



PACZUSKI TAUDUL
DORADCY PODATKOWI

PRZEKRÓJ PODATKOWY



30.10.2023



KOMENTARZ EKSPERTÓW

WS. NAJWAŻNIEJSZYCH WYROKÓW / INTERPRETACJI



SPIS TREŚCI

Wyodrębnienie garażu jako przedmiotu odrębnej własności na gruncie u.p.o.l., wyrok TK z 18 października 2023 r., sygn. akt SK 23/19	3
Wydatki na podniesienie kapitału spółki zależnej stanowią koszt pośredni, który może być alokowany zarówno do przychodów z zysków kapitałowych, jak i przychodów z działalności operacyjnej, wyrok WSA we Wrocławiu z 10 października 2023 r., sygn. akt I SA/Wr 394/23	4

Wyodrębnienie garażu jako przedmiotu odrębnej własności na gruncie u.p.o.l., wyrok TK z 18 października 2023 r., sygn. akt SK 23/19

Trybunał Konstytucyjny po rozpoznaniu w trybie art. 92 ust. 1 pkt 1 ustawy z 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, na posiedzeniu niejawnym 18 października 2023 r., skargi konstytucyjnej E.W. i R.W. o zbadanie zgodności:

1) art. 1a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1785, ze zm.) w zakresie, w jakim „umożliwia uznanie na potrzeby podatku od nieruchomości garażu znajdującego się w budynku mieszkalnym, stanowiącego wyodrębniony lokal, za «część budynku» o odmiennym niż mieszkalny charakterze”, z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych wywodzoną z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji oraz zasadą poprawnej legislacji wywodzoną z art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji,

2) art. 1a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a i e ustawy powołanej w punkcie 1 w zakresie, w jakim „różnicują i uzależniają zastosowanie odpowiednich stawek podatku od nieruchomości do znajdującego się w budynku mieszkalnym garażu wielostanowiskowego od jego wyodrębnienia lub niewyodrębnienia jako przedmiotu odrębnej własności, przez co do znajdującego się w budynku mieszkalnym garażu wielostanowiskowego stanowiącego przedmiot odrębnej własności zastosowanie ma stawka określona w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e, tj. stawka dla budynków lub części budynków «pozostałych», a nie stawka dla budynków mieszkalnych określona w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a”, z art. 31 ust. 3 i art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2, art. 84 oraz art. 32 ust. 1 Konstytucji, orzekł:

I

Art. 1a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 2, w związku z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a i e u.p.o.l.:
– w zakresie, w jakim umożliwiają, na potrzeby podatku od nieruchomości, uznanie wyodrębnionego garażu znajdującego się w budynku mieszkalnym, za część budynku

o odmiennym niż mieszkalny charakterze, są niezgodne z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych wywodzoną z art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

– w zakresie, w jakim uzależniają zastosowanie odpowiednich stawek podatku od nieruchomości do znajdującego się w budynku mieszkalnym garażu od jego wyodrębnienia lub niewyodrębnienia jako przedmiotu odrębnej własności, przez co do znajdującego się w budynku mieszkalnym garażu wielostanowiskowego stanowiącego przedmiot odrębnej własności, zastosowanie ma stawka określona w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e ustawy o podatkach i opłatach lokalnych a nie stawka określona w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a tej ustawy, są niezgodne z art. 32 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 2 i art. 84 Konstytucji.

II

1. Przepisy wymienione w części I, w zakresach tam wskazanych, tracą moc obowiązującą z upływem 31 grudnia 2024 r.

2. Odroczenie utraty mocy obowiązującej nie stoi na przeszkodzie wzruszeniu orzeczeń zapadłych w sprawie skarżących, w związku z którymi została złożona skarga konstytucyjna.

Ponadto Trybunał umorzył postępowanie w pozostałym zakresie.

Odroczenie utraty mocy obowiązującej nie stoi na przeszkodzie wzruszeniu orzeczeń zapadłych w sprawie skarżących, w związku z którymi została złożona skarga konstytucyjna.

W komentowanym wyroku Trybunał Konstytucyjny podważył dotychczasową (powszechną) wieloletnią praktykę sądów administracyjnych oraz organów podatkowych, zakładając konieczność opodatkowywania hal garażowych (stanowiących odrębne nieruchomości), znajdujących się w budynkach mieszkalnych, według stawki PON przewidzianej dla budynków pozostałych. Niewątpliwie wyrok ten będzie początkiem istotnych zmian w zakresie sposobu opodatkowania PON hal garażowych.

Należy bowiem zakładać, że w jego

następstwie w praktyce utrwali się podejście zakładające opodatkowanie miejsc postojowych według stawki PON właściwej dla części budynków mieszkalnych (niezależnie czy dla hal garażowych prowadzone będą odrębne księgi wieczyste, czy też nie). Komentowany wyrok otwiera też potencjalnie drogę do dochodzenia zwrotu nadpłaconego PON w związku z opodatkowywaniem miejsc parkingowych według niekonstytucyjnej (zbyt wysokiej) stawki PON.

Przy czym, odzyskanie nadpłaconego podatku już teraz (tj. przed utratą mocy obowiązującej przez zakwestionowane przepisy – co nastąpi z upływem 31 grudnia 2024 r.) może być utrudnione/problematyczne. Podobnie, wątpliwości w praktyce może budzić sposób opodatkowania hal garażowych w 2024 r. (zważywszy na wyrok TK, stosowanie dotychczasowego podejścia należy uznać za nielogiczne).



PIOTR STRYJEWSKI
ADWOKAT, DORADCA PODATKOWY

Wydatki na podniesienie kapitału spółki zależnej stanowią koszt pośredni, który może być alokowany zarówno do przychodów z zysków kapitałowych, jak i przychodów z działalności operacyjnej, wyrok WSA we Wrocławiu z 10 października 2023 r., sygn. akt I SA/Wr 394/23

Stacji indywidualnej, w której podatnik zadał pytanie dotyczące tego, czy odsetki od kredytu zaciągniętego na podniesienie kapitału spółki zależnej będą stanowić koszt pośredni i tym samym powinny zostać alokowane odpowiednio do dwóch źródeł przychodów tj. zysków kapitałowych i innych źródeł przychodów przy zastosowaniu tzw. klucza przychodowego określonego w art. 15 ust. 2 w zw. z ust. 2a oraz 2b ustawy CIT.

Podatnik jest spółką dominującą w grupie, w skład której wchodzi trzy spółki zależne.

Podatnik pełni funkcję generalnego dystrybutora towarów, który nabywa istotną część sprzedawanych towarów od spółek zależnych zlokalizowanych w Chinach.

Podatnik zaciągnął kredyt w celu podniesienia kapitału podstawowego jednej ze spółek zależnych. Wniesiony kapitał został przeznaczony na realizację budowy głównego magazynu grupy w Chinach. Celem tej inwestycji jest optymalizacja łańcucha dostaw grupy oraz zwiększenie efektywności zarządzania, a w konsekwencji generowanie przychodów w długoterminowej perspektywie. Podatnik nie uzyskiwał przychodów z tytułu dywidend od swoich spółek zależnych.

Dyrektor KIS uznał, że odsetki od kredytu na podniesienie kapitału spółki zależnej stanowią koszt pośredni poniesiony wyłącznie ze źródła przychodów z zysków kapitałowych, ponieważ dotyczą podniesienia kapitału spółki zależnej.

WSA we Wrocławiu uchylił zaskarżoną interpretację. Sąd wskazał, że pomimo, iż koszty poniesione na nabycie udziałów są niezbędne w celu uzyskania przychodów z zysków kapitałowych, nie oznacza to, że te koszty są ponoszone wyłącznie w celu osiągnięcia takich przychodów. Zdaniem sądu, różne modele biznesowe mogą zakładać ponoszenie kosztów na nabycie udziałów również w celu optymalizacji działalności operacyjnej. Zatem, podatnik powinien alokować koszty odsetek odpowiednio do źródła przychodów z działalności operacyjnej oraz z zysków kapitałowych.

Moim zdaniem, wyrok WSA we Wrocławiu należy ocenić pozytywnie. Sąd słusznie podkreślił, że podatnicy realizują różne modele biznesowe. Przykładowo, podatnicy nabywają udziały w innych spółkach w celu realizacji strategii gospodarczej polegającej na zwiększeniu skali działalności pod względem geograficznym lub zwiększeniu wolumenu produkcji.

Oznacza to, że podatnicy ponoszą wydatki na nabycie udziałów w innych spółkach również w celu rozszerza-

nia działalności operacyjnej i generowania przychodów z tej działalności, a nie wyłącznie z zamiarem osiągnięcia przychodów z zysków kapitałowych (np. poprzez wypłatę dywidendy) lub sprzedaży udziałów. Podejście WSA we Wrocławiu uwzględnia zatem w większym stopniu cel gospodarczy transakcji nabycia udziałów.

Zaaprobowanie stanowiska Dyrektora KIS uniemożliwia efektywne rozliczenie kosztów nabycia udziałów podatnikom, którzy nie uzyskują na bieżąco przychodów z zysków kapitałowych. W takim przypadku, alokacja kosztów odsetek wyłącznie do przychodów z zysków kapitałowych spowoduje powstanie straty z tego źródła. Może się również okazać, że podatnikowi nie uda się rozliczyć straty z tego źródła w ciągu 5 lat.

Natomiast, alokacja kosztów nabycia udziałów do przychodów innych niż zyski kapitałowe umożliwia pomniejszenie wyniku podatkowego w dacie poniesienia tych kosztów i w konsekwencji może zmniejszyć zobowiązanie podatkowe w CIT.

Wyrok WSA we Wrocławiu wpisuje się w najnowszą linię orzecznictwa, która jest korzystna dla podatników (np. wyrok WSA w Bydgoszczy z 25 lipca 2023 r., sygn. I SA/Bd 252/23 oraz wyrok NSA z 14 lutego 2023 r., sygn. akt II FSK 1969/20).



PATRYCJA HULBÓJ
KONSULTANT

WYBÓR ORZECZEŃ SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH ORAZ TSUE:



SPIS TREŚCI

Brak możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków na zakup artykułów spożywczych dla „pracowników”, z którymi nie łączy spółki umowa o pracę, wyrok NSA z 11 października 2023 r., sygn. akt II FSK 326/21	8
Rozliczenie VAT w związku z realizacją przez bank i faktora wspólnego przedsięwzięcia, wyrok WSA w Warszawie z 20 października 2023 r., sygn. akt III SA/WA 1323/23	8
Spółka z o.o., która powstała z przekształcenia jednoosobowej działalności gospodarczej nie jest podatnikiem rozpoczynającym prowadzenie działalności gospodarczej. Obowiązek podatkowy z tytułu podzielonego zysku powstaje w momencie podjęcia, w odpowiednim terminie, uchwały o podziale wyniku finansowego za dany rok, wyrok WSA w Krakowie z 19 października 2023 r., sygn. akt I SA/KR 825/23	8
Przesłanki zastosowania zwolnienia z art. 22 ust. 4 ustawy CIT w przypadku gdy rzeczywisty odbiorca dywidendy nie jest bezpośrednim udziałowcem spółki ją wypłacającej, wyrok WSA w Warszawie z 17 października 2023 r., sygn. akt III SA/WA 1586/23	9
Obowiązek poboru podatku u źródła od należności wypłacanych na rzecz nierezydentów (uploaderów/webmasterów) za usługę serwera internetowego (tzw. hostingu), wyrok WSA w Rzeszowie z 17 października 2023 r., sygn. akt I SA/RZ 291/23	9
Kwestia wykładni art. 24aa ust. 2 pkt 2 ustawy CIT (w brzmieniu do 31 grudnia 2022 r.), wyrok WSA w Krakowie z 17 października 2023 r., sygn. I SA/KR 726/23	9

WYBÓR ORZECZEŃ SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH ORAZ TSUE:



SPIS TREŚCI

Kwestia oceny czy czynności polegające na zabezpieczeniu ceny energii elektrycznej stanowią transakcje pomocnicze w rozumieniu art. 90 ust. 6 ustawy VAT. Przesłanki odliczenia VAT od wydatków na zakup gwarancji pochodzenia , wyrok WSA w Poznaniu z 12 października 2023 r., sygn. akt I SA/PO 388/23	10
Kwestia uznania sprzedaży udziałów w spółkach zależnych za czynności sporadyczne , wyrok WSA w Warszawie z 11 października 2023 r., sygn. akt III SA/WA 1732/23	10
Brak opodatkowania CIT przepływów finansowych związanych z rozliczeniem zobowiązania podatkowego PGK realizowanych pomiędzy spółkami tworzącymi grupę , wyrok WSA w Warszawie z 11 października 2023 r., sygn. III SA.WA 1531/23	10
Kwalifikacja do źródła odsetek od kredytu zaciągniętego na podniesienie (wyposażenie) w kapitał spółki zależnej , wyrok WSA we Wrocławiu z 10 października 2023 r., sygn. akt I SA/WR 394/23	11
Kwestia zaliczenia wartości otrzymanych zaliczek na poczet dostaw realizowanych w następnym roku kalendarzowym do wartości sprzedaży uprawniającej do rozliczenia podatku VAT na zasadach małego podatnika , wyrok WSA w Gdańsku z 10 października 2023 r., sygn. akt I SA/GD 531/23	11

Brak możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków na zakup artykułów spożywczych dla „pracowników”, z którymi nie łączy spółki umowa o pracę, wyrok NSA z 11 października 2023 r., sygn. akt II FSK 326/21

Wydatki ponoszone przez spółkę na zakup artykułów spożywczych dla partnerów biznesowych, osób będącymi samodzielnymi przedsiębiorcami lub współpracującymi ze spółką nie mogą zostać uznane za koszty podatkowe.

Jeżeli charakter spotkania w sposób owocny uwzględnia budowanie pozytywnych relacji między samymi pracownikami lub między pracodawcą a pracownikami, jeżeli wydatki poniesione na ten cel faktycznie przyczyniają się do zwiększenia przychodów podatnika, to uznaje się je za koszt uzyskania przychodu. Jednak takiego związku nie można doszukać się między organizowaniem spotkań o charakterze integracyjnym dla osób fizycznych, które nie są zatrudnione w spółce na umowę o pracę, a jedynie świadczą takowe usługi w ramach współpracy.

Należy odróżnić pozycję prawną pracowników spółki oraz osób fizycznych nie będących jej pracownikami a świadczącymi na jej rzecz usługi w ramach własnej działalności gospodarczej. Pracownik spółki wykonuje bowiem pracę na rzecz pracodawcy, pod jego kierunkiem, w określonym w umowie miejscu i czasie, jak to stanowi Kodeks pracy. Inna jest natomiast sytuacja prawna podmiotów gospodarczych współpracujących ze spółką, gdyż te osoby wykonują własną działalność we własnym imieniu. Przedsiębiorca prowadzi działalność, kierując się zasadami zwiększania zysku, działa samodzielnie i na własny koszt podejmuje wszelkie czynności mające spowodować, żeby działalność przynosiła mu jak największą korzyść.

Z istoty działalności gospodarczej wynika, że nikt go do tego nie motywuje, czyli nie można tłumaczyć konieczności organizowania poczęstunku dla współpracowników koniecznością takiego motywowania ich do lepszego prowadzenia ich własnej działalności. Chociaż niewątpliwie spotkania tego typu mają jakiś korzystny wpływ na poprawę współpracy między pracownikami i przedsiębiorcami, którzy mogą wykonywać

tę samą pracę, niemniej jednak zaliczenie tych wydatków na rzecz współpracowników z uwagi na treść art. 16 ust. 1 pkt 28 ustawy CIT nie jest możliwe. Organizowanie poczęstunku dla osób, które nie są zatrudnione w spółce, a jedynie świadczą na jej rzecz usługi w ramach prowadzonej przez siebie działalności nie pozwala na ich zaliczenie do kosztów uzyskania przychodu.

Zaliczenie takich wydatków do kosztów uzyskania przychodu byłoby w istocie uznaniem wydatków spółki na motywowanie współpracowników do lepszego prowadzenia własnej działalności, a nie dotyczą przepisy o kosztach uzyskania przychodu.

Rozliczenie VAT w związku z realizacją przez bank i faktora wspólnego przedsięwzięcia, wyrok WSA w Warszawie z 20 października 2023 r., sygn. akt III SA/WA 1323/23

Działania faktora polegające na organizowaniu zespołu sprzedaży i zespołu zarządzania klientami w taki sposób, aby sprzyjać łatwemu kontaktowi i współpracy między bankiem, aktywnym poszukiwaniu nowych, perspektywicznych klientów, którym zostanie zaoferowane świadczenie usług m.in. bankowych, informowanie banku o historii współpracy z klientem, w tym o dyscyplinie płatniczej i kwestiach związanych z ryzykiem, za które będzie wypłacone należne wynagrodzenie polegające na pokryciu części kosztów wspólnego przedsięwzięcia i zapłata na rzecz faktora kosztów poniesionych na utrzymanie relacji z wybranymi ważnymi klientami) podejmowane w ramach wspólnego przedsięwzięcia, stanowią czynności opodatkowane VAT.

Tym samym ww. czynności wykonywane w ramach umowy o wspólnym przedsięwzięciu stanowią czynności opodatkowane w rozumieniu art. 5 ust. 1 ustawy VAT, a pokrycie przez bank części kosztów wspólnego przedsięwzięcia poniesionych przez faktora stanowi wynagrodzenie za wykonanie czynności opodatkowanych.

Spółka z o.o., która powstała z przekształcenia jednoosobowej działalności gospodarczej nie jest podatnikiem rozpoczynającym prowadzenie działalności gospodarczej. Obowiązek podatkowy z tytułu podzielonego zy-

sku powstaje w momencie podjęcia, w odpowiednim terminie, uchwały o podziale wyniku finansowego za dany rok, wyrok WSA w Krakowie z 19 października 2023 r., sygn. akt I SA/KR 825/23

Spółka z o.o., która powstała z przekształcenia jednoosobowej działalności gospodarczej nie jest podatnikiem rozpoczynającym prowadzenie działalności gospodarczej. Wobec tego w pierwszym roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek spółka ta nie będzie uprawniona do stosowania stawki ryczałtu, o której mowa w art. 28o ust. 1 pkt 1 ustawy CIT, tj. 10% podstawy opodatkowania, jako podatnik rozpoczynający działalność.

Analiza przepisów, a w szczególności literalnego brzmienia art. 28n ust. 1 pkt 1 ustawy CIT, nie pozostawia wątpliwości, że podstawę opodatkowania ryczałtem z tytułu podzielonego zysku podatnik ma obowiązek ustalić w roku podatkowym, w którym podjęto uchwałę o podziale zysku, na podstawie której zysk przeznaczono do wypłaty udziałowcom.

Przesłanki zastosowania zwolnienia z art. 22 ust. 4 ustawy CIT w przypadku gdy rzeczywisty odbiorca dywidendy nie jest bezpośrednim udziałowcem spółki ją wypłacającej, wyrok WSA w Warszawie z 17 października 2023 r., sygn. akt III SA/WA 1586/23

Nie można zgodzić się ze stanowiskiem organu, który uznał, iż skoro rzeczywisty właściciel (C.) nie jest bezpośrednim udziałowcem spółki, która wypłaca dywidendę to nie został spełniony warunek konieczny do zastosowania zwolnienia na podstawie art. 22 ust. 4 ustawy CIT przychodu z tytułu wypłaty dywidendy.

W przepisie tym nie ma mowy o rzeczywistym beneficjencie dywidendy. Jest natomiast mowa o podmiocie, który uzyskuje przychody z dywidend, a takim podmiotem niewątpliwie jest spółka matka, która zgodnie z opisanym we wniosku stanie faktycznym, posiada 100% udziałów w spółce i spełnia też wszystkie inne wymagania wynikające z przepisu art. 22 ust. 4 ustawy CIT.

Reasumując, w sytuacji w której spółka matka występuje tylko w charakterze pośredni-

ka, to jednak zasadnicze znaczenie ma fakt, że środki z dywidendy trafiają do innego podmiotu, który jest znany. Jest on podmiotem, który posiada siedzibę na terenie UE i nie ma żadnych podstaw by stwierdzić, że cała ta operacja stanowi przejaw oszustwa lub nadużycia podatkowego. Tym samym w przypadku potwierdzenia, że to C występuje w roli beneficial owner'a, spółka – przy wypłacie dywidendy przekraczającej 2 mln zł - będzie mogła zastosować zwolnienie z WHT na podstawie art. 22 ust. 4 ustawy CIT, pod warunkiem złożenia oświadczenia, o którym mowa w art. 26 ust. 7a ustawy CIT lub pod warunkiem uzyskania opinii o stosowaniu preferencji, o której mowa w art. 26b ustawy CIT.

Obowiązek poboru podatku u źródła od należności wypłacanych na rzecz nierezydentów (uploaderów/webmasterów) za usługę serwera internetowego (tzw. hostingu), wyrok WSA w Rzeszowie z 17 października 2023 r., sygn. akt I SA/RZ 291/23

Zakresu pojęcia „prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego”, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 1 ustawy CIT, nie można zawężać, czy też przyjmować w sposób „tradycyjny”. Świat się rozwija, jest postęp i interpretacja tego pojęcia powinna uwzględniać te zmiany.

Tym samym zgodzić należy się ze stanowiskiem organu, że podatnik jako płatnik jest zobowiązany na podstawie art. 26 ust. 1 w zw. z art. 21 ust. 1 pkt 1 ustawy CIT, pobrania oraz odprowadzenia zryczałtowanego podatku dochodowego (tzw. podatku u źródła) od należności wypłacanych na rzecz nierezydentów (uploaderów/webmasterów) za usługę serwera internetowego (tzw. hostingu).

Kwestia wykładni art. 24aa ust. 2 pkt 2 ustawy CIT (w brzmieniu do 31 grudnia 2022 r.), wyrok WSA w Krakowie z 17 października 2023 r., sygn. I SA/KR 726/23

Nie można zgodzić się z organem, że przy badaniu przesłanki określonej w art. 24aa ust. 2 pkt 2 ustawy CIT, w brzmieniu do 31 grudnia 2022 r., dotyczącej udziału kosztów kwalifikowanych w kwocie uzyskanych przez podmiot powiązany przychodów należy odnieść się do łącznej sumy płatności

z tytułu kosztów kwalifikowanych ponoszonych przez danego podatnika, jak i inne podmioty będące polskimi rezydentami podatkowymi i powiązane z podatnikiem.

Warunek określony w ostatnim zdaniu art. 24aa ust. 2 pkt 2 ustawy CIT odnosi się do danego, pojedynczego podmiotu. Wynika to wprost z używania przez ustawodawcę formy fleksyjnej rzeczownika „podmiot” w liczbie pojedynczej: „ten podmiot”, „tego podmiotu” itp.

Dokonując wykładni tego przepisu nie sposób nie uwzględnić tej okoliczności; a więc w tym przepisie chodzi nie o wszelkie podmioty (ten podmiot i inne podmioty), tylko o jeden konkretny, wskazany podmiot. Wobec tego nie ma najmniejszych wątpliwości, że rację ma spółka argumentując, że nie ciąży na niej obowiązek zapłaty podatku od przerzuconych dochodów z tytułu kosztów kwalifikowanych poniesionych przez nią w 2022 r. na rzecz podmiotów UK oraz A. US ze względu na fakt, że koszty te stanowią mniej niż 50% wartości przychodów każdego z tych podmiotów, określonych zgodnie z przepisami o podatku dochodowym lub przepisami o rachunkowości.

Kwestia oceny czy czynności polegające na zabezpieczeniu ceny energii elektrycznej stanowią transakcje pomocnicze w rozumieniu art. 90 ust. 6 ustawy VAT. Przesłanki odliczenia VAT od wydatków na zakup gwarancji pochodzenia, wyrok WSA w Poznaniu z 12 października 2023 r., sygn. akt I SA/PO 388/23

Obrót z tytułu wykonywania przez spółkę czynności zabezpieczenia ceny energii elektrycznej (w ramach rozliczeń kontraktu różnicowego (CfD)) powinien być wyłączony przez spółkę zgodnie z art. 90 ust. 6 ustawy VAT z kalkulacji obrotu branego pod uwagę przy kalkulacji proporcji VAT, jako obrót dotyczący usług finansowych mających pomocniczy charakter, tj. ze względu na spełnienie wszystkich kryteriów przewidzianych w ustawie VAT.

Analizując prawa do odliczenia podatku naliczonego od zakupu gwarancji pochodzenia, należy mieć na względzie ustalenie związku tych wydatków z działalnością opodatkowaną spółki. Ustalenie tego związku musi być konkretne, tzn. albo jest związek

z czynnościami opodatkowanymi, albo go nie ma. Próby stopniowania tego związku od bezpośredniego przez pośredni do nijakiego - nie ma podstawy normatywnej.

Kwestia uznania sprzedaży udziałów w spółkach zależnych za czynności sporadyczne, wyrok WSA w Warszawie z 11 października 2023 r., sygn. akt III SA/WA 1732/23

W analizowanej sprawie dokonywane przez spółkę transakcje sprzedaży udziałów w spółkach zależnych należy uznać za transakcje pomocnicze. Należy podkreślić, iż zaangażowanie zasobów spółki w te transakcje było marginalne. Spółka ma prawo do zbywania swojego majątku (tu – udziałów), aby zgromadzić kapitał na kolejne inwestycje i taka sprzedaż nie powinna zaburzać współczynnika odliczenia podatku naliczonego.

Spółka nie musi posiadać majątku, aby realizować swoją podstawową działalność, tj. świadczyć usługi w ramach CUW. Zbywanie majątku nie świadczy o powtarzalnym charakterze działalności w tym zakresie. Ponadto o pomocniczym charakterze transakcji w zakresie udziałów świadczy również to, iż spółka nie była w stanie ich „obsłużyć” przy wykorzystaniu wyłącznie własnych zasobów, a korzystała przykładowo z pomocy zewnętrznych podmiotów w zakresie obsługi prawnej transakcji. Gdyby te transakcje stanowiły część bądź rozszerzenie działalności spółki, nie byłoby konieczne korzystanie z takich usług.

Brak opodatkowania CIT przepływów finansowych związanych z rozliczeniem zobowiązania podatkowego PGK realizowanych pomiędzy spółkami tworzącymi grupę, wyrok WSA w Warszawie z 11 października 2023 r., sygn. III SA.WA 1531/23

Przepływy finansowe związane z rozliczeniem zobowiązania podatkowego PGK realizowane pomiędzy spółkami tworzącymi grupę, pozostają neutralne dla celów podatku dochodowego od osób prawnych, niezależnie od ostatecznego przeznaczenia tych środków.

Skoro regulacje ustawy CIT dotyczące PGK zakładają, że jej zobowiązanie podatkowe może być niższe niż suma hipotetycznych zobowiązań podatkowych spółek wchodzą-

cych w jej skład, to obniżenie zobowiązania podatkowego w PGK nie może być przedmiotem dodatkowego opodatkowania w jakiegokolwiek formie. Opodatkowanie nadwyżki środków finansowych - wynikającej z konsolidacji wyników podatkowych spółek - przeczyłoby idei istnienia PGK.

Kwalifikacja do źródła odsetek od kredytu zaciągniętego na podniesienie (wyposażenie) w kapitał spółki zależnej, wyrok WSA we Wrocławiu z 10 października 2023 r., sygn. akt I SA/WR 394/23

Wydatki związane pośrednio z nabyciem akcji i udziałów nie muszą być zawsze zaliczane do kosztów uzyskania przychodów kapitałowych. To, że poniesienie takich wydatków jest niezbędne w celu uzyskania przychodów wymienionych w art. 7b ustawy CIT nie oznacza, że te koszty są ponoszone wyłącznie w celu osiągnięcia takich przychodów.

Jak słusznie wskazuje spółka, różne modele biznesowe mogą zakładać ponoszenie kosztów na nabycie udziałów w innych spółkach, także w celu optymalizacji działalności bieżącej (działalności gospodarczej operacyjnej). Co istotne, spółka wyraźnie w opisie stanu faktycznego wskazała, że do tej pory nie osiągnęła przychodów kapitałowych z posiadanych udziałów w spółkach zależnych (nie została wypłacona dywidenda), pomimo że spółki te wypracowują zysk.

W konsekwencji w przypadku uzyskiwania w roku podatkowym przychodów z innych źródeł, których uzyskaniu lub zachowaniu zabezpieczeniu źródła służyć ma objęcie udziałów, na podstawie art. 15 ust. 1 ustawy CIT spółka uprawniona będzie do zaliczenia tych odsetek do kosztów uzyskania przychodów z innych źródeł (jako koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodem).

Z kolei w roku podatkowym, gdy spółka oprócz wskazanych przychodów z innych źródeł uzyska przychody wskazane w art. 7b ustawy CIT, które wynikać będą z objęcia udziałów, to będzie także miała obowiązek przypisać do tych przychodów odpowiednią część kosztu z tytułu odsetek od kredytu zaciągniętego na podniesienie (wyposażenie) w kapitał spółki zależnej.

Kwestia zaliczenia wartości otrzymanych zaliczek na poczet dostaw realizowanych w następnym roku kalendarzowym do wartości sprzedaży uprawniającej do rozliczenia podatku VAT na zasadach małego podatnika, wyrok WSA w Gdańsku z 10 października 2023 r., sygn. akt I SA/GD 531/23

Ustawodawca odrębnie uregulował definicję sprzedaży, jak i definicję małego podatnika. W definicji małego podatnika w art. 2 pkt 25 ustawy VAT jest zawarte pojęcie „wartość sprzedaży”.

Z kolei w ustawie VAT brak jest definicji pojęcia „wartość sprzedaży”. Organ prawidłowo przyjął, że tą wartością sprzedaży jest kwota otrzymana z tytułu dokonywanych dostaw, czy usług. Zasadnie także wskazał na wykładnię systemową wewnętrzną, a więc prawidłowo powołał regulacje zawarte w szczególności 19a ust. 8 ustawy VAT, gdzie ustawodawca określił obowiązek podatkowy w przypadku gdy przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty.

Wyjątkiem od generalnej zasady powstania obowiązku podatkowego związanego z dostawą towaru lub wykonaniem usług jest bowiem zapłata zaliczki. W tym przepisie szczególnym ustawodawca wskazał, że obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty. Skoro więc w wartości sprzedaży ujęto kwoty wraz z kwotami podatku to uzasadnione było stanowisko organu, który odwołuje się do przepisu w zakresie powstania obowiązku podatkowego, gdzie ten obowiązek podatkowy jest uzależniony od otrzymania zaliczki.

Byłoby pewną niekonsekwencją ustawodawcy przyjmowanie, że obowiązek podatkowy powstaje z momentem wpłaty zaliczki, natomiast w wartości sprzedaży z jakichś powodów ta zaliczka nie może, czy też nie powinna być uwzględniana, bowiem - jak to wskazuje spółka - nie wynika to bezpośrednio z definicji małego podatnika, gdzie ta zaliczka nie została literalnie wymieniona.

WYBÓR INTERPRETACJI PODATKOWYCH



SPIS TREŚCI


Kwestia oceny czy obiekty, w których spółka świadczy usługi hotelowe i których jest jedynym właścicielem podlegają opodatkowaniu podatkiem od przychodów z budynków , interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 13 października 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.447.2023.2.BS	14
Ustalenie miejsca świadczenia i opodatkowania VAT usług świadczonych na rzecz zagranicznych przewoźników lotniczych , interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 12 października 2023 r., sygn. 0114-KDIP1-2.4012.343.2023.2.RD	14
Zasady opodatkowania VAT usług związanych z budową elektrowni „pod klucz” na rzecz spółki niemieckiej , interpretacja Dyrektora KIS z 12 października 2023 r., sygn. 0114-KDIP1-2.4012.307.2023.2.RD	16
Kwestia oceny czy pokoje zagadek (escape rooms) stanowią środki trwałe. Ustalenie momentu rozliczenia wydatków na tworzenie pokoi zagadek w kosztach uzyskania przychodu , interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 12 października 2023 r., sygn. 0114-KDIP2-2.4010.439.2023.1.KW	18
Ustalenie czy świadczona przez spółkę transakcja na rzecz podmiotu powiązanego stanowi transakcję w związku z którą wytwarzana jest większa niż znikoma wartość dodana pod względem ekonomicznym, o której mowa w art. 28j ust. 1. pkt 2 lit. g ustawy CIT , interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 10 października 2023 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.325.2023.1.AR	18
Zakres przedmiotowy pojęcia „postanowienie o nieściągalności”, o którym mowa w art. 16 ust. 2 ustawy CIT , interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 9 października 2023 r., 0111-KDIB1-3.4010.478.2023.1.JKU	19

WYBÓR INTERPRETACJI PODATKOWYCH



SPIS TREŚCI

Wydatki na zapłatę opłat, prowizji, odsetek i różnic kursowych od kredytu ponoszone w celu nabycia akcji spółki powinny być rozpoznawane wyłącznie jako koszty poniesione ze źródła jakim są zyski kapitałowe , interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 6 października 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.409.2023.2.JG	19
Kwestia opodatkowania VAT nieodpłatnego przeniesienia przez fundatora na rzecz fundacji rodzinnej nieruchomości oraz prawa własności do technologii , interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 28 września 2023 r., sygn. 0114-KDIP1-3.4012.371.2023.3.PRM	20
Określenie momentu powstania obowiązku podatkowego w VAT dla usług audytu. Zakres prawa do odliczenia VAT , interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 27 września 2023 r., sygn. 0114-KDIP4-2.4012.384.2023.5.AA	21
Kwestia zastosowania zwolnienia z VAT dla czynności wystawiania zaświadczeń, opinii bankowych, opinii audytorskich , interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 25 września 2023 r., sygn. 0114-KDIP4.4012.869.2018.8.DP	22
Korekta podstawy opodatkowania VAT oraz kwoty podatku należnego w związku z korektą cen transferowych. Dokumentowanie korekty cen transferowych w świetle przepisów o VAT , interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 25 września 2023 r., sygn. 0113-KDIPT1-2.4012.523.2023.1.KW	22
Brak obowiązku opłacania składek na ubezpieczenia społeczne od odszkodowania z tytułu zakazu konkurencji wypłaconego byłemu członkowi zarządu po ustaniu umowy o świadczenie usług zarządzania do której znajdują zastosowane przepisy o zabezpieczeniu społecznym państwa obcego , decyzja Oddziału ZUS w Gdańsku z 2 października 2023 r., sygn. DI/100000/43/805/2023	24



Kwestia oceny czy obiekty, w których spółka świadczy usługi hotelowe i których jest jedynym właścicielem podlegają opodatkowaniu podatkiem od przychodów z budynków, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 13 października 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.447.2023.2.BS

Udostępnianie budynku hotelowego lub innego o podobnym charakterze, w ramach świadczonej usługi hotelarskiej, noclegowej lub krótkotrwałego zakwaterowania, wypełnia warunek, o którym mowa w art. 24b ust. 1 pkt 2 ustawy CIT odnoszący się do oddania budynku w całości lub części do używania na podstawie innej umowy o podobnym charakterze do umowy najmu lub dzierżawy.

Tym samym przy założeniu spełnienia pozostałych warunków, o których mowa w art. 24b ustawy CIT, wskazane we wniosku obiekty noclegowe podlegają opodatkowaniu podatkiem od przychodów z budynków, uregulowanym przedmiotowym przepisem art. 24b ustawy CIT.

Ustalenie miejsca świadczenia i opodatkowania VAT usług świadczonych na rzecz zagranicznych przewoźników lotniczych, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 12 października 2023 r., sygn. 0114-KDIP1-2.4012.343.2023.2.RD

Odnosząc się do wątpliwości związanych z ustaleniem miejsca świadczenia dla usług obsługi startu i lądowania, opłat za pasażera, parking, usługi handlingowe należy zauważyć, że świadczone są one na rzecz klientów zagranicznych, tj. przewoźników powietrznych posiadających siedzibę działalności na terenie państw UE, którzy są zarejestrowanymi czynnymi podatnikami podatku VAT na terenie UE. Zatem są to podatnicy w rozumieniu art. 28a ustawy VAT, którzy w państwie siedziby są uznani za wykonujących głównie przewozy w transporcie międzynarodowym na podstawie aktu właściwego organu państwa siedziby tego przewoźnika w szczególności na podstawie koncesji lub certyfikatu przewoźnika lotniczego lub są wpisani na listę przewoźników lotniczych wykonujących głównie przewozy w transporcie międzynarodowym ogłoszoną przez właściwy organ państwa siedziby danego przewoźnika.

Z opisu sprawy nie wynika aby klienci zagraniczni posiadali stałe miejsce prowadzenia


działalności gospodarczej w Polsce. Ponadto usługi obsługi startu i lądowania, opłat za pasażera, parking, usługi handlingowe, nie stanowią usług wymienionych w zastrzeżeniach art. 28b ust. 1 ustawy VAT, dla których w sposób szczególny uregulowano miejsce świadczenia.

Przed wszystkim należy zauważyć, że ww. usługi nie mają wystarczającego związku z nieruchomością, aby uznać je za usługi związane z nieruchomościami w myśl art. 28e ustawy VAT. Co prawda, w analizowanym przypadku, istnieje pewien związek z nieruchomością, ponieważ usługi świadczone są na obszarze lotniska, jednakże związek ten nie ma charakteru bezpośredniego, gdyż nieruchomość nie jest elementem centralnym świadczonej usługi, a jedynie elementem pomocniczym. Istotą świadczonych przez spółkę usług jest obsługa startu i lądowania (w tym opłat za pasażera, parking, usług handlingowych).

Z punktu widzenia usługobiorcy bez większego znaczenia pozostaje zatem, przy użyciu jakiej nieruchomości zamówiona przez niego usługa zostanie zrealizowana. W przedmiotowej sprawie, dopiero zapewnienie odpowiedniej infrastruktury, organizacji procesu obsługi startów, lądowań opłat za pasażerów, parkingu czy usług handlingowych wraz z wdrożonymi procedurami bezpieczeństwa pozwala na pełną realizację usług wobec klientów zagranicznych. Klient zagraniczny pozostaje bez wpływu na to w jaki sposób i w jakim miejscu na lotnisku zostaną wykonane przez spółkę usługi. Nieruchomość nie jest zatem głównym przedmiotem umowy, na której wykonywana jest usługa.

W konsekwencji należy stwierdzić, że w odniesieniu do usług obsługi startu i lądowania, opłat za pasażera, parking i usług handlingowych nie ma zastosowania art. 28e ustawy VAT oraz pozostałe zastrzeżenia wskazane w art. 28b ust. 1 ustawy VAT. Jednocześnie skoro wymienione usługi są świadczone dla klientów zagranicznych prowadzących działalność gospodarczą, nieposiadających w Polsce siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, a mających siedzibę na terenie państw UE, to dla tych usług znajduje zastosowanie art. 28b ust. 1 ustawy VAT.

W konsekwencji wskazane usługi podlegają opodatkowaniu w miejscu, w którym podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę



działalności gospodarczej. Zatem nie podlegają opodatkowaniu w Polsce i do usług obsługi startu i lądowania, opłat za pasażera, parking i usług handlingowych będzie miał zastosowanie mechanizm odwrotnego obciążenia.

Świadczone przez spółkę na rzecz klientów zagranicznych usługi hotelowe, usługi transportu lądowego pasażerów oraz członków załóg, usługi gastronomiczne i cateringowe są usługami związanymi z obsługą startu, lądowania, parkowania, obsługą pasażerów i ładunków oraz innych o podobnym charakterze usług świadczonych na rzecz przewoźników lotniczych.

W odniesieniu do usługi hotelowej (zakwaterowania w hotelach) należy wskazać, że są to usługi związane z nieruchomościami w myśl art. 28e ustawy VAT. Nieruchomość jest elementem centralnym oraz niezbędnym z punktu widzenia świadczonej usługi. Z opisu sprawy wynika, że nocleg pasażerów oraz członków załóg lotniczych odbywa się w hotelach na terenie Polski.

Zatem powyższe usługi - jako związane z nieruchomościami (zakwaterowania w hotelach) - są opodatkowane w miejscu położenia nieruchomości, tj. w omawianym przypadku na terytorium Polski. Przedmiotowa usługa świadczona jest na rzecz przewoźników lotniczych wykonujących głównie przewozy w transporcie międzynarodowym zgodnie z art. 83 ust. 1 pkt 8 ustawy VAT i spółka prowadzi dokumentację, z której jednoznacznie wynika, że ww. usługi zostały wykonane przy zachowaniu warunków określonych w przepisach art. 83 ustawy VAT.

Tym samym w odniesieniu do usługi hotelowej która jest świadczona na rzecz klientów zagranicznych, posiadających siedzibę działalności gospodarczej na terenie UE będzie mieć zastosowanie stawka VAT w wysokości 0% na podstawie art. 83 ust. 1 pkt 8 w zw. z art. 83 ust. 1f ustawy VAT.

W odniesieniu do usługi transportu lądowego pasażerów oraz członków załóg należy mieć na uwadze art. 28f ust. 1 ustawy VAT, zgodnie z którym w przypadku usług transportu pasażerów, miejscem świadczenia (opodatkowania) jest miejsce, w którym odbywa się transport, z uwzględnieniem pokonanych odległości.


Transport pasażerów oraz członków załóg lotniczych odbywa się na terenie Polski. Tym samym miejscem świadczenia i opodatkowania ww. usług w myśl art. 28f ust. 1 ustawy VAT jest terytorium Polski. Przedmiotowa usługa świadczona jest na rzecz przewoźników lotniczych wykonujących głównie przewozy w transporcie międzynarodowym zgodnie z art. 83 ust. 1 pkt 8 u ustawy VAT i spółka prowadzi dokumentację, z której jednoznacznie wynika, że ww. usługi zostały wykonane przy zachowaniu warunków określonych w przepisach art. 83 ustawy VAT.

Tym samym w odniesieniu do usługi transportu lądowego pasażerów oraz członków załóg która jest świadczona na rzecz klientów zagranicznych, posiadających siedzibę działalności gospodarczej na terenie UE będzie mieć zastosowanie stawka podatku VAT w wysokości 0% na podstawie art. 83 ust. 1 pkt 8 w zw. z art. 83 ust. 1f ustawy VAT.

Usługi cateringowe świadczone są na lotnisku na terytorium Polski, jak i na pokładach statków powietrznych, których lot rozpoczyna się zawsze w Polsce a kończy w Turcji (poza UE) lub kończy w Dublinie (UE). Lot odbywa się bez zatrzymania na terytorium państwa trzeciego. Natomiast usługa gastronomiczna świadczona jest zawsze w restauracji na terytorium Polski.

W odniesieniu do usługi cateringowej świadczonej na lotnisku na terytorium Polski oraz usługi gastronomicznej świadczonej zawsze w restauracji na terytorium Polski należy mieć na uwadze art. 28i ust. 1 ustawy VAT, zgodnie z którym miejscem świadczenia usług restauracyjnych i cateringowych jest miejsce, w którym usługi są faktycznie wykonywane. Tym samym miejscem świadczenia i opodatkowania ww. usług w myśl art. 28i ust. 1 ustawy VAT jest miejsce w którym usługi te są faktycznie wykonywane tj. terytorium Polski.

Natomiast w odniesieniu do usługi cateringowej świadczonej na pokładach statków powietrznych, których lot rozpoczyna się zawsze w Polsce a kończy w innym kraju UE niż Polska np. w Dublinie, przy czym lot odbywa się bez zatrzymania na terytorium państwa trzeciego, zastosowanie będzie miał art. 28i ust. 2 ustawy VAT, zgodnie z którym w przypadku gdy usługi restauracyjne i cateringowe są faktycznie wykonywane na pokładach statków, statków powietrznych lub pociągów podczas



części transportu pasażerów wykonanej na terytorium UE, miejscem świadczenia usług jest miejsce rozpoczęcia transportu pasażerów.

Tym samym miejscem świadczenia usług cateringowych wykonywanych na pokładach statków powietrznych wykonywanych na terytorium UE (jak ma to miejsce w przedmiotowym przypadku lotu z Polski do innego kraju UE niż Polska) bez zatrzymania na terytorium państwa trzeciego jest miejsce rozpoczęcia transportu pasażerów tj. terytorium Polski.

Inaczej będzie się przedstawiała sytuacja w przypadku gdy usługi cateringowe świadczone będą na pokładach statków powietrznych których lot rozpoczyna się w Polsce a kończy w Turcji (kraju poza UE). W tej sytuacji nie będzie miał zastosowania art. 28i ust. 2 ustawy VAT tylko art. 28i ust. 1 ustawy VAT W opisywanym przypadku usługa cateringowa jest świadczona na pokładzie statków powietrznych gdzie lot choć rozpoczyna się w Polsce (w kraju UE) to jednak kończy się poza UE (w Turcji). W takim przypadku wyklucza to zastosowanie określenia miejsca świadczenia zgodnie z art. 28i ust. 2 ustawy VAT, a miejscem świadczenia usług cateringowych będzie miejsce w którym usługi są faktycznie wykonywane.

Zatem tylko w przypadku gdy usługa cateringowa na pokładzie statku podczas lotu z Polski do Turcji będzie świadczona na terytorium Polski to wówczas miejscem świadczenia i opodatkowania będzie terytorium Polski, natomiast gdy usługa cateringowa będzie świadczona nad terytorium innego państwa niż Polska, nie będzie podlegała opodatkowaniu w Polsce, tylko miejscem opodatkowania będzie państwo w którym przedmiotowa usługa cateringowa jest wykonywana.

W takim przypadku gdy miejscem świadczenia nie będzie Polska, stosowanie właściwej stawki będą regulowały przepisy obowiązujące właśnie w tym państwie w którym określone jest miejsce świadczenia a nie regulacje ustawy VAT. obowiązujące w Polsce. Zatem gdy miejscem świadczenia i opodatkowania usługi cateringowej nie będzie terytorium Polski spółka nie będzie uprawniona do stosowania stawki 0% VAT, gdyż usługa nie podlega opodatkowaniu na terytorium kraju.

Natomiast do tych usług cateringowych i re-

stauracyjnych opisanych we wniosku (usługi cateringowej świadczonej na lotnisku na terytorium Polski, usługi gastronomicznej świadczonej w restauracji na terytorium Polski, usługi cateringowej świadczonej na pokładzie statków powietrznych gdzie lot rozpoczyna się w Polsce a kończy w innym kraju UE niż Polska, oraz usługi cateringowej na pokładzie statków powietrznych których lot rozpoczyna się w Polsce a kończy w Turcji w części gdzie usługa jest faktycznie wykonywana, ale tylko na terytorium Polski) których miejscem świadczenia i opodatkowania jest terytorium Polski spółka będzie miała prawo do zastosowania stawki VAT w wysokości 0% na podstawie art. 83 ust. 1 pkt 8 w zw. z art. 83 ust. 1f ustawy VAT.

Zasady opodatkowania VAT usług związanych z budową elektrowni „pod klucz” na rzecz spółki niemieckiej, interpretacja Dyrektora KIS z 12 października 2023 r., sygn. 0114-KDIP1-2.4012.307.2023.2.RD

W analizowanej sprawie czynności realizowane przez spółkę na rzecz spółki niemieckiej obejmujące świadczenia, o których mowa we wniosku składające się z fazy rozwojowej i budowlanej nie stanowią świadczenia kompleksowego jako usługi związanej z nieruchomościami w rozumieniu art. 28e ustawy VAT.

Pomimo tego, że zasadniczy i główny cel całego przedsięwzięcia polega na budowie elektrowni „pod klucz” to należy zauważyć, że nie wszystkie usługi nabywane od spółki są ze sobą tak ściśle powiązane, że w aspekcie gospodarczym tworzą jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter. Co więcej czynności przed znalezieniem odpowiedniej lokalizacji, nie sposób uznać aby powiązane były z konkretną położoną w Polsce nieruchomością.

Należy w tym miejscu podkreślić, że usługą związaną z nieruchomościami nie będzie każda dowolna usługa wykazująca chociażby najmniejszy związek z daną nieruchomością, lecz jedynie usługa która wprost odnosi się do konkretnej sprecyzowanej nieruchomości będącej też centralnym punktem usługi bądź też co wynika z art. 31a rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej z 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do Dyrektywy



112, ma na celu zmianę prawnego lub fizycznego stanu danej nieruchomości.

Działania marketingowe mające na celu poprawę obecności spółki na odpowiednim rynku energii odnawialnej, inicjowanie kontaktów biznesowych oraz komunikacja i negocjacje z partnerami biznesowymi, w szczególności partnerami kooperacyjnymi, oraz ich obsługa (usługi te dotyczą pośrednictwa w zawarciu umowy pomiędzy spółką, a trzecim partnerem kooperacyjnym i mogą służyć pozyskaniu gruntu, ale nie odnoszą się jeszcze do konkretnej działki) nie sposób uznać za świadczenie kompleksowe związane z budową elektrowni „pod klucz”.

Wymienione czynności, tj. działania marketingowe, oraz usługi związane z pośrednictwem w zawarciu umowy pomiędzy spółką a trzecim partnerem kooperacyjnym nie odnoszą się jeszcze co do zasady do konkretnej działki i mogą być świadczone odrębnie (samodzielnie) od pozostałych świadczeń realizowanych przez spółkę. Mogą być one wykonane przez dowolny, inny podmiot i usługi te nie są ze sobą tak ściśle powiązane, by nie było możliwe ich wyodrębnienie.

Bez znaczenia pozostaje, że ww. czynności wynikają z jednej umowy i dotyczą jednej inwestycji budowlanej. Tym samym świadczone usługi przed znalezieniem odpowiedniej lokalizacji dla rozwoju projektu nie stanowią usług, do których znajduje zastosowanie art. 28e ustawy VAT. Jednocześnie do ww. usług, (marketingowych, pośrednictwa) nie będą miały zastosowania szczególne zasady ustalania miejsca świadczenia usług wynikające z art. 28f ust. 1 i 1a, art. 28g ust. 1, art. 28i, art. 28j ust. 1 i 2 oraz art. 28n ustawy VAT.


Co istotne, spółka świadczy te usługi na rzecz spółki z siedzibą w Niemczech, która nie posiada stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce, ani nawet nie jest zarejestrowanym czynnym podatnikiem VAT w Polsce. W konsekwencji miejsce świadczenia usług przed znalezieniem odpowiedniej lokalizacji dla rozwoju projektu należy ustalić na podstawie art. 28b ust. 1 ustawy VAT. Tym samym, miejscem świadczenia a zarazem opodatkowania usług przed znalezieniem odpowiedniej lokalizacji do rozwoju projektu (marketingowych, pośrednictwa) na rzecz spółki nie będzie Polska. Usługi te nie będą podlegały opodatkowaniu w Polsce.

Inaczej będzie przedstawiało się miejsce świadczenia i opodatkowania usług, które związane są z konkretną nieruchomością (usługi po znalezieniu odpowiedniej lokalizacji). Do usług tych należy zaliczyć, analizę projektu (określenie celów projektu, ocena wydajności energetycznej i ekonomicznej, lokalizacja i wybór terenu, rozważenie kwestii środowiskowych i regulacyjnych), pozyskanie zezwoleń i formalności (zdobycie niezbędnych pozwoleń budowlanych i środowiskowych, przygotowanie dokumentacji projektowej i technicznej); projektowanie (szczegółowe projektowanie elektrowni, w tym układu turbin wiatrowych lub paneli fotowoltaicznych, opracowanie planu infrastruktury dróg dojazdowych i sieci energetycznej).

Są to czynności wchodzące w skład fazy rozwojowej i związane są również z wydzierżawieniem nieruchomości. Do usług związanych z nieruchomością należy także zaliczyć, inicjowanie i prowadzenie negocjacji dotyczących umów dzierżawy odpowiednich gruntów pod budowę projektów w dziedzinie odnawialnych źródeł energii, które są zawierane z właścicielami gruntów i użytkownikami rolnymi przez polskie spółki projektowe, których spółka jest jedynym udziałowcem, lub w imieniu spółki w przypadku spółek projektowych, które nie zostały jeszcze założone przez spółkę, dzierżawę gruntów, planowanie, rozwój i nadzór nad projektami budowlanymi w zakresie odnawialnych źródeł energii, w szczególności zarządzanie placem budowy, tj. koordynacja placu budowy, komunikacja i negocjacje z gminami i władzami w zakresie uzyskiwania pozwoleń na budowę, itp. we własnym imieniu lub w imieniu spółek projektowych, w imieniu których zawarto lub przeniesiono odpowiednie umowy dzierżawy.

Usługi te mające na celu wybudowanie elektrowni „pod klucz” odnoszą się do pojedynczego miejsca w Polsce, które można zidentyfikować geograficznie. Czynności te świadczone są każdorazowo w odniesieniu do konkretnej nieruchomości (dotyczącej nieruchomości na której ma powstać elektrownia wiatrowa, fotowoltaiczna „pod klucz”) i mają na celu zmianę prawną stanu nieruchomości, o której mowa w art. 31a ust. 1 lit. b rozporządzenia.

W konsekwencji usługi po znalezieniu odpowiedniej lokalizacji dla rozwoju projektu dokonywane przez spółkę na rzecz spółki nie-



mieckiej będą stanowiły usługi do których ma zastosowanie art. 28e ustawy VAT i miejscem świadczenia oraz opodatkowania tych usług będzie miejsce położenia nieruchomości tj. w przedmiotowym przypadku Polska.

Kwestia oceny czy pokoje zagadek (escape rooms) stanowią środki trwałe. Ustalenie momentu rozliczenia wydatków na tworzenie pokoi zagadek w kosztach uzyskania przychodu, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 12 października 2023 r., sygn. 0114-KDIP2-2.4010.439.2023.1.KW

Z opisu sprawy wynika jednoznacznie, że pokój zagadek nigdy nie jest kompletny i zdany do użytku w dniu przyjęcia do użytkowania. Pokoje zmieniają się w czasie ponieważ są poddawane ciągłym procesom produkcji, bardziej lub mniej istotnym zmianom, przekształceniom, a niemalże każdy element pokoju jest zmienny.

Nie jest również możliwe określenie przewidywalności okresu użytkowania pokoju zagadek. Wynika to z opisywanego faktu ciągłej re-aranżacji pokoi, wielości zmian i modyfikacji. Poszczególne elementy/komponenty stosowane przez spółkę w celu stworzenia każdego pokoju zagadek nie posiadają jednostkowej wartości przekraczającej kwotę 10.000 zł. Zatem pokoje zagadek nie spełniają definicji środka trwałego.

Wydatki ponoszone na tworzone pokoje zagadek, stanowią koszty uzyskania przychodów inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami. Wydatków z tego tytułu nie da się wprost przypisać do określonych przychodów, ale są racjonalnie uzasadnione jako prowadzące do ich osiągnięcia. Tego rodzaju koszty, chociaż niewątpliwie związane są z osiąganymi przychodami, nie pozostają w uchwytym związku z konkretnymi przychodami.

Koszty są jednak związane z działalnością prowadzoną przez spółkę i przyczyniają się w sposób ogólny do osiągania przez spółkę przychodów. Odnosząc się do momentu ujęcia wydatków w kosztach uzyskania przychodu wskazać należy, że spółka jest uprawniona do rozpoznania ich w kosztach podatkowych w dacie poniesienia, tj. pod którą dany wydatek zostanie ujęty w księgach rachunkowych bez względu na rodzaj konta,

na jakim zostanie dokonany zapis księgowy, z wyjątkiem sytuacji, gdy dotyczyłoby to ujętych jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów (art. 15 ust. 4e ustawy CIT.).

Ustalenie czy świadczona przez spółkę transakcja na rzecz podmiotu powiązanego stanowi transakcję w związku z którą wytwarzana jest większa niż znikoma wartość dodana pod względem ekonomicznym, o której mowa w art. 28j ust. 1 pkt 2 lit. g ustawy CIT, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 10 października 2023 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.325.2023.1.AR


W okolicznościach sprawy nie można uznać, że świadczone przez spółkę na rzecz podmiotów powiązanych usługi najmu/dzierżawy nieruchomości stanowią transakcje w związku z którymi nie jest wytwarzana wartość dodana pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma. Wskazane usługi dzierżawy nie stanowią bowiem dla podmiotów powiązanych ze spółką (usługobiorców) -- usług wspomagających.

Wynajmowane/dzierżawione nieruchomości stanowią bowiem, jak wynika z opisu sprawy, istotne aktywo dla prowadzonej przez podmioty powiązane działalności gospodarczej i są związane z ich podstawową działalnością. Usług tych nie można również uznać za usługi rutynowe, łatwo dostępne oraz charakteryzujące się niskim poziomem ryzyka.

Dzierżawa dotyczy bowiem nieruchomości przystosowanych do działalności prowadzonej przez podmioty powiązane a brak udostępnienia tych aktywów podmiotowi powiązanemu skutkowałby koniecznością zmiany strategii prowadzonej działalności gospodarczej, w tym m.in. relokacji biznesu, a także koniecznością szerokich zmian organizacyjnych.

Z kolei podmiot powiązany zostałby zmuszony do znalezienia alternatywnej nieruchomości, co w konsekwencji wiązałoby się z koniecznością poniesienia dodatkowych kosztów, a po jej znalezieniu, potencjalnie wyższych kosztów transportu i szeroko pojętej logistyki.

Samodzielna budowa takich obiektów przez podmiot powiązany powodowałaby natomiast obciążenie podmiotu powiązanego



pod kątem finansowym, które mogłoby być istotne z punktu widzenia oceny zdolności kredytowej i płynności finansowej.

Ponadto w związku z transakcją powstaje po stronie spółki nadwyżka przychodu ponad wszystkie koszty związane z transakcją. Należy więc stwierdzić, że świadczone usługi najmu/dzierżawy niewątpliwie przyczynią się do powstania wartości dodanej zarówno dla spółki, jak i dla podmiotów z powiązanych, a wartość ta nie będzie znikoma.

Tym samym spółka spełnia warunek opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, wskazany w art. 28j ust. 1 pkt 2 lit. g ustawy CIT, nawet jeśli wartość ww. transakcji przekroczy 50% ogółu przychodów z działalności, ponieważ transakcje dokonywane przez spółkę z podmiotami powiązаныmi na podstawie zawartych umów dzierżawy nie kwalifikują się do transakcji wymienionych w tym przepisie.

Zakres przedmiotowy pojęcia „postanowienie o nieściągalności”, o którym mowa w art. 16 ust. 2 ustawy CIT, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 9 października 2023 r., 0111-KDIB1-3.4010.478.2023.1JKU

Przepisy ustawy CIT nie definiują pojęcia „postanowienia o nieściągalności”, również akty prawne regulujące kwestię egzekucji wierzytelności nie posługują się takim pojęciem. Przyjąć jednak należy, że przez postanowienie o nieściągalności należy rozumieć postanowienie, z którego treści jednoznacznie wynika, że dłużnik nie ma majątku, z którego mogłaby być egzekwowana wierzytelność. Postanowienie o nieściągalności nie może być też co do zasady utożsamiane z postanowieniem o umorzeniu egzekucji.

Pomimo, że w sentencji postanowień wydawanych przez organy egzekucyjne nie pojawia się termin „postanowienie o nieściągalności”, to jednak treść tych postanowień nie powinna budzić wątpliwości co do istnienia bądź nieistnienia majątku, z którego może być zaspokojona egzekwowana wierzytelność. Z treści postanowień wydawanych przez organy egzekucyjne powinno jasno wynikać, czy i w jakim zakresie roszczenia te zostały zaspokojone.

Podstawą do zaliczenia w ciężar kosztów uzyskania przychodów wierzytelności nie-

ściągalnej nie może być postanowienie o umorzeniu postępowania, jak i inne postanowienia organów egzekucyjnych, z treści których nie wynika jednoznacznie, że podstawą nieściągalności wierzytelności był brak majątku dłużnika. W rezultacie postanowienie o zakończeniu postępowania egzekucyjnego, z którego nie wynika brak majątku dłużnika nie może być wystarczającym dokumentem dla uznania wierzytelności za nieściągalną.

Za postanowienie takie można jednak uznać postanowienie o umorzeniu postępowania dokonane w trybie art. 824 § 1 pkt 3 k.p.c. W myśl tego przepisu, postępowanie egzekucyjne umarza się w całości lub w części z urzędu, jeżeli jest oczywiste, że z egzekucji nie uzyska się sumy wyższej od kosztów egzekucyjnych. Z tego postanowienia wynika, że dłużnik nie ma majątku, z którego mogłaby być egzekwowana należność. Posiadanie takiego dokumentu daje podatnikowi możliwość zaliczenia wierzytelności do kosztów uzyskania przychodów.

Postanowieniem o nieściągalności nie będzie przykładowo postanowienie umarżające egzekucję z przyczyn formalnych oraz takie, w którym stwierdzono niemożność egzekucji, lecz z innych powodów niż brak majątku dłużnika. Należy podkreślić, że na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 25 w zw. z art. 16 ust. 2 ustawy CIT do kosztów można zaliczyć tylko wierzytelność nieściągalną, a więc nieuregulowaną przez dłużnika tylko w takiej wysokości, w jakiej wierzyciel w ogóle ma prawo jej od dłużnika żądać.

W przypadku, gdy podatnik wystąpi do organu postępowania egzekucyjnego o egzekucję jedynie części ustalonej wierzytelności, postanowienie o nieściągalności tej części powoduje, że całą wierzytelność można uznać za nieściągalną. Dowodem zatem do uznania całej wierzytelności za koszty uzyskania przychodów będzie postanowienie o nieściągalności części tej wierzytelności wydane przez właściwy organ postępowania egzekucyjnego.

Wydatki na zapłatę opłat, prowizji, odsetek i różnic kursowych od kredytu ponoszone w celu nabycia akcji spółki powinny być rozpoznawane wyłącznie jako koszty poniesione ze źródła jakim są zyski kapitałowe, interpretacja indywidualna Dy-

rektora KIS z 6 października 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.409.2023.2.JG

Koszty, które dotyczą przychodów z zysków kapitałowych określonych w art. 7b ust. 1 ustawy CIT winny być kwalifikowane do źródła, do którego kwalifikowane są przychody. Opłaty, prowizje, odsetki oraz różnice kursowe od kredytu zaciągniętego na zakup akcji spółki powinny być zaliczane jako koszty uzyskania przychodów z zysków kapitałowych. Za taką kwalifikacją przemawia wykładnia art. 7b ustawy CIT.

Ustawa nie uzależnia kwalifikacji do źródła przychodów związanych z udziałami (akcjami), od celu nabycia przedmiotowych udziałów (akcji). W każdej sytuacji koszty związane z nabyciem udziałów (akcji) powinny być odnoszone do kosztów związanych z zyskami kapitałowymi. Przychody z udziałów (akcji) zaliczane są do przychodów z zysków kapitałowych, a zatem wszystkie wydatki (bezpośrednie i pośrednie) związane z nabyciem udziałów (akcji) powinny być przypisane do źródła przychodów jakim są zyski kapitałowe. Zatem, jeżeli w świetle art. 7b ust. 1 pkt 3 lit. a ustawy CIT przychody z tytułu zbycia udziałów (akcji) w spółce kapitałowej są przychodami ze źródła „zyski kapitałowe”, to do tego samego źródła należy zaliczyć koszty związane z nabyciem tych udziałów (akcji), w tym koszty finansowania zakupu tych udziałów (akcji) tj. opłat, prowizji, odsetek i różnic od kredytu zaciągniętego na zakup akcji spółki.

Tym samym, wydatki na zapłatę opłat, prowizji, odsetek i różnic kursowych od kredytu ponoszone w celu nabycia akcji spółki powinny być rozpoznawane wyłącznie jako koszty poniesione ze źródła jakim są zyski kapitałowe i spółka nie ma podstaw do alokowania kosztów opłat, prowizji, odsetek i różnic kursowych do obu źródeł przychodów według klucza przychodowego.

Kwestia opodatkowania VAT nieodpłatnego przeniesienia przez fundatora na rzecz fundacji rodzinnej nieruchomości oraz prawa własności do technologii, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 28 września 2023 r., sygn. 0114-KDIP1-3.4012.371.2023.3.PRM

Z opisu sprawy wynika, że w przypadku części wynajmowanego domu jednorodzinnego

posadowionego na działce nr 1, na cele działalności opodatkowanej VAT, przysługiwało wnioskodawcy prawo do odliczenia podatku VAT z tytułu ulepszeń ww. budynku. Skoro wnioskodawca ponosił wydatki związane z ulepszeniem ww. budynku i przysługiwało mu z tego tytułu prawo do odliczenia podatku naliczonego to nieodpłatne przekazanie tej części domu jednorodzinnego na rzecz fundacji rodzinnej będzie spełniało definicję odpłatnej dostawy towarów, zgodnie z art. 7 ust. 2 ustawy VAT, która podlega opodatkowaniu VAT.


Nabycie przez wnioskodawcę lokalu mieszkalnego nie podlegało opodatkowaniu VAT. Mieszkanie jest wynajmowane na cele mieszkaniowe osobom fizycznym w ramach najmu prywatnego, co oznacza, że nie stanowi ono środka trwałego w działalności gospodarczej. W konsekwencji, nieodpłatne przekazanie przez wnioskodawcę na rzecz fundacji rodzinnej lokalu mieszkalnego nabytego w ramach czynności niepodlegających opodatkowaniu podatkiem, względem którego nie przysługiwało wnioskodawcy prawo do odliczenia podatku naliczonego, nie będzie spełniało definicji odpłatnej dostawy towarów, zgodnie z art. 7 ust. 2 ustawy VAT.

Czynność nieodpłatnego wniesienia ww. lokalu do fundacji rodzinnej nie podlega zatem opodatkowaniu VAT.

Natomiast dostawa pozostałej części domu jednorodzinnego, wybudowanego przez wnioskodawcę na działce nr 1, która nie jest/ nie była wynajmowana, znajdująca się w majątku osobistym wnioskodawcy, nie będzie podlegała opodatkowaniu VAT.

W tej konkretnej sytuacji należy uznać, że przedmiotem dostawy będzie składnik majątku osobistego wnioskodawcy, a nieodpłatna dostawa tej części budynku stanowić będzie realizację prawa do rozporządzania majątkiem osobistym. Wnioskodawca nie będzie zatem działał jako podatnik VAT, w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy VAT, a czynność ta nie będzie nosiła znamion działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy VAT.

Skoro z tytułu wybudowania budynku usługowo-mieszkalnego, jak i wybudowania parkingu przysługiwało wnioskodawcy prawo do odliczenia VAT to nieodpłatne prze-



kazanie nieruchomości wykorzystywanej w działalności gospodarczej na rzecz fundacji rodzinnej będzie spełniało definicję odpłatnej dostawy towarów, zgodnie z art. 7 ust. 2 ustawy VAT, która podlega opodatkowaniu VAT.

Nie można zatem zgodzić się ze stanowiskiem, zgodnie z którym nieodpłatne wniesienie nieruchomości wykorzystywanej w działalności JDG wnioskodawcy nie będzie opodatkowane VAT, ze względu na brak prawa do odliczenia podatku VAT przy zakupie przez wnioskodawcę działek, ponieważ nabycie działek nastąpiło w ramach czynności niepodlegających opodatkowaniu VAT. Wnioskodawca podatek ten odliczał w związku z budową na nieruchomości budynku usługowo-mieszkalnego i parkingu, czyli części składowej nieruchomości.

W niniejszej sprawie nie można uznać, że przekazanie przez wnioskodawcę wartości niematerialnych i prawnych, tj. praw do technologii na rzecz fundacji rodzinnej będzie miało wpływ na przyszłą sprzedaż w działalności gospodarczej wnioskodawcy, jej wizerunek, generowane zyski czy odbiór przez kontrahentów.

Tym samym trudno jest uznać, że czynność ta jest dokonywana na cele związane z działalnością gospodarczą wnioskodawcy. To fundacja rodzinna będzie wykorzystywała prawa do technologii w prowadzonej działalności gospodarczej poprzez udzielanie licencji za wynagrodzeniem do podmiotów zewnętrznych.

Zatem, skoro czynność nieodpłatnego przekazania praw do wartości niematerialnych i prawnych na rzecz fundacji nie nastąpi w związku z prowadzoną przez wnioskodawcę działalnością gospodarczą, to czynność ta wypełnia warunki nieodpłatnego świadczenia usług do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika, o którym mowa w art. 8 ust. 2 pkt 2 ustawy VAT. W związku z tym, ww. czynność będzie podlegała opodatkowaniu VAT na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy VAT.

Określenie momentu powstania obowiązku podatkowego w VAT dla usług audytu. Zakres prawa do odliczenia VAT, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 27 września 2023 r., sygn. 0114-KDIP4-2.4012.384.2023.5.AA

W analizowanej sprawie wykonawca (wnioskodawca), w związku z zawartą z zamawiającym (gminą) umową, wykonał na jego rzecz świadczenie kompleksowe stanowiące usługę przeprowadzenia audytu. Świadczenie to składało się z szeregu czynności, zrealizowanych przez wykonawcę zgodnie z zawartą umową oraz miało na celu doradztwo dla kierownika zamawiającego, w celu sprawowania właściwego zarządzania gminą.


Do wskazanych usług audytu nie znajdzie zastosowania art. 19a ust. 3 ustawy VAT. Mając bowiem na uwadze orzeczenia NSA oraz wykładnię pojęcia usług ciągłych należy zauważyć, że w przypadku opisanej usługi da się wyodrębnić poszczególne, składające się na nią czynności oraz wskazać ich początek i koniec. Zatem świadczona przez wykonawcę usługa wykonania audytu nie ma charakteru usług ciągłych.

Zatem bez znaczenia dla określenia momentu powstania obowiązku podatkowego pozostaje zawarty w umowie zapis określający sposób rozliczenia wynagrodzenia na podstawie umownych okresów rozliczeniowych. Zatem skoro w opisanej sprawie, wykonawca wyświadczył kompleksową usługę przeprowadzenia audytu, to obowiązek podatkowy - stosownie do art. 19a ust. 1 ustawy VAT - powstanie z chwilą wykonania usługi, tj. z chwilą wykonania ostatniej czynności składającej się na świadczonej usłudze objętej umową o współpracy, tj. w połowie grudnia 2020 r.

Zgodnie z zapisami umowy zapłata, która miała być uiszczona do dnia 30 czerwca 2019 r. nie była uzależniona od realizacji określonych czynności. Zatem z uwagi na fakt, że strony nie przewidziały zapłaty za realizację poszczególnych czynności, to w tej sprawie nie znajdzie zastosowania art. 19a ust. 2 ustawy VAT.

Ponadto, zamawiający nie dokonywał zapłaty części ustalonej kwoty przed zrealizowaniem opisanej usługi przez wykonawcę. Zamawiający dokonał płatności całości ustalonej kwoty, po wystawieniu przez wykonawcę faktury dokumentującej opisaną usługę. Zatem w niniejszej sprawie nie znajdzie zastosowania przepis art. 19a ust. 8 ustawy VAT.

Podsumowując, obowiązek podatkowy powstał z chwilą wykonania usługi, tj. z chwilą



wykonania ostatniej czynności składającej się na świadczonej w ramach umowy usługę audytu - czyli w połowie grudnia 2020 r., zgodnie z art. 19a ust. 1 ustawy VAT.

Tym samym, za wykonanie usługi audytu wykonawca powinien wystawić fakturę, obejmującą całość ustalonego wynagrodzenia, w terminie do 15. dnia miesiąca po miesiącu, w którym doszło do wykonania usługi, czyli do dnia 15 stycznia 2021 r. W konsekwencji wykonawca był zobowiązany do zapłaty należnego podatku na rachunek bankowy właściwego urzędu skarbowego w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, czyli do 25 stycznia 2021 r.

W odniesieniu do nabywanej usługi wykonania audytu, wykorzystywanej przez gminę zarówno do celów działalności gospodarczej (czynności opodatkowane VAT oraz zwolnione z VAT), jak i do celów innych niż działalność gospodarcza (czynności niepodlegające opodatkowaniu VAT), i której gmina nie ma możliwości przyporządkowania w całości do działalności gospodarczej, gmina powinna dokonać wyliczenia kwoty podatku naliczonego przypisanego do działalności gospodarczej z zastosowaniem tzw. preproporcji określonej w art. 86 ust. 2a ustawy VAT z uwzględnieniem przepisu § 3 ust. 2 rozporządzenia z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników.

Ponadto z uwagi na fakt, że usługa audytu służy w ramach prowadzonej działalności gospodarczej zarówno do czynności opodatkowanych, jak i do czynności zwolnionych od podatku i gmina nie ma możliwości odrębnego określenia kwot podatku naliczonego związanych z czynnościami, w stosunku do których przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, gmina jest zobowiązana również do proporcjonalnego odliczenia podatku, zgodnie z art. 90 ust. 2 i 3 ustawy VAT.

Podsumowując, gminie przysługuje prawo do częściowego odliczenia podatku naliczonego w związku z nabytą usługą audytu przy zastosowaniu preproporcji, o której mowa w art. 86 ust. 2a ustawy VAT w zw. z § 3 ust. 2 rozporządzenia, a następnie proporcji sprzedaży,

o której mowa w art. 90 ust. 3 ustawy VAT.

Zatem prawo zamawiającego do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, obowiązywało w okresie rozliczeniowym, w którym gmina była w posiadaniu faktury z 30 grudnia 2020 r. obejmującej całość wynagrodzenia za wyświadczoną usługę przeprowadzenia audytu oraz u wykonawcy powstał obowiązek podatkowy.


Kwestia zastosowania zwolnienia z VAT dla czynności wystawiania zaświadczeń, opinii bankowych, opinii audytorskich, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 25 września 2023 r., sygn. 0114-KDIP4.4012.869.2018.8.DP

Skoro bank świadczy na rzecz swoich klientów usługi zwolnione na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 38-41 ustawy VAT, to czynności wystawiania zaświadczeń, opinii bankowych i opinii audytorskich są również zwolnione od podatku jako zależne i nierozzerwalnie związane z usługami głównymi.

Korekta podstawy opodatkowania VAT oraz kwoty podatku należnego w związku z korektą cen transferowych. Dokumentowanie korekty cen transferowych w świetle przepisów o VAT, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 25 września 2023 r., sygn. 0113-KDIPT1-2.4012.523.2023.1.KW

W sytuacji gdy korekty cen transferowych dokonywane są w oparciu o kalkulację poprzez weryfikację szacunków oczekiwanego na koniec roku poziomu rentowności, w celu zapewnienia rynkowego poziomu wynagrodzenia wyrównania, w wyniku której ustalane jest, czy ceny stosowane w odniesieniu do dostaw dokonanych w trakcie roku mają charakter rynkowy, a weryfikacja cen opiera się o faktyczne wskaźniki z okresu, w którym dokonywane były poszczególne transakcje, wówczas korekty cen transferowych mają/ będą miały wpływ na cenę wszystkich towarów sprzedanych przez spółkę w danym okresie na rzecz X. W konsekwencji, tego typu płatności nie są wyłączone z dyspozycji art. 29a ustawy VAT.

W efekcie podejmowane przez spółkę czynności winny znaleźć swoje odzwierciedlenie poprzez wystawienie faktur korygujących. Zatem, w sytuacji kiedy spółka dokonuje/będzie dokonywać korekty ceny pierwotnej do-



starczanych przez nią na rzecz X towarów (tj. w zależności od tego, czy korekta cen transferowych będzie miała charakter in plus czy in minus, finalna cena może być wyższa lub niższa od ceny pierwotnej) a faktura odnosi/będzie odnosić się do dostaw dokonanych w danym okresie, oraz możliwe jest/będzie zweryfikowanie wpływu korekty cen transferowych na poszczególne faktury pierwotne oraz pozycje na tych fakturach odnoszące się do poszczególnych towarów – to taka korekta powinna zostać prawidłowo odzwierciedlona jako korekta podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku VAT należnego.

W analizowanej sytuacji bowiem, finalna cena dostarczanych towarów może być obliczona poprzez skorygowanie ceny pierwotnej o korektę cen transferowych alokowaną do poszczególnej dostawy, w konsekwencji czego spowoduje to zmianę wynagrodzenia należnego z tytułu dokonanych dostaw oraz korektę, tj. obniżenie lub podwyższenie cen sprzedaży towarów, które zostały już udokumentowane fakturami. W konsekwencji, należy stwierdzić, że dodatkowe rozliczenia polegające na obniżeniu bądź podwyższeniu cen towarów w celu zapewnienia zasady rynkowości, zgodnie z polityką cen transferowych – jako mające wpływ na zmianę ceny (a więc i tym samym na podstawę opodatkowania VAT) – są/będą objęte przepisem art. 29a ustawy. Zatem w przedmiotowej sprawie spółka jest/będzie zobowiązana do wystawienia faktur korygujących, o których mowa w art. 106j ustawy VAT.

Spółka może/będzie mogła wystawić korektę zbiorczą do poszczególnych pozycji z faktury, a także wszystkich pozycji z faktury, jednakże dotyczy to wyłącznie przypadku, gdy dokonuje/będzie dokonywać obniżki ceny lub udziela/będzie udzielać opustu.

Zatem, w celu udokumentowania korekty cen transferowych, w sytuacji kiedy w wyniku korekty następuje obniżka ceny (korekty in minus), spółka winna wystawić fakturę korygującą, przy czym może/będzie mogła wystawić zbiorczą fakturę korygującą odnoszącą się do wszystkich faktur pierwotnych wystawionych na rzecz X. Faktura taka, na podstawie art. 106j ust. 3 pkt 1 ustawy VAT winna zawierać dodatkowo wskazanie okresu, do którego odnosi się udzielany opust lub udzielana obniżka. Jednocześnie wskazać należy, że wystawiona zbiorcza faktura


korygująca może nie zawierać nazwy (rodzaju) towaru lub usługi objętych korektą – w przypadku gdy korekta dotyczy wszystkich dostaw towarów i świadczonych usług.

Ze stanu faktycznego wynika, że może również okazać się, że stosowane ceny pierwotne były za niskie. Skutkuje to, wystąpieniem korekty cen transferowych in plus. W takiej sytuacji X musi przekazać spółce dodatkowe wynagrodzenie z tytułu dokonanych dostaw. W konsekwencji, w wyniku dokonania korekty cen transferowych w ramach stosowanej polityki cen transferowych, nastąpi podwyższenie ceny. Zatem w opisanej sytuacji nie będzie miał zastosowania przepis art. 106j ust. 3 ustawy VAT, gdyż spółka nie udzieliła/udzieli upustu i nie obniżyła ceny. W analizowanej sprawie, w sytuacji gdy zastosowane pierwotnie ceny nie są rynkowe i w ustalonych okresach rozliczeniowych dokonywana jest korekta cen transferowych zwiększająca cenę pierwotną (korekta in-plus), spółka nie ma/nie będzie miała możliwości wystawienia zbiorczych faktur korygujących.

Zatem, w celu udokumentowania korekty cen transferowych, w sytuacji kiedy w wyniku korekty następuje podwyższenie ceny (korekty in plus), spółka powinna wystawić fakturę korygującą, przy czym w sytuacji podwyższenia ceny nie może/nie będzie mogła wystawić zbiorczej faktury korygującej odnoszącej się do wszystkich faktur pierwotnych wystawionych na rzecz X.

Na wystawionej przez spółkę fakturze korygującej nie jest wskazane, do jakich faktur pierwotnych (dokumentujących wcześniej dokonane dostawy towarów) się ona odnosi oraz jaki jest wpływ korekty cen transferowych na poszczególne faktury pierwotne oraz ceny poszczególnych towarów dokumentowanych tymi fakturami. Tym samym, wystawione przez spółkę faktury korygujące nie zawierają/nie będą zawierać wszystkich elementów, wskazanych w art. 106j ust. 2 ustawy VAT, które powinna zawierać faktura korygująca.

W związku z powyższym, wystawione przez spółkę faktury korygujące, zarówno zbiorcze korekty in minus jak i faktury korygujące in plus, winny zawierać m.in. wskazanie, do jakich faktur pierwotnych (dokumentujących wcześniej dokonane dostawy towarów) się one odnoszą oraz daty ich wystawienia.



Brak obowiązku opłacania składek na ubezpieczenia społeczne od odszkodowania z tytułu zakazu konkurencji wypłacanego byłemu członkowi zarządu po ustaniu umowy o świadczenie usług zarządzania do której znajdują zastosowane przepisy o zabezpieczeniu społecznym państwa obcego, decyzja Oddziału ZUS w Gdańsku z 2 października 2023 r., sygn. DI/100000/43/805/2023

Treść przepisu art. 6 oraz art. 11 i art. 12 u.s.u.s. pozwala uznać, że odszkodowanie z tytułu zakazu konkurencji wypłacane byłemu członkowi zarządu po ustaniu umowy o świadczenie usług zarządzania, do

której znajdują zastosowane przepisy o zabezpieczeniu społecznym państwa obcego nie stanowi tytułu podlegania ubezpieczeniom, a tym samym nie rodzi obowiązku opłacania składek na ubezpieczenia społeczne (emerytalne, rentowe, chorobowe i wypadkowe).

W sytuacji opisanej w przedmiotowym wniosku nie znajdzie zatem zastosowania art. 9 u.s.u.s. dotyczący zbiegu tytułów objęcia ubezpieczeniami społecznymi bowiem w przypadku wnioskodawcy odszkodowanie wypłacane z tytułu zakazu konkurencji nie stanowi tytułu do ubezpieczeń społecznych w myśl art. 6 u.s.u.s.



PACZUSKI TAUDUL

DORADCY PODATKOWI



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



MAGDALENA CHOCHOŁEK
tel. +48 797 197 435
magdalena.chocholek@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

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. 519 075 056, fax 22 205 22 01
e-mail: biuro@ptpodatki.pl

