerwca 2023 r., sygn. 0114-KDIP2-2.4010.188.2023.1.RK** \_\_\_\_\_ 4

**Kwoty naliczane przez spółkę w związku z rozwiązaniem umowy o świadczenie usług telekomunikacyjnych przed upływem terminu, na jaki została zawarta są opodatkowane VAT, wyrok WSA w Warszawie z 5 lipca 2023 r., sygn. III SA/WA 962/23**

Wnioskodawca jest polską spółką świadcząca usługi telekomunikacyjne. W ramach prowadzonej działalności gospodarczej świadczy on m.in. usługi dostępu do sieci internetowej oraz sieci telefonii komórkowej zarówno na rzecz konsumentów (umowy typu B2C), jak i przedsiębiorców (umowy typu B2B). W celu promocji swojej działalności Wnioskodawca stosował różne promocje które oferował zawierającym lub przedłużającym dotychczasowe umowy na czas określony klientom. Niezależnie od rodzaju kontrahenta każda z umów przewidywała zabezpieczenie przed jednostronnym rozwiązaniem umowy przez klienta w postaci kary umownej. Wnioskodawca kalkulował ich wysokość poprzez określenie różnicy wartości ulgi udzielonej klientowi oraz maksymalnej wysokości roszczenia ustalonego w ramach zawartej umowy. Stosowane przez Wnioskodawcę kary umowne nie mogły jednak przekroczyć wartości oferowanej ulgi, pomniejszonej o jej proporcjonalną wartość za okres od dnia zawarcia/przedłużenia umowy do dnia jej przedterminowego rozwiązania.

W związku z powyższym Wnioskodawca wystąpił z wnioskiem o interpretację podatkową, w którym zapytał, czy naliczone klientom kwoty powstałe na skutek jednostronnego rozwiązania umowy w której zastosowano ulgę będą podlegały opodatkowaniu VAT? Wnioskodawca stał na stanowisku, że przysługujące mu z tytułu kary umownej roszczenia nie podlegają opodatkowaniu VAT, gdyż są to świadczenia o charakterze odszkodowawczym, nie stanowiące wynagrodzenia za jakiegokolwiek świadczenie wzajemne dla stron umowy. Na poparcie swojego stanowiska Wnioskodawca powołał się na regulację art. 57 ust. 6 ustawy Prawo telekomunikacyjne, argumentując iż jego roszczenie powstaje na zasadach i w granicach wynikających z przywołanego przepisu.

Dyrektor KIS analizując sytuację Wnioskodawcy zgodził się z jego stanowiskiem. Interpretacja ta została jednak zakwestionowana przez Szefa KAS, który w wydanej z urzędu interpretacji zmieniającej stwierdził nieważność stanowiska przyjętego przez Dyrektora KIS.

W następstwie powyższego Wnioskodawca zdecydował się wnieść skargę na zmianę in-

terpretacji do WSA w Warszawie. W jej treści podtrzymywał swoje pierwotne stanowisko, że naliczane przez niego kary umowne nie będą podlegały VAT.

Rozpoznając skargę sąd nie zgodził się z argumentacją Wnioskodawcy i oddalił skargę. W uzasadnieniu do cytowanego wyroku sąd powołał się na orzecznictwo TSUE, które ma już w tym zakresie ugruntowaną linię orzeczniczą. Sąd odrzucając skargę argumentował, że inne rozstrzygnięcie doprowadziłoby do nieuzasadnionego uprzywilejowania Wnioskodawcy na tle innych podmiotów świadczących podobne usługi na terytorium UE, a to z kolei doprowadziłoby do naruszenia zasady konkurencyjności wywodzonej z Dyrektywy 112.

### **Komentarz eksperta**

Istota omawianego wyroku sprowadza się do odpowiedzi na pytanie, czy ponoszona przez klienta opłata z tytułu przedwczesnego rozwiązania umowy stanowić będzie rekompensatę za wyrządzoną Wnioskodawcy szkodę (w rozumieniu art. 471 KC), czy też będzie ona stanowić element zobowiązania stron (wynagrodzenie świadczącego usługę telekomunikacyjną). W przedmiotowej sprawie WSA uznał, iż prawidłowy będzie drugi scenariusz, którego efektem będzie naliczanie przez przedsiębiorcę telekomunikacyjnego VAT na opłatach pobieranych od klientów.

Analizując powyższy wątek w szerszym kontekście należy przypomnieć, iż kwestia dodatkowych opłat (kar umownych) pobieranych od klientów była przedmiotem licznych wątpliwości w orzecznictwie. Przez wiele lat przyjmowało się bowiem, że opłaty pobierane przez usługodawcę z tytułu przedterminowego rozwiązania umowy spowodowanego winą usługobiorcy (np. z tytułu kar umownych czy dodatkowych roszczeń) pozostają poza zakresem opodatkowania VAT. Stanowisko przedstawione przez Wnioskodawcę jakoby opłaty z tytułu kar umownych/roszczeń po jednostronnym rozwiązaniu umowy miały wyłącznie charakter odszkodowawczy miało swoje poparcie w interpretacjach podatkowych wydawanych w ostatnich latach przez Dyrektora KIS. Sytuacja ta uległa jednak zmianie na skutek wyroku TSUE z 22 listopada 2018 r., sygn. C-295/17 dotyczącego portugalskiej spółki telekomunikacyjnej. Przedmiotem tego orzeczenia była kwestia opodatkowania VAT opłaty

wyrównawczej, do jakiej rościła sobie prawa spółka w związku z przedwczesnym rozwiązaniem umowy przez jej klienta. TSUE, wbrew stanowisku prezentowanemu przez portugalską spółkę, uznał tę opłatę za podlegającą VAT.

Przywołany wyrok TSUE spowodował daleko idące konsekwencje w linii interpretacyjnej opisywanego zagadnienia. Aktualnie zarówno Dyrektor KIS jak i sądy administracyjne przychylają się do obowiązkowego opodatkowania VAT opłat z tytułu wcześniejszego rozwiązania umowy (vide np. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 20 sierpnia 2021 r., sygn.0113-KD IPT1-3.4012.195.2021.2.ALN).

Stanowisko, które zaprezentował warszawski WSA, wpisuje się w obecną linię orzeczniczą TSUE. W ocenie sądu, zastosowanie odmiennej wykładni mogłoby premiować polskich podatników kosztem podobnych usługodawców z innych krajów UE, a to naruszałoby zasadę konkurencyjności. Polscy podatnicy muszą zatem uważać na swoje rozliczenia z klientami powstałe na skutek przedwczesnego rozwiązania umów i być świadomi, że będą oni zobowiązani do rozliczenia VAT z tego tytułu.



**PIOTR STRYJEWSKI**  
ADWOKAT  
DORADCA PODATKOWY

**Zasady rozliczania wydatków na nabycie usług od podmiotu powiązanego oraz odpisów amortyzacyjnych wyłączonych z kosztów uzyskania przychodów przed 1 stycznia 2022 r. na podstawie art. 15e ustawy CIT, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 9 czerwca 2023 r., sygn. 0114-KDIP2-2.4010.188.2023.1.RK**

W analizowanym stanie faktycznym, Wnioskodawca, w związku ze współpracą z podmiotami z grupy, stanowiącymi podmioty powiązane w rozumieniu przepisów ustawy CIT, ponosił na ich rzecz m.in. koszty usług w obszarach marketingu, ubezpieczeń, IT, doradztwa biznesowego, audytu i kontroli, obsługi call center oraz licencji na programy komputerowe. W przypadku, gdy kwota kosztów z tytułu zakupu ww. usług poniesionych na rzecz podmiotów z grupy przekraczała w roku podatkowym 3 mln PLN, doko-

nywał na podstawie art. 15e ustawy CIT (obowiązującego do 31 grudnia 2021 r.) limitowania powyższych kosztów uzyskania przychodów do wysokości 5% EBITDA.

Jednocześnie, niektóre z licencji na programy komputerowe, które zostały nabyte od innego podmiotu z grupy, nadawały się/nadają się do gospodarczego wykorzystania w dniu ich przyjęcia do użytkowania oraz były/są przez wykorzystywane przez Wnioskodawcę na potrzeby związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, a ich przewidywany okres użytkowania jest dłuższy niż rok. Tym samym, ww. licencje na programy komputerowe wraz z kosztami wdrożenia podlegały/podlegają w przedsiębiorstwie Wnioskodawcy amortyzacji podatkowej. Jak wskazał Wnioskodawca, mechanizm ograniczenia w zakresie limitowania kosztów, o którym mowa w art. 15e ustawy CIT był przez niego stosowany również do odpisów amortyzacyjnych dokonywanych od licencji na programy komputerowe w części dotyczącej wydatków ponoszonych na rzecz podmiotów z grupy.

Jednocześnie, zgodnie z treścią art. 15e ust. 9 ustawy CIT, kwota nieodliczonych w danym roku kosztów rozliczana była przez Wnioskodawcę w kolejnych 5 latach podatkowych. Dla celów rozliczania kosztów podlegających ograniczeniom z art. 15e ust. 1 ustawy CIT, Wnioskodawca przyjął podejście, zgodnie z którym, co do zasady, uiszczał w trakcie roku podatkowego zaliczki na podatek dochodowy w zryczałtowanej wysokości, stąd nie było potrzeby kalkulacji limitu w trakcie roku; limit w wysokości 5% EBITDA ustalany był rocznie, na etapie składania zeznania o wysokości dochodu osiągniętego za rok podatkowy. W przypadku gdy wydatki (tj. koszty usług i odpisów amortyzacyjnych) objęte wyłączeniem za dany rok podatkowy przekraczały limit odliczeń wynikający z art. 15e ustawy CIT przewidziany na dany rok podatkowy, ich nadwyżka nie stanowiła kosztu uzyskania przychodu.

Jak wskazał Wnioskodawca, tylko w jednym z lat podatkowych, w okresie w którym obowiązywał art. 15e ustawy CIT (w roku podatkowym 2019) nie przekroczył limitu wydatków, przy czym nie skorzystał także w tym roku podatkowym z uprawnienia do rozliczenia nieodliczonych kosztów z roku poprzedniego (tj. roku 2018). Tym samym, w roku podatkowym 2022 oraz w kolejnych latach podatkowych, Wnioskodawca planuje odliczyć nieodliczone dotychczas koszty w ramach hipotetycznie ustalonego limitu rocznego, jednak nie później niż w okresie 5 lat podatkowych od roku podatkowego, w którym

pierwotnie wydatki podlegające limitowaniu zostały wyłączone z kosztów podatkowych.

Mając na względzie powyższe, Wnioskodawca zwrócił się do Dyrektora KIS celem potwierdzenia, że w przeszłości w sposób prawidłowy dokonywał odliczenia kosztów usług oraz odpisów amortyzacyjnych w ramach limitu, o którym mowa w art. 15e ust. 1 ustawy CIT, tj. mógł je zaliczać do kosztów uzyskania przychodów w dowolnym z 5 lat podatkowych następujących po roku podatkowym, w którym wartość kosztów podlegających limitowaniu przewyższyła limit wynikający z art. 15e ustawy CIT (Pytanie 1). Ponadto, Wnioskodawca zwrócił się do Dyrektora KIS o rozstrzygnięcie czy w związku z uchyleniem od 1 stycznia 2022 roku art. 15e ustawy CIT, w zakresie kosztów usług i odpisów amortyzacyjnych, do których prawo do odliczenia zostało nabyte przed 1 stycznia 2022 r., będzie uprawniony do ich odliczania na podstawie art. 15e ust. 9 ustawy CIT na wskazanych w stanie faktycznym zasadach, tj. w dowolnym okresie po 1 stycznia 2022 r. jednak nie później niż w okresie 5 lat podatkowych od roku podatkowego, w którym pierwotnie wydatki podlegające limitowaniu zostały wyłączone z kosztów podatkowych (Pytanie 2).

Zdaniem Wnioskodawcy, może on zastosować każdą (dowolną) metodę rozliczania nieodliczonych kosztów podlegających limitowi. Jak wskazał w uzasadnieniu swojego stanowiska, podatnik ma w tym zakresie swobodę, a jedynym ograniczeniem, które może wpływać na dobór odpowiedniej metody jest konieczność uwzględnienia ograniczenia czasowego, zgodnie z którym podatnik zachowuje prawo do rozliczenia kosztów nieodliczonych przez okres nie dłuższy niż 5 kolejnych lat podatkowych. Konkluzja ta, według Wnioskodawcy, pozostaje również aktualna, w razie gdy podatnik nie odliczył nieodliczonych kosztów w pierwszym możliwym okresie (roku podatkowym), w którym powstało uprawnienie w tym przedmiocie. Tym samym, zdaniem Wnioskodawcy, przyjęty przez niego sposób dokonywania odliczeń kosztów usług oraz odpisów amortyzacyjnych, w ramach limitu, o którym mowa w art. 15e ust. 1 ustawy CIT w dowolnym z 5 lat podatkowych następujących po roku podatkowym, w którym wartość kosztów podlegających limitowaniu przewyższyła wynikający z art. 15e ustawy CIT ustalony limit roczny, jest prawidłowy. Wnioskodawca wskazał również, że przepis przejściowy tj. art. 60 ust. 1 ustawy z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób

prawnych oraz niektórych innych ustaw [dalej: **Ustawa zmieniająca**], zgodnie z którym „*podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, którzy przed końcem roku podatkowego rozpoczętego przed dniem 1 stycznia 2022 r. nabyli prawo do odliczenia kosztów na podstawie art. 15e ust. 9 Ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym, zachowują prawo do tego odliczenia po dniu 31 grudnia 2021 r., w zakresie i na zasadach określonych w tym przepisie*”, zabezpiecza prawo do odliczenia nieodliczonych wcześniej kosztów, natomiast nie wprowadza nowych zasad wyliczenia dotychczasowego limitu „odliczalności”. Tym samym, w roku 2022 oraz latach następujących, dla celów zastosowania art. 15e ust. 9 ustawy CIT, Wnioskodawca ma prawo obliczać „hipotetyczny” limit roczny według zasad określonych w art. 15e ust. 1-15 ustawy CIT, a następnie, w oparciu o przedmiotowy limit roczny, dokonywać odliczeń kosztów, o których mowa w art. 15e ust. 9 ustawy CIT, do których prawo do odliczenia zostało przez niego nabyte przed 1 stycznia 2022 r. Zdaniem Wnioskodawcy, oznacza to, że będzie on mógł dokonać odliczenia nieodliczonych dotychczas kosztów usług oraz odpisów amortyzacyjnych w dowolnym z 5 lat podatkowych następujących po roku podatkowym, w którym wartość kosztów podlegających limitowaniu przewyższyła wynikający z art. 15e ustawy CIT, hipotetycznie ustalony limit roczny. Jednocześnie koszty usług i odpisów amortyzacyjnych ponoszone po 1 stycznia 2022 r., które w przeszłości podlegałyby ograniczeniom na podstawie nieobowiązującego już art. 15e ustawy CIT, będą stanowiły koszty w całości, a hipotetyczny limit będzie miał zastosowanie jedynie do kosztów nieodliczonych przed 1 stycznia 2022 r.

Dyrektor KIS uznał stanowisko Wnioskodawcy za prawidłowe, powtarzając w uzasadnieniu przywołaną przez niego argumentację.

### Komentarz eksperta

Chociaż od momentu uchylenia art. 15e ustawy CIT minęło już sporo czasu, to wśród podatników nadal panuje niepewność dotycząca zasad uwzględniania w rachunku podatkowym nierozliczonych nadwyżek kosztów limitowanych z poprzednich lat podatkowych.

Uchylając przepis art. 15e ustawy CIT, ustawodawca musiał wziąć pod uwagę konieczność ochrony praw nabytych i zagwarantować podatnikom możliwość


rozliczenia nadwyżki kosztów limitowanych z lat ubiegłych. Uprawnienie takie zostało nadane w art. 60 ust. 1 Ustawy zmieniającej, jednak interpretacja ww. budziła wśród podatników wiele wątpliwości, w tym m.in. w zakresie konieczności kalkulacji „hipotetycznie” ustalonego limitu odliczeń na zasadach przewidzianych w nieobowiązującym już art. 15e, jak również kolejności rozliczenia w kolejnych latach kosztów objętych w przeszłości limitem, w przypadku, gdy do uwzględnienia w kolejnych okresach pozostały wydatki z więcej niż jednego roku podatkowego.

O ile jednak kwestia konieczności dalszego kalkulowania „hipotetycznego” limitu została w sposób jednoznaczny rozstrzygnięta przez Dyrektora KIS, to metodą aprobowaną dotychczas przez Dyrektora KIS w ramach wydawanych interpretacji indywidualnych była tzw. metoda FIFO (pierwsze przyszło, pierwsze wyszło) – tak m.in.

Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z dnia z 4 kwietnia 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.75.2023.1.MZA, interpretacji indywidualnej z dnia 5 września 2022 r., sygn. 0111-KDIB-2-1.4010.474.2022.1.ES czy interpretacji indywidualnej z dnia 9 stycznia 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.800.2022.1.DP. Tym samym, wobec braku szczegółowych zasad ustawowych regulujących kwestię kolejności rozpoznawania kosztów wyłączonych z kalkulacji w latach ubiegłych, analizowaną interpretację indywidualną, jak również zaprezentowane w niej stanowisko Dyrektora KIS, dające podatnikom swobodę w tej kwestii, należy ocenić pozytywnie.



**DOMINIKA MICHALSKA**  
DORADCA PODATKOWY



# WYBÓR ORZECZEŃ SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH ORAZ TSUE:

## SPIS TREŚCI

**Wyłączenie możliwości amortyzowania lokali mieszkalnych nie narusza praw nabytych podatników**, wyrok NSA z 13 lipca 2023 r., sygn. II FSK 119/23 8

**Kwestia utraty przez PGK statusu podatnika CIT w przypadku zawarcia transakcji z podmiotem powiązaniem niewchodzącym w skład PGK, na warunkach, które różnią się od warunków, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane**, wyrok NSA z 12 lipca 2023 r., sygn. II FSK 128/21 8

**Przesłanki opodatkowania podatkiem liniowym dochodów wspólnika niemieckiej spółki komandytowej w przypadku powstania zakładu budowlano-montażowego w Polsce**, wyrok NSA z 11 lipca 2023 r., sygn. II FSK 99/21 8

**Kwestia stosowania art. 28m ust. 3 w zw. z ust. 4 ustawy CIT odnośnie do wynagrodzenia wspólnika będącego prokurentem i odnośnie do samochodów wykorzystywanych do celów mieszanych przez wspólników, będących jednocześnie pracownikami spółki oraz pracowników spółki**, wyrok NSA z 11 lipca 2023 r., sygn. II FSK 93/23 9

**Przepisy podatkowe nie uzależniają skutków podatkowych od kwalifikacji danego aktywa finansowego na gruncie MSSF 9 czy MSR 39**, wyrok NSA z 6 lipca 2023 r., sygn. II FSK 81/21 9

**Kwestia zastosowania art. 30g ust. 1 ustawy PIT do budynków, w których świadczone są usługi hotelarskie, noclegowe lub krótkotrwałe zakwaterowanie**, wyrok NSA z 4 lipca 2023 r., sygn. II FSK 71/21 9

**Brak możliwości skorzystania z ulgi prorostowej na podstawie art. 18eb ustawy CIT przy zlecaniu produkcji podmiotowi zewnętrznemu**, wyrok WSA w Krakowie z 14 lipca 2023 r., sygn. I SA/KR 457/23 10

**Nieodliczony VAT w związku z udziałem w karuzeli podatkowej nie może być kosztem uzyskania przychodu**, wyrok WSA w Warszawie z 13 lipca 2023 r., sygn. III SA/WA 863/23 10

**Możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów dodatkowych wpłat uiszczanych przez bank na Fundusz Wsparcia Kredytobiorców**, wyrok WSA w Warszawie z 6 lipca 2023 r., sygn. III SA/WA 690/23 10

**Wyłączenie możliwości amortyzowania lokali mieszkalnych nie narusza praw nabytych podatników, wyrok NSA z 13 lipca 2023 r., sygn. II FSK 119/23**

Wyłączenie możliwości amortyzowania lokali mieszkalnych, poprzez zmianę art. 22c ustawy PIT, nie narusza praw nabytych podatników. Nie można bowiem przyjąć, że ustawodawca zagwarantował podatnikom przez określoną liczbę lat dokonywanie konkretnych rozliczeń. Podatnik musi zawsze liczyć się z tym, że zmiana warunków społecznych lub gospodarczych może wymagać nie tylko zmiany obowiązującego prawa, ale również niezwłocznego wprowadzenia w życie nowych regulacji prawnych. W przypadku nowelizacji art. 22c ustawy PIT okres *vacatio legis* był roczny, zatem przez rok podatnicy mogą korzystać ze starych zasad opodatkowania.

**Kwestia utraty przez PGK statusu podatnika CIT w przypadku zawarcia transakcji z podmiotem powiązanim niewchodzącym w skład PGK, na warunkach, które różnią się od warunków, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, wyrok NSA z 12 lipca 2023 r., sygn. II FSK 128/21**

Zgodnie z literalnym brzmieniem art. 1a ust. 2 pkt 3 lit. b ustawy CIT, jednym z warunków utrzymania statusu podatnika przez PGK jest niedokonywanie przez należące do niej spółki transakcji kontrolowanych ze spółkami powiązanymi, a nie należącymi do tej grupy, w wyniku ustalenia (narzucenia) warunków różniących się od warunków, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane. Należy podkreślić, iż szereg przepisów dotyczących PGK wprowadza określone warunki, które PGK musi wejściowo spełnić, a później te warunki muszą być kontynuowane przez czas obowiązywania istnienia PGK. PGK jest to podmiot wykreowany w sposób umowny, a zatem musi się liczyć z pewnymi warunkami do spełnienia. W konsekwencji, jeżeli w wyniku zawarcia transakcji dojdzie do ustalenia warunków różniących się między sobą od warunków, które ustaliły między sobą podmioty niepowiązane, to z dniem poprzedzającym dzień ustalenia tych warunków PGK traci status CIT. Kwestie te wynikają z wykładni literalnej art. 1a ust. 2 pkt 3 lit. b ustawy CIT. Na-

tomiast ustalenie cen transferowych odbywa się także w szczególnych warunkach, zgodnie z art. 11 ustawy CIT.

**Przesłanki opodatkowania podatkiem liniowym dochodów wspólnika niemieckiej spółki komandytowej w przypadku powstania zakładu budowlano-montażowego w Polsce, wyrok NSA z 11 lipca 2023 r., sygn. II FSK 99/21**

Nie ulega wątpliwości, że jeżeli niemiecka spółka komandytowa, która prowadziła w Polsce działalność od dnia 18 marca 2019 r. i od tego momentu wystawiała faktury sprzedażowe, to osiągała przychód. W związku z tym powinna była już w tym okresie, przy założeniu, że chce skorzystać z preferencyjnego opodatkowania na podstawie art. 30c ustawy PIT, podjąć działania mające na celu wyprzedzenie zdarzeń, które nastąpią, po to aby móc skorzystać z tej preferencji w postaci opodatkowania podatkiem liniowym. Przepisy o ukonstytuowaniu się zakładu na terytorium Polski są jasne - ukonstytuuje się on po upływie 12 miesięcy od wykonywania m.in. prac budowlanych - ale przychody są osiągnięte już od roku. Przepis art. 9a ust. 2 ustawy PIT wyraźnie mówi o osiągnięciu pierwszego przychodu z tego tytułu w tym roku. W związku z tym tego przepisu nie można interpretować w sposób rozszerzający i stwarzać w ten sposób preferencje dla określonej grupy podatników. Możliwość ta nie wynika ani z polsko-niemieckiej UPO, ani z jednoznacznie brzmienia art. 9a ust. 2 ustawy PIT. Z tych względów stanowisko, że skoro obowiązek podatkowy powstanie dopiero w marcu 2020 r., to podatnik może złożyć do dnia 20 kwietnia 2020 r. oświadczenie o wyborze formy opodatkowania podatkiem liniowym, jest nieuprawnione, dlatego że pierwszy przychód tego podatnika już był osiągnięty rok wcześniej, czyli w marcu 2019 r. W analizowanej sprawie wiadomo było, że jeżeli podatnik będzie działalność prowadzić przez 12 miesięcy, to cała jego działalność będzie wstecznie opodatkowana. Jeżeli będzie wstecznie opodatkowana, to podatnik jeżeli nie chciał korzystać z zasad ogólnych opodatkowania, to aby skorzystać z możliwości opodatkowania podatkiem liniowym, powinien spełnić warunek formalny, czyli złożyć oświadczenie o wyborze tej formy opodatkowania.



**Kwestia stosowania art. 28m ust. 3 w zw. z ust. 4 ustawy CIT odnośnie do wynagrodzenia wspólnika będącego prokurentem i odnośnie do samochodów wykorzystywanych do celów mieszanych przez wspólników, będących jednocześnie pracownikami spółki oraz pracowników spółki, wyrok NSA z 11 lipca 2023 r., sygn. II FSK 93/23**

W stanie prawnym obowiązującym w 2022 r. wykorzystywanie przez wspólników spółki samochodów osobowych spółki zarówno do celów służbowych, jak i osobistych bez prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu będzie ukrytym zyskiem i będzie podlegało opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek zgodnie z art. 28m ust. 4 pkt 2 lit. b ustawy CIT w wysokości 50% wydatków i odpisów amortyzacyjnych oraz odpisów z tytułu trwałej utraty wartości, związanych z użytkowaniem tych samochodów osobowych. Natomiast w sytuacji, gdy składniki majątku podatnika opodatkowanego ryczałtem z tytułu dochodów spółek wykorzystywane są w sposób mieszany przez inny podmiot, czyli przez pracowników - to wydatki i odpisy amortyzacyjne oraz odpisy z tytułu trwałej utraty wartości, związanych z użytkowaniem tych samochodów osobowych nie mogą zostać uznane za ukryte zyski i nie mogą być też uznane za wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą.

Analiza art. 28m ust. 3 i ust. 4 ustawy CIT prowadzi do konkluzji, że świadczenia wykonane z prawem do udziału w zysku, inne niż podzielony zysk, których beneficjentem jest wspólnik, które nie stanowią wynagrodzeń z tytułów określonych w art. 12 ust. 1 oraz art. 13 pkt 7, 8 i 9 ustawy PIT – stanowią w całości ukryty zysk. Bezsporne jest, że z wniosku o wydanie interpretacji wynika, iż wynagrodzenie prokurenta spółki, będącego jednocześnie wspólnikiem, nie stanowi wynagrodzenia z art. 12 ust. 1 ani art. 13 pkt 7, 8, 9 ustawy PIT. Skoro tak, to świadczenie to nie podlega wyłączeniu z kategorii ukrytego zysku uregulowanego w art. 28m ust. 4 ustawy CIT. Wobec tego znajduje tu zastosowanie zasada określona w art. 28m ust. 3 ustawy CIT.

**Przepisy podatkowe nie uzależniają skutków podatkowych od kwalifikacji danego aktywa finansowego na gruncie MSSF 9 czy MSR 39, wyrok NSA z 6 lipca 2023 r., sygn. II FSK 81/21**

Z powodu konieczności wprowadzenia MSSF 9 nie dochodzi do żadnego rzeczywistego zdarzenia gospodarczego, a jedynie do zmia-

ny traktowania rachunkowego w związku ze zmianami standardów rachunkowości i sama taka sytuacja (zmiana otoczenia regulacyjnego) nie powinna powodować dodatkowych obciążeń podatkowych dla banku. Jednostki redakcyjne art. 12 ustawy z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne wskazują na obowiązek dokonania przez bank porównania kwot odpisów aktualizacyjnych utworzonych na należności zgodnie z MSR 39 i zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów zgodnie z przepisami ustawy CIT obowiązującymi do dnia 31 grudnia 2017 r. z kwotami odpisów na straty kredytowe utworzonymi na te należności zgodnie z MSSF 9, które stanowią koszt uzyskania przychodu zgodnie z unormowaniami obowiązującymi od dnia 1 stycznia 2018 r. Zatem, jeżeli bank zgodnie z przyjętymi przez siebie zasadami rachunkowymi utworzył do końca 2017 na danej należności odpis aktualizacyjny, który po dniu 1 stycznia 2018 r. będzie mógł być zaliczony do kosztów podatkowych jak odpis na straty, to po uprawdopodobnieniu nieściągalności należności, odpis ten wynika z nowych już zasad i będzie stanowić koszt podatkowy, a zmniejszenie tego odpisu będzie odpowiednio rzutować na przychód podatkowy. Dlatego też ta analiza dotycząca przyjęcia standardów rachunkowości w innej regulacji, związanej z unijnymi wskazaniem, powinna być neutralna podatkowo.

**Kwestia zastosowania art. 30g ust. 1 ustawy PIT do budynków, w których świadczone są usługi hotelarskie, noclegowe lub krótkoterwałe zakwaterowanie, wyrok NSA z 4 lipca 2023 r., sygn. II FSK 71/21**

Z pewnością umowa usług hotelarskich sformułowana w ustawie o usługach hotelarskich oraz usługach pilotów wycieczek i przewodników turystycznych zawiera pewne elementy najmu, ale ustawodawca kreując nową podstawę zobowiązania podatkowego nie może być ogólnikowy, musi być precyzyjny. Jeżeli dana umowa jest umową nazwaną, to w zasadzie, żeby objąć ją dyspozycją art. 30g ustawy PIT powinna zostać wskazana w tym przepisie jako ta umowa do której przepis ten ma zastosowanie. Umowa hotelarska nie jest umową niedookreśloną. W związku z czym nie można podzielić poglądu, że jest to umowa podobna do umów określonych w art. 30g ust. 1 pkt 3 ustawy PIT.

**Brak możliwości skorzystania z ulgi prozwrostowej na podstawie art. 18eb ustawy CIT przy zleceniu produkcji podmiotowi zewnętrznemu, wyrok WSA w Krakowie z 14 lipca 2023 r., sygn. I SA/KR 457/23**

Z tzw. ulgi na ekspansję, o której mowa w przepisach art. 18eb ustawy CIT, mogą skorzystać podatnicy, którzy wytworzyli produkty w ramach swojej działalności gospodarczej. Zgodnie bowiem z art. 18eb ust. 2 ustawy CIT przez „produkty” rozumie się rzeczy wytworzone przez podatnika. W analizowanej sprawie spółka nie wytwarza produktu, lecz dokonuje sprzedaży gotowego produktu pod własną nazwą lub znakiem towarowym. A zatem, nie będzie miała możliwości skorzystania z tzw. ulgi prozwrostowej na podstawie art. 18eb ust. 1-10 ustawy CIT, gdyż produktów kosmetycznych sprzedawanych przez spółkę pod własną marką nie można uznać za produkty wytworzone przez spółkę.

**Nieodliczony VAT w związku z udziałem w karuzeli podatkowej nie może być kosztem uzyskania przychodu, wyrok WSA w Warszawie z 13 lipca 2023 r., sygn. III SA/WA 863/23**

W przypadku gdy mamy do czynienia z udziałem danego podmiotu w karuzeli VAT w związku z niedochowaniem przez niego należytej staranności, nieodliczony podatek VAT nie może stanowić kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 15 ust. 1 ustawy CIT. Uznanie podobnych wydatków za koszty uzyskania przychodów może mieć miejsce tylko

wtedy, gdy wynikają one z udokumentowanych rzeczywistych zdarzeń gospodarczych. Nie można przyjąć, że w sytuacji, kiedy mamy do czynienia z nadużyciem w wypełnieniu obowiązków ustawowych można uznać nieodliczony VAT jako koszt uzyskania przychodów.

**Możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów dodatkowych wpłat uiszczanych przez bank na Fundusz Wsparcia Kredytobiorców, wyrok WSA w Warszawie z 6 lipca 2023 r., sygn. III SA/WA 690/23**

Biorąc pod uwagę literalną i systemową wykładnię przepisu art. 16 ust. 1 pkt 76 ustawy CIT, należy uznać, iż wyłączenie z kosztów uzyskania przychodów jakie znajduje się w ww. przepisie nie ma zastosowania do dodatkowych wpłat dokonywanych przez bank na podstawie art. 89 ust. 1 ustawy o finansowaniu społecznościowym dla przedsięwzięć gospodarczych i pomocy kredytobiorcom, gdyż takie wyłączenie może mieć zastosowanie jedynie do wpłat kwartalnych, do których wpłaty dokonywane na podstawie ww. ustawy o finansowaniu nie powinny być zaliczane. Organ nie mógł zatem zająć takiego stanowiska, że poprzez być może wyraźną analogię opłaty podstawowej i opłaty dodatkowej - również i opłata dodatkowa nie może być zaliczona do kosztów uzyskania przychodu. Taka ocena jest wynikiem funkcjonującego na gruncie prawa podatkowego przekonania, że wszędzie tam gdzie mowa jest o wyłączeniach, tak jak w art. 16 ust. 1 ustawy CIT, który statuuje wyłączenia z katalogu kosztów uzyskania przychodów, wykładnia ta nie może odbywać się w sposób rozszerzający z krzywdą dla podatnika.

# WYBÓR INTERPRETACJI PODATKOWYCH

## SPIS TREŚCI

<b>Kwestia uznania uzgodnień zawartych w umowach z kontrahentami za spełniające przesłanki art. 29a ust. 13 ustawy VAT</b> , interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 7 lipca 2023 r., sygn. 0114-KDIP1-1.4012.258.2023.1.AWY	13
<b>Ustalenie podstawy opodatkowania VAT dla świadczonych usług logistycznych stanowiących świadczenie kompleksowe</b> , interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 6 lipca 2023 r., sygn. 0112-KDIL1-1.4012.154.2023.3.HW	13
<b>Usługi obejmujące roboty budowlane w zakresie kształtowania terenu, roboty ziemne, prace instalacyjne oraz usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni jako świadczenie kompleksowe opodatkowane podstawową stawką VAT</b> , interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 5 lipca 2023 r., sygn. 0114-KDIP4-2.4012.241.2023.1.WH	14
<b>Wpłata przez spółkę przekształconą zysków powstałych w ramach jednoosobowej działalności prowadzonej przez udziałowca przed przekształceniem, nie podlega opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek</b> , interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 4 lipca 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.184.2023.2.AN	15
<b>Kwestia wliczenia napiwków otrzymywanych na podstawie umowy z restauracją do podstawy opodatkowania VAT usług kelnerskich</b> , interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 30 czerwca 2023 r., sygn. 0114-KDIP1-3.4012.178.2023.2.MPA.RR	15
<b>Wpłata zysków wypracowanych przez JDG i opodatkowanych uprzednio przez przedsiębiorcę jako właściciela JDG, dokonana już po przekształceniu JDG w spółkę z o.o. nie stanowi ukrytego zysku w rozumieniu art. 28m ust. 3 ustawy CIT</b> , interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 30 czerwca 2023 r., sygn. 0114-KDIP2-1.4010.214.2023.1.MW	16
<b>Kwestia oceny czy zaliczka (rekompensata) z tytułu ograniczenia cen energii elektrycznej podlega opodatkowaniu VAT</b> , interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 29 czerwca 2023 r., sygn. 0112-KDIL3.4012.269.2023.2.EW	17
<b>Kwestia zastosowania stawki VAT w wysokości 0% dla świadczonych usług spedycyjnych</b> , interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 29 czerwca 2023 r., sygn. 0114-KDIP1-2.4012.155.2023.2.JO	18

# WYBÓR INTERPRETACJI PODATKOWYCH

## SPIS TREŚCI

<b>Ustalenie, czy wydatki na prace adaptacyjne wtórne oraz pierwotne, kontrybucję na fit-out, stanowią koszty uzyskania przychodów inne niż bezpośrednio związane z przychodami, zgodnie z art. 15 ust. 4d ustawy CIT, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 29 czerwca 2023 r., sygn. 0114-KDIP2-1.4010.272.2023.1.MR1</b>	19
<b>Kwalifikacja na gruncie ustawy CIT wydatków poniesionych na nabycie uprawnień do emisji przeznaczonych do umorzenia, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 27 czerwca 2023 r., sygn. 0114-KDIP2-1.4010.275.2023.1.KW</b>	19
<b>Kwestia spełnienia przez spółkę warunku z art. 145e ust. 1 pkt 1 ustawy VAT, warunkującego m.in. opodatkowanie VAT dostaw mediów na zasadach mechanizmu odwrotnego obciążenia, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 27 czerwca 2023 r., sygn. 0113-KDIPT1-1.4012.226.2023.2.RG</b>	20
<b>Wydatki i odpisy amortyzacyjne (stanowiące ukryte zyski), opodatkowane przez spółkę na podstawie art. 28m ust. 1 pkt 2 ustawy CIT, nie stanowią przychodu, o którym mowa w art. 11 ustawy PIT u wspólnika, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 27 czerwca 2023 r., sygn. 0113-KDIPT2-3.4011.330.2023.1.SJ</b>	20

**Kwestia uznania uzgodnień zawartych w umowach z kontrahentami za spełniające przesłanki art. 29a ust. 13 ustawy VAT, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 7 lipca 2023 r., sygn. 0114-KDIP1-1.4012.258.2023.1.AWY**

Uregulowanie zawarte w art. 29a ust. 13 ustawy VAT umożliwia podatnikowi dokonanie obniżenia podstawy opodatkowania już w momencie wystawienia faktury korygującej pod warunkiem, że z posiadanej przez niego dokumentacji wynika, że uzgodnił z nabywcą towaru lub usługobiorcą warunki obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług, określone w fakturze korygującej i faktura korygująca jest zgodna z posiadaną dokumentacją. W przypadku gdy podatnik nie posiada dokumentacji w okresie, w którym wystawił fakturę korygującą, obniżenia podstawy opodatkowania dokonuje za ten okres rozliczeniowy, w którym dokumentację tę uzyskał. Zatem przy wystawieniu faktury korygującej istotne są faktyczne ustalenia między kontrahentami, a nie tylko samo wystawienie faktury. Zasadnicze znaczenie dla obniżenia podstawy opodatkowania ma dokumentacja potwierdzająca, że obie strony transakcji znają i akceptują nowe, zmienione warunki transakcji. Ustawodawca nie sprecyzował katalogu dokumentów, które potwierdzałyby uzgodnienie nowych warunków transakcji, żaden przepis nie określa specjalnej formy wymaganych dokumentów. Wobec tego dokumentacja może być prowadzona w dowolnej formie. Uzgodnienie transakcji powinno wynikać w szczególności z warunków handlowych i przyjętych zwyczajów we współpracy między kontrahentami. W tej sprawie, umowy zawierane z kontrahentami będą regulować warunki obniżenia podstawy opodatkowania dla świadczonych przez spółkę usług. Po zaistnieniu okoliczności objętych uzgodnieniem w treści umowy, spółka będzie uprawniona do dokonywania korekt, bez konieczności dodatkowego uzgodnienia treści korekty z danym kontrahentem. Należy zatem uznać, że postanowienia zawarte w treści umów z kontrahentami potwierdzają uzgodnienie z kontrahentami warunków obniżenia podstawy opodatkowania dla świadczonych

usług określonych w fakturze korygującej. Wystawienie faktury korygującej jest konsekwencją uprzednich udokumentowanych w umowie uzgodnień pomiędzy stronami. Podsumowując, w analizowanej sprawie umowy zawierane z kontrahentami będą zawierać uzgodnienia regulujące warunki obniżenia podstawy opodatkowania świadczonych usług, zatem należy uznać, że stanowiąc będą dokumentacją, o której mowa w art. 29a ust. 13 ustawy VAT. Posiadanie tej dokumentacji uprawnia spółkę do obniżenia podstawy opodatkowania w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca, przy założeniu spełnienia warunków uzgodnienia przed jej wystawieniem.

**Ustalenie podstawy opodatkowania VAT dla świadczonych usług logistycznych stanowiących świadczenie kompleksowe, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 6 lipca 2023 r., sygn. 0112-KDIL1-1.4012.154.2023.3.HW**

W ramach planowanego przez wnioskodawcę świadczenia złożonego stanowiącego kompleksową usługę logistyczną będzie mieć miejsce jedna podstawa opodatkowania VAT. Elementem tej podstawy opodatkowania będą koszty ponoszone przez wnioskodawcę we własnym imieniu, którymi wnioskodawca będzie obciążać zleceniodawcę wraz z ustaloną kwotą marży, które wnioskodawca będzie otrzymywał w związku ze świadczeniem ww. usługi. Tym samym podstawę opodatkowania będzie stanowić wszystko co stanowi zapłatę, którą wnioskodawca otrzyma w związku ze świadczeniem ww. usługi logistycznej (w skład której będzie wchodzić szereg elementów), pomniejszone o należny podatek VAT, zgodnie z art. 29a ust. 1 w zw. z art. 29a ust. 6 pkt 1 ustawy VAT. Podsumowując należy wskazać, że podstawę opodatkowania, w przypadku świadczenia usług logistycznych wskazanych w opisie sprawy, będzie stanowić jedna kwota zawierająca w sobie równość usługi głównej i usług pomocniczych (wskazanych w opisie sprawy) wraz z naliczoną marżą, tj. wszystko co będzie stanowić zapłatę, pomniejszona o należny podatek VAT, stosownie do treści art. 29a ust. 1 ustawy VAT.

**Usługi obejmujące roboty budowlane w zakresie kształtowania terenu, roboty ziemne, prace instalacyjne oraz usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni jako świadczenie kompleksowe opodatkowane podstawową stawką VAT, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 5 lipca 2023 r., sygn. 0114-KDIP4-2.4012.241.2023.1.WH**

Wykonywane przez wnioskodawcę czynności, realizowane w ramach inwestycji były ze sobą tak ściśle powiązane, że obiektywnie tworzyły w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter. Powyższe wynikało z faktu, że poszczególne wykonywane na rzecz gminy czynności, tzn. roboty budowlane w zakresie kształtowania terenu, roboty ziemne, prace instalacyjne oraz usługi związane wyłącznie z zagospodarowaniem terenów zieleni i niebędące jednocześnie robotami budowlanymi prowadziły w efekcie do realizacji określonego celu jakim było przywrócenie terenowi objętemu inwestycją wartości użytkowych. Usługi składające się na przedmiot umowy nie stanowiły dla zamawiającego celu samego w sobie, lecz stanowiły zwartą całość funkcjonalną w wyniku, której doszło do przywrócenia terenowi objętemu inwestycją wartości użytkowych i przyrodniczych. Ponadto jak wynika z okoliczności sprawy w rozliczeniach pomiędzy wnioskodawcą a gminą przyjęto jednolitą opłatę za całą usługę. Zatem realizacja świadczenia wykonanego przez wnioskodawcę na rzecz gminy w związku z realizowaną inwestycją wymagała podjęcia czynności, które nie stanowiły celu samego

w sobie i nie stanowiły odrębnych świadczeń podlegających odrębnym stawkom podatkowym, lecz były środkami służącymi każdorazowo do wykonania ww. kompleksowego świadczenia. W związku z tym należy stwierdzić, że w tym konkretnym przypadku mamy do czynienia ze świadczeniem kompleksowym.

Zamawiający zainteresowany był odbiorem zadania jako całości, a nie każdej z poszczególnych usług odrębnie. Celem wykonanych prac było powstanie skweru. W PKOB – ogrody i parki publiczne, skwery, ogrody botaniczne mieszczą się w grupowaniu PKOB – „Budowle sportowe i rekreacyjne pozostałe”. Oznacza to, że po wykonaniu opisanych we wniosku czynności powstał obiekt budowlany jakim jest – skwer. Wobec tego, z uwagi na charakter i efekt końcowy wykonanych przez wnioskodawcę czynności w analizowanej sprawie dominujące znaczenie mają usługi budowlane, natomiast czynności związane z zagospodarowaniem terenów zieleni w ramach realizowanego zadania stanowią czynności pomocnicze. Całe świadczenie kompleksowe podlega opodatkowaniu z zastosowaniem stawki VAT właściwej dla usługi budowlanej. Dla usługi tej nie została przewidziana obniżona stawka VAT. W konsekwencji, usługi obejmujące roboty budowlane w zakresie kształtowania terenu, roboty ziemne, prace instalacyjne oraz usługi związane z zagospodarowaniem terenów zieleni stanowiły dla celów VAT jedno świadczenie kompleksowe (złożone), które powinno być opodatkowane jedną stawką VAT w wysokości 23%.

**Wypłata przez spółkę przekształconą zysków powstałych w ramach jednoosobowej działalności prowadzonej przez udziałowca przed przekształceniem, nie podlega opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 4 lipca 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.184.2023.2.AN**

Wypłata przez spółkę przekształconą zysków powstałych w ramach jednoosobowej działalności prowadzonej przez udziałowca przed przekształceniem, nie będzie spełniała przesłanek do uznania za którąkolwiek z kategorii dochodów podlegających opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek. Wypłata zysku netto wypracowanego w okresie przed opodatkowaniem ryczałtem w części, w jakiej zysk ten został uchwałą o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto przeznaczony do wypłaty udziałowcom, akcjonariuszom albo wspólnikom lub na pokrycie strat powstałych w okresie poprzedzającym okres opodatkowania ryczałtem, nie skutkuje obowiązkiem zapłaty ryczałtu. Kluczowa w tej kwestii jest treść art. 28m ust. 1 pkt 1 ustawy CIT, zgodnie z którym opodatkowaniu ryczałtem podlega dochód odpowiadający wysokości zysku netto wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałtem. Nie sposób również uznać, że wypłata zysku netto wypracowanego w okresie przed opodatkowaniem ryczałtem w części, w jakiej zysk ten został uchwałą o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto przeznaczony do wypłaty udziałowcom, akcjonariuszom albo wspólnikom lub na pokrycie strat powstałych w okresie poprzedzającym okres opodatkowania ryczałtem stanowi dochód z tytułu ukrytych zysków, o którym mowa w art. 28m ust. 1 pkt 2 ustawy CIT. Przeznaczenie zysku netto na podstawie uchwały o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto do wypłaty udziałowcom, akcjonariuszom albo wspólnikom lub na pokrycie strat, jest formą podziału zysku. W konsekwencji, taka dystrybucja zysku nie może być uznana za zdarzenie generujące dochód z tytułu ukrytych zysków, ze względu na brak spełnienia przesłanek określonych w art. 28m ust. 3 ustawy CIT. Przedmiotowej dystrybucji zysku nie sposób również zakwalifikować do przedmiotów opodatkowania określonych w art. 28m ust. 1 pkt 3-6 ustawy CIT. Mając na uwadze powyższe, jeżeli spółka przekształcona będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych w formie ryczałtu od dochodów spółek, wypłata na rzecz udziałowca zysków z działalności osiągniętych przez niego w ramach jednoosobowej działalności gospodarczej nie będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych.

**Kwestia wliczenia napiwków otrzymywanych na podstawie umowy z restauracją do podstawy opodatkowania VAT usług kelnerskich, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 30 czerwca 2023 r., sygn. 0114-KDIP1-3.4012.178.2023.2.MPA.RR**

Z orzecznictwa TSUE wynika, że przesłanką uznania danego zdarzenia za opodatkowane VAT świadczenie usługi za wynagrodzeniem jest istnienie stosunku prawnego pomiędzy świadczącym usługę i jej beneficjentem, z którego wynika świadczenie wzajemne, w postaci wynagrodzenia płatnego przez beneficjenta usługi na rzecz usługodawcy. W sprawie będącej przedmiotem wniosku spełnione zostały powyższe warunki. Spółka zawarła bowiem umowę współpracy z restauracją na świadczenie usług kelnerskich. W umowie tej z góry ustalono, że kwota napiwków, stanowiąca 10% kwoty zamówień ma trafiać do spółki. Kwota ta nie jest kwotą wpłacaną dobrowolnie, stanowi bowiem 10% wartości rachunku restauracji, a przekazanie jej przez restaurację na rzecz spółki, wynika wprost z zawartej umowy współpracy. Tym samym należne spółce wynagrodzenie za świadczone usługi kelnerskie jest powiększone o kwoty napiwków, których wysokość jest uzależniona od złożonych zamówień w restauracji. Zatem w okolicznościach niniejszej sprawy kwota, którą spółka określa jako „napiwek” jest elementem należnego jej wynagrodzenia za wykonywanie usług kelnerskich. Zgodnie bowiem z art. 29a ust. 1 ustawy VAT podstawą opodatkowania jest wszystko co stanowi zapłatę otrzymaną za wykonaną usługę, pomniejszoną o podatek VAT, w tym przypadku usługę kelnerską. Pomiedzy otrzymaną kwotą od restauracji (napiwki), która jest spółce należna oprócz wynagrodzenia wynikającego z zawartej umowy a usługami świadczonymi przez spółkę na rzecz restauracji, tj. usługami kelnerskimi istnieje bezpośredni związek o charakterze przyczynowo-skutkowym. Zatem kwota otrzymanych napiwków stanowi rzeczywiste dodatkowe wynagrodzenie za usługi świadczone w ramach zawartego stosunku prawnego. Kwota napiwków, którą spółka otrzymuje, należna jest za świadczenie usług obsługi kelnerskiej, którą spółka wykonuje w związku z zawartą umową współpracy. Tym samym, przekazywana spółce kwota napiwków stanowi element wynagrodzenia jaki spółka otrzymuje od restauracji w zamian za świadczenie usług kelnerskich, które w myśl art. 8 ust. 1 ustawy VAT podlegają opodatkowaniu, zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy VAT. Podsumowując, należne spółce wynagrodzenie wraz z kwotą otrzymywanych napiwków stanowi wynagrodzenie z tytułu świadczenia usług kelnerskich, które podlegają opodatkowaniu VAT, zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy VAT. Tym samym napiwki te powinny być wliczone do obrotu sprzedaży, o którym mowa w art. 29a ustawy VAT.

**Wypłata zysków wypracowanych przez JDG i opodatkowanych uprzednio przez przedsiębiorcę jako właściciela JDG, dokonana już po przekształceniu JDG w spółkę z o.o. nie stanowi ukrytego zysku w rozumieniu art. 28m ust. 3 ustawy CIT, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 30 czerwca 2023 r., sygn. 0114-KDIP2-1.4010.214.2023.1.MW**

Wypłata zysków wypracowanych przez jednoosobową działalność gospodarczą (JDG), dokonana już po przekształceniu JDG w spółkę z o.o., nie będzie spełniała przesłanek do uznania za którąkolwiek z kategorii dochodów podlegających opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek. W szczególności zyski z działalności spółki przekształcanej nie będą zyskiem netto wypracowanym w okresie opodatkowania ryczałtem. Ostateczna decyzja o wypłacie zysku i wysokości zysku do wypłaty wypracowana w ramach JDG w okresie od 2021 r. do dnia przekształcenia wyrażona zostanie w zarządzeniu podjętym przez wnioskodawcę (jako kierownika jednostki w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 6 ustawy o rachunkowości) przed dniem złożenia oświadczenia o przekształceniu. Wysokość zysku do wypłaty nie doprowadzi do sytuacji, w której wartość przekształcanego przedsiębiorstwa będzie niższa niż określona w planie przekształcenia wartość kapitału zakładowego.

Wnioskodawca dokona prezentacji opisanego wyżej zdarzenia w bilansie po stronie pasywów jako zobowiązania długoterminowe z tytułu rozliczeń z właścicielem. Natomiast ta sama pozycja bilansowa zostanie ujawniona w księgach rachunkowych spółki przekształconej (powstałej z przekształcenia wnioskodawcy), a także w bilansie jej otwarcia (który będzie sporządzony na dzień powstania spółki) jako zobowiązanie wobec wspólnika (znajdzie się więc na rozrachunkach ze wspólnikami). Mając na uwadze powyższe, jeżeli spółka przekształcona będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych w formie ryczałtu od dochodów spółek, wypłata zysków wypracowanych przez JDG przez spółkę przekształconą nie będzie podlegała opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek. Zatem, wypłata przez spółkę z o.o. będącej podatnikiem ryczałtu od dochodu spółek zysków wypracowanych w okresie poprzedzającym wybór tej formy opodatkowania nie podlega opodatkowaniu ryczałtem, o ile podatnik jest w stanie udokumentować ponad wszelką wątpliwość z jakiego okresu pochodzą wypłacane zyski. Ponadto należy wskazać, że kwestia opodatkowania ryczałtem dochodów uzyskiwanych przez podatnika (spółkę) jest niezależna od opodatkowania dochodów (przychodów) uzyskiwanych przez wspólnika tego podatnika (spółki) na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych.



**Kwestia oceny czy zaliczka (rekompensata) z tytułu ograniczenia cen energii elektrycznej podlega opodatkowaniu VAT, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 29 czerwca 2023 r., sygn. 0112-KDIL3.4012.269.2023.2.EW**

W rozpatrywanej sprawie mamy do czynienia z sytuacją, w której wystąpią skonkretyzowane świadczenia w zamian za określone wynagrodzenie. Przekazywana spółce (jako przedsiębiorcy dokonującego obrotu energią) zaliczka (rekompensata), o której mowa w art. 8 ust. 1 ustawy o środkach nadzwyczajnych mających na celu ograniczenie wysokości cen energii elektrycznej oraz wsparciu niektórych odbiorców w 2023 r., stanowi dotację, która ma bezpośredni wpływ na cenę energii elektrycznej. W odniesieniu do przedstawionego zagadnienia, należy zauważyć, że ze sposobu wyliczenia przewidzianej w art. 8 ww. ustawy rekompensaty dla podmiotów uprawnionych (do których należy spółka) wynika, że są one związane z konkretnym świadczeniem (dostawa energii elektrycznej dla określonych odbiorców uprawnionych) i mają bezpośredni wpływ na cenę realizowanych dostaw (mają na celu zniwelowanie skutków wzrastającej ceny energii elektrycznej i dostarczania energii elektrycznej poniżej stawek wolnorynkowych). Z przepisu powyższego wynika bowiem, że rekompensata przysługuje w kwocie stanowiącej iloczyn energii elektrycznej zużytej w danym miesiącu i różnicy między ceną odniesienia, o której mowa w ust. 3, a ceną maksymalną, dla każdego punktu poboru energii. Należy zatem uznać, że wypłacona spółce zaliczka (rekompensata) stanowi element ceny, który niewątpliwie determinuje cenę energii elektrycznej dla od-

biorców uprawnionych. Gdyby nie wystąpiło dofinansowanie do ceny energii elektrycznej w postaci rekompensaty, podmioty nabywające energię byłyby zmuszone zapłacić wyższą cenę za nią. Wobec tego otrzymana przez spółkę zaliczka (rekompensata) – będzie stanowić dotację do ceny dostarczanej energii elektrycznej. Zatem, otrzymywana zaliczka (rekompensata) w istocie w sposób zindywidualizowany i policzalny związana jest z wartością danego świadczenia, a więc jego ceną, bowiem możliwe jest zidentyfikowanie ekonomicznej i bezpośredniej zależności pomiędzy wypłaconą rekompensatą, a ostateczną wartością (ceną) sprzedanej energii elektrycznej. W związku z powyższym przedmiotowe zaliczki (rekompensaty) są elementem podstawy opodatkowania VAT realizowanych dostaw energii elektrycznej dla określonych odbiorców. W oparciu o analizę orzecznictwa TSUE – przedmiotowa zaliczka (rekompensata) ma charakter dopłaty do ceny, jest związana z konkretnym świadczeniem, tym samym jest elementem podstawy opodatkowania i podlega opodatkowaniu VAT na zasadach ogólnych. Mając zatem na względzie autonomię prawa podatkowego, jak również ścisłą harmonizację na poziomie UE przepisów dotyczących VAT nie sposób przyjąć odmiennej oceny przedmiotowej sprawy. Zatem, należy stwierdzić, że zaliczka (rekompensata) z tytułu ograniczenia cen energii elektrycznej – dostarczania energii elektrycznej poniżej stawek wolnorynkowych, jest dotacją bezpośrednio wpływającą na ich wartość jako wynagrodzenie od podmiotu trzeciego za dostawę towaru i stanowi podstawę opodatkowania, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy VAT, a tym samym podlega opodatkowaniu VAT, zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy VAT.

**Kwestia zastosowania stawki VAT w wysokości 0% dla świadczonych usług spedycyjnych, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 29 czerwca 2023 r., sygn. 0114-KDIP1-2.4012.155.2023.2.JO**

Istotą świadczenia dla klientów spółki jest zorganizowanie transportu towarów, które stanowi główne świadczenie. Zatem czynności jakie pojawiają się przy spedycji związanej z transportem towarów, które obejmują m.in. organizację importu towarów; dopasowanie odpowiedniego środka transportu; monitorowanie przebiegu transportu; przygotowywanie odpowiedniej dokumentacji; załadunek, rozładunek, składowanie towarów; ubezpieczenie towarów (cargo); pakowanie, ważenie towaru, zgłoszenie fumigacji, zlecenie nadzoru nad wybranymi przeładunkami; przygotowanie dokumentacji związanej, z odprawą celną i reprezentowanie klientów przed UC (dokonywanie zgłoszeń celnych oraz zgłoszeń do inspektoratów: (...)); prowadzenie ewidencji przesyłek zgodnie z wymogami klientów; prowadzenie spraw reklamacyjnych stanowi jedną transakcję o charakterze kompleksowym. Spółka bowiem wykonuje na rzecz klientów szereg czynności, których nadrzędnym celem jest transport towarów. Jednocześnie spedycja obejmuje szerszy zakres czynności niż transport. Spedycja może obejmować odebranie towaru od nadawcy, dostarczenie do miejsca formowania przesyłki, załadunek, przewóz, wyładunek, dostarczenie do ostatecznego odbiorcy, załatwienie wszelkich formalności i wypełnienie dokumentacji. Z kolei transport to, co do zasady, umowa o przewóz. Tym samym przedmiotem świadczenia ze strony spółki jest kompleksowa usługa spedycyjna, która obejmują m.in. transport, w tym zała-

dunek towaru, przeładunek towaru a także czynności związane z odprawą celną towarów. W konsekwencji świadczona przez spółkę usługa spedycji związana z transportem towarów: i) spoza terytorium UE do miejsca przeznaczenia na terytorium Polski, ii) z terytorium Polski do miejsca przeznaczenia poza terytorium UE, iii) przewożonych przez terytorium Polski, przy czym transport tych towarów rozpoczyna się lub kończy się poza terytorium UE - stanowi usługę transportu międzynarodowego w rozumieniu art. 83 ust. 3 pkt 3 ustawy VAT. Spółka każdorazowo jest w posiadaniu dokumentacji potwierdzającej, że miejsce nadania lub przeznaczenia towarów znajduje się poza terytorium UE, takie jak listy przewozowe lub spedytorskie (kolejowy, lotniczy, samochodowy, konosament morski, konosament żeglugi śródlądowej), stosowane wyłącznie w komunikacji międzynarodowej. Natomiast w zakresie towarów importowanych, spółka każdorazowo posiada dokument potwierdzony przez urząd celno-skarbowy, z którego jednoznacznie wynika fakt wliczenia wartości usługi do podstawy opodatkowania z tytułu importu towarów, zgodnie z art. 83 ust. 5 pkt 2 ustawy VAT. Powyższe oznacza, że świadcząc usługę spedycji, spółka jest w posiadaniu dokumentów wskazanych w art. 83 ust. 5 pkt 1 i 2 ustawy VAT, potwierdzających wykonanie usługi transportu międzynarodowego. A zatem, świadczona przez spółkę usługa spedycji związana z transportem towarów: i) spoza terytorium UE do miejsca przeznaczenia na terytorium Polski, ii) z terytorium Polski do miejsca przeznaczenia poza terytorium UE, iii) przewożonych przez terytorium Polski, przy czym transport tych towarów rozpoczyna się lub kończy się poza terytorium UE, podlega opodatkowaniu stawką VAT w wysokości 0%.

**Ustalenie, czy wydatki na prace adaptacyjne wtórne oraz pierwotne, kontrybucję na fit-out, stanowią koszty uzyskania przychodów inne niż bezpośrednio związane z przychodami, zgodnie z art. 15 ust. 4d ustawy CIT, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 29 czerwca 2023 r., sygn. 0114-KDIP2-1.4010.272.2023.1.MR1**

Wydatki na kontrybucję na fit-out wtórne w modelu 1 przekazane najemcy na przeprowadzenie prac fit-out wtórnych na zasadach opisanych w modelu 1 nie zwiększają wartości początkowej budynku (tj. nie powinny zostać uwzględnione w wartości początkowej środka trwałego) i tym samym powinny zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów innych niż koszty bezpośrednio związane z przychodami (tzw. kosztów pośrednich). Wydatki spółki na kontrybucję na fit-out ponoszone w celu pozyskania najemców do zawarcia umowy najmu, które nie będą zwiększać wartości użytkowej budynków, powinny zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów innych niż koszty bezpośrednio związane z przychodami (tzw. kosztów pośrednich), ponieważ nie mogą zostać przypisane w sposób bezpośredni do uzyskiwanych przez spółkę przychodów z tytułu najmu lokalu, osiągniętych w danym okresie. Nie sposób powiązać wydatków na prace fit-out wtórne z uzyskiwaniem konkretnego przychodu, są one bowiem związane z możliwością zawarcia umowy najmu. Zatem koszty te, jako koszty pośrednie powinny zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 15 ust. 4d w zw. z art. 15 ust. 4e ustawy CIT w dacie ich poniesienia tj. jednorazowo na dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych na podstawie otrzymanej faktury od najemcy.

Wydatki spółki na kontrybucję na fit-out przekazane najemcy na przeprowadzenie prac fit-out pierwotnych nie będą zwiększać wartości początkowej inwestycji niezależnie od momentu poniesienia. Podobnie wydatki spółki na prace fit-out, które nie zwiększają wartości początkowej budynku powinny być zaliczone do kosztów pośrednich. Celem poniesienia wydatków poniesionych na fit-out pierwotnych na zasadach opisanych w Modelu 2 i 3 przez spółkę jest zachęcenie danego najemcy (potencjalne-

go najemcy) do zawarcia negocjowanej umowy najmu oraz stworzenie korzystnych warunków do rozpoczęcia współpracy z tym najemcą. Poniesienie ww. wydatków jest racjonalne i znajduje gospodarcze uzasadnienie, gdyż standardem oferowanym przez wynajmujących jest przystosowanie lokalu do potrzeb konkretnego najemcy na koszt wynajmującego, bądź też partycypowanie przez wynajmujących w kosztach prac fit-out. Koszty te należy uznać za poniesione w celu uzyskania przychodów w tym, zachowania oraz zabezpieczenia źródła przychodów. Nie sposób przy tym powiązać wydatków poniesionych na fit-out pierwotnych na zasadach opisanych w Modelu 2 i 3 z uzyskiwaniem konkretnego przychodu z najmu powierzchni lokalu. Zatem koszty te, jako koszty pośrednie powinny zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 15 ust. 4d zw. z art. 15 ust. 4e ustawy CIT w dacie ich poniesienia tj. jednorazowo na dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych.

**Kwalifikacja na gruncie ustawy CIT wydatków poniesionych na nabycie uprawnień do emisji przeznaczonych do umorzenia, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 27 czerwca 2023 r., sygn. 0114-KDIP2-1.4010.275.2023.1.KW**

Wydatki poniesione na nabycie uprawnień do emisji przeznaczonych do umorzenia, związane są w sposób bezpośredni z przychodami spółki uzyskiwanymi z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej. Wobec tego, wydatki te stanowią bezpośrednie koszty uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15 ust. 4 ustawy CIT. Oznacza to, że w opisywanej sprawie spółka dla celów podatkowych powinna rozpoznawać koszty zakupu uprawnień do emisji, co do zasady w roku podatkowym w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody. Wyjątek od tej zasady stanowią koszty poniesione po dniu określonym w art. 15 ust. 4b ustawy CIT, tj. po dniu złożenia sprawozdania finansowego lub zeznania podatkowego (w sytuacji, gdy podatnik nie jest zobowiązany do złożenia sprawozdania finansowego), które są potrącalne w roku podatkowym następującym po roku, za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe lub składane zeznanie.

**Kwestia spełnienia przez spółkę warunku z art. 145e ust. 1 pkt 1 ustawy VAT, warunkującego m.in. opodatkowanie VAT dostaw mediów na zasadach mechanizmu odwrotnego obciążenia, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 27 czerwca 2023 r., sygn. 0113-KDIPT1-1.4012.226.2023.2.RG**

Analiza art. 145e ust. 1 pkt 1 ustawy VAT wskazuje, że zawarty w tym przepisie wymóg prowadzenia głównej działalności nabywcy, która polega na odsprzedaży energii i gazu oraz nieznaczne własne zużycie tych towarów należy odnosić do całości działalności nabywcy w odniesieniu do nabywania i odsprzedaży mediów (a nie odrębnie do poszczególnych kontraktów/umów). Zatem, w sytuacji, gdy przeważająca część ogółu nabywanej przez spółkę energii elektrycznej lub gazu (a nie z danego kontraktu/umowy) wykorzystywana jest do realizacji przez spółkę podstawowej działalności produkcyjnej, a nie do dalszej odsprzedaży, nie jest spełniony warunek określony w art. 145e ust. 1 pkt 1 ustawy VAT.

Przewidziany w art. 145e ust. 2 ustawy VAT katalog podmiotów objętych regulacją ma na celu wskazanie podmiotów, w odniesieniu do których co do zasady zastosowanie znajdzie mechanizm odwrotnego obciążenia. Regulacja ta nie skutkuje jednak wyłączeniem warunku określonego w art. 145e ust. 1 pkt 1 ustawy VAT. Stąd należy uznać, że dla wystąpienia obowiązku rozliczenia VAT w odwrotnym obciążeniu samo posiadanie koncesji na obrót towarami wskazanymi w art. 145e ust. 1 ustawy VAT nie jest wystarczające, gdyż w pierwszej kolejności niezbędne pozostaje spełnienie kryterium nieznacznego zużycia tych towarów. Zatem, w przypadku dostawy mediów dokonywanej w ramach transakcji zawieranych bezpośrednio lub za pośrednictwem giełdy towarowej, w której spółka występuje jako nabywca bądź jako dostawca, posiadanie koncesji przez podmiot będący nabywcą mediów - w sytuacji, gdy warunek wskazany w art. 145e ust. 1 pkt 1 ustawy VAT nie będzie spełniony - nie jest wystarczają-

jące do opodatkowania VAT dostawy na rzecz tego podmiotu na zasadach mechanizmu odwrotnego obciążenia.

Spółce będzie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego VAT wynikającego z otrzymanych faktur w odniesieniu do mediów nabywanych przez spółkę, dla których obowiązek podatkowy powstanie od dnia 1 kwietnia 2023 r. Prawo to będzie przysługiwało pod warunkiem niewystąpienia pozostałych negatywnych przesłanek wskazanych w art. 88 ustawy VAT.

**Wydatki i odpisy amortyzacyjne (stanowiące ukryte zyski), opodatkowane przez spółkę na podstawie art. 28m ust. 1 pkt 2 ustawy CIT, nie stanowią przychodu, o którym mowa w art. 11 ustawy PIT u wspólnika, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 27 czerwca 2023 r., sygn. 0113-KDIPT2-3.4011.330.2023.1.SJ**

W przypadku benefitów związanych z eksploatacją, a także amortyzacją czy kosztami leasingu operacyjnego samochodów przeznaczonych do celów mieszanych spółki, opodatkowanych przez spółkę na podstawie art. 28m ust. 1 pkt 2 ustawy CIT nie stanowią one dla wspólnika dodatkowego przychodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Wskazane wydatki i odpisy amortyzacyjne nie powodują osiągnięcia przez wspólnika realnej korzyści ekonomicznej w postaci powiększenia aktywów lub zmniejszenia jego pasywów, lecz są one kategorią przychodów podatkowych wykreowanych przez ustawodawcę na gruncie przepisów ustawy CIT i jedynie na gruncie tych przepisów opodatkowaną. W konsekwencji, wydatki i odpisy amortyzacyjne (stanowiące ukryte zyski), opodatkowane przez spółkę na podstawie art. 28m ust. 1 pkt 2 ustawy CIT, nie stanowią przychodu, o którym mowa w art. 11 ustawy PIT, a tym samym nie wpisują się w kategorie przychodów wskazane w art. 10 ustawy PIT. Zatem w opisanej sytuacji nie ciąży na spółce obowiązki płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych.



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