



PACZUSKI TAUDUL
DORADCY PODATKOWI

PRZEKRÓJ PODATKOWY



27.11.2023



KOMENTARZ EKSPERTÓW

WS. NAJWAŻNIEJSZYCH WYROKÓW / INTERPRETACJI



SPIS TREŚCI

Kwestia oceny czy współtworzenie programów komputerowych i ich części w grupie programistów stanowi działalność B+R poszczególnych programistów – wyrok NSA z 14 listopada 2023 r., sygn. II FSK 17/23	3
Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 16 listopada 2023 r., I SA/Wr 547/23 - Określenie obowiązku podatkowego w przypadku umów pożyczek w związku z rezygnacją ze zwolnienia z VAT na podstawie art. 43 ust. 22 ustawy o VAT	4

Kwestia oceny czy współtworzenie programów komputerowych i ich części w grupie programistów stanowi działalność B+R poszczególnych programistów – wyrok NSA z 14 listopada 2023 r., sygn. II FSK 17/23

Wyrok został wydany w wyniku zaskarżonego orzeczenia WSA w Krakowie z 8 czerwca 2022 r., sygn. I SA/Kr 368/22 (wyrok WSA został wydany w wyniku zaskarżonej interpretacji indywidualnej wydanej przez Dyrektora KIS).

Podatnik prowadzący działalność gospodarczą w zakresie (i) wytwarzania oprogramowania – tworzenia kodu źródłowego oraz (ii) wytwarzania części oprogramowania – rozwijanie lub ulepszanie określonego programu komputerowego wystąpił z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej.

Wnioskodawca podniósł, iż w ramach prowadzonej działalności gospodarczej osiąga dochód ze sprzedaży kwalifikowanego prawa własności intelektualnej [dalej: KPWI]. Tym samym głównym przedmiotem działalności jest tworzenie i rozwój oprogramowania oraz jego elementów składowych, które następnie są sprzedawane kontrahentowi w ramach świadczonych na jego rzecz usług, na podstawie umowy o współpracę [dalej: Umowa]. Ponadto w ramach Umowy podatnik współpracuje z innymi członkami zespołu w ramach projektu.

Podatnik zadał pytania (i) czy jego działalność stanowi działalność B+R oraz (ii) czy w zakresie dochodów z KPWI z tytułu sprzedaży praw autorskich na oprogramowanie/części oprogramowania ma prawo zastosować stawkę podatku 5%. Zdaniem podatnika na oba pytania należy odpowiedzieć pozytywnie.

W wydanej interpretacji indywidualnej Dyrektor KIS uznał stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe. Spółka złożyła skargę na wydaną interpretację do WSA w Krakowie.

Organ podatkowy wskazał, iż aby podatnik mógł skorzystać z zastosowania preferencji w postaci zastosowania ulgi IP Box kwalifikowane IP musi przede wszystkim zostać wytworzone, rozwinięte lub ulepszone w ramach prowadzonej przez podatnika działalności B+R w związku z czym zakres działalności B+R będzie zawsze obejmował całość działań podatnika zmierzających do

wytworzenia, rozwinięcia lub ulepszenia kwalifikowanego IP oraz, że działania te nigdy nie będą wykraczać poza działalność B+R.

Ponadto organ zwrócił uwagę na fakt, iż podatnik prowadzi swoje działania w ramach zespołu programistów pracujących dla kontrahenta w związku z czym zdaniem organu wytworzone, rozwinięte oraz ulepszone oprogramowanie/części oprogramowania są wytworzone, rozwinięte w ramach działalności B+R prowadzonej przez kontrahenta.

WSA w Krakowie nie zgodził się ze stanowiskiem organu i uchylił zaskarżoną interpretację.

W swoim uzasadnieniu wskazał, że spór w analizowanej sprawie odnosi się przede wszystkim do kwestii czy praca podatnika stanowi działalność B+R samego podatnika czy też jego kontrahenta.


Zdaniem sądu nietrafny jest pogląd organu, zgodnie z którym działalność podatnika nie jest działalnością prowadzoną przez niego bezpośrednio, lecz w ramach zespołu programistów pracujących dla kontrahenta. W ocenie sądu część oprogramowania jest niewątpliwie samodzielnym programem komputerowym podlegającym ochronie z art. 74 ustawy o prawie autorskim.

Organ podatkowy wniósł skargę kasacyjną od wyroku WSA w Krakowie do NSA.

NSA nie zgodził się ze stanowiskiem organu i oddalił jego skargę kasacyjną.

W swoim uzasadnieniu NSA wskazał, iż należy przyznać rację sądowi I instancji. W ocenie NSA kluczowym jest to z czego podatnik otrzymywał dochód dla zastosowania stawki preferencyjnej. Ponadto w zakresie działalności B+R, NSA wskazał, iż podatnik jednoznacznie określił, iż program komputerowy/części programu komputerowego wytwarzane są samodzielnie przez podatnika a działania są zupełnie nowe, twórcze oraz prowadzone systematycznie.

Komentowany wyrok potwierdza ukształtowaną linię orzecniczą w zakresie oceny zaliczenia działalności programistów współtworzących program komputerowy do działalności B+R.



Niewątpliwie należy zgodzić się ze stanowiskiem NSA, iż w zakresie oceny czy dana działalność podatnika jest działalnością B+R kluczowym jest odniesienie się do kwestii czy program komputerowy lub jego część są działaniami twórczymi, prowadzonymi systematycznie gdzie wykorzystywana jest wiedza tego konkretnego pracownika.

W związku z powyższym za każdym razem ocena czy działalność podatnika stanowi działalność B+R powinna mieć indywidualny charakter. Tym samym może zdarzyć się sytuacja gdzie w ramach jednego zespołu projektowego złożonego przez różnych programistów nie każdy z nich będzie mógł skorzystać z omawianych preferencji podatkowych. Przykładowo, jeden z programistów (tak jak podatek w omawianym wyroku) prowadzi działania, które wytwarzają, rozwijają oraz ulepszają program – ten programista może skorzystać z preferencji, natomiast inny programista wykonuje działania, które nie noszą takich znamion – brak możliwości skorzystania.

Podsumowując status podatkowy programistów współpracujących w ramach zespołów projektowych (na zasadach umów o współpracy) pod kątem możliwości skorzystania z ulgi B+R oraz IP Box może być różny w zależności od działań, które wykonywane są przez te osoby. Dlatego też jak potwierdził NSA w komentowanym wyroku analiza skorzystania z preferencji IP Box oraz ulgi B+R powinna być każdorazowo przeprowadzona indywidualnie w stosunku do zainteresowanego podmiotu z uwzględnieniem specyfiki jego działania.



MATEUSZ KSIĄŻEK
KONSULTANT

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 16 listopada 2023 r., I SA/Wr 547/23 - Określenie obowiązku podatkowego w przypadku umów pożyczek w związku z rezygnacją ze zwolnienia z VAT na podstawie art. 43 ust. 22 ustawy o VAT

Spółka w ramach prowadzonej działalności, świadczy także usługi finansowe polegające m.in. na udzielaniu pożyczek na rzecz innych podmiotów gospodarczych. Umowy pożyczki między spółką a jego pożyczkobiorcami, będące przedmiotem wniosku są zawierane na czas określony. Wynagrodzenie spółki stanowi wskazany określony w umowach koszt pożyczki, naliczany za używanie pożyczonego kapitału, który pożyczkobiorca zobowiązany jest ponieść w związku z zaciągniętym wobec pożyczkodawcy zobowiązaniem. Usługi świadczone odpłatnie przez spółkę kwalifikują się do zwolnienia przedmiotowego z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 38 ustawy o podatku od towarów i usług (dalej: ustawy o VAT). Mając na uwadze uprawnienie wynikające z art. 43 ust. 22 ustawy o VAT Spółka skorzystała z możliwości rezygnacji ze zwolnienia przedmiotowego od opodatkowania usług finansowych, składając w styczniu 2023 r. naczelnikowi urzędu skarbowego pisemne zawiadomienie o wyborze opodatkowania tych usług przed początkiem okresu rozliczeniowego, od którego zdecydowała się zrezygnować ze zwolnienia. Wątpliwości spółki dotyczyły kwestii określenia momentu powstania obowiązku podatkowego oraz sposobu opodatkowania odsetek należnych z tytułu umów zawartych przed rezygnacją ze zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 38 ustawy o VAT (dalej: zawiadomienie).

W szczególności część z kontynuowanych umów pożyczek, które zawarła spółka przed rezygnacją ze zwolnienia z opodatkowania usług finansowych przewiduje wynagrodzenie w postaci odsetek naliczanych za czas udostępniania kapitału, których termin płatności zgodnie z postanowieniami umów przypada jednorazowo po rezygnacji przez spółkę ze zwolnienia przedmiotowego z opodatkowania usług finansowych świadczonych na rzecz podatników. Spółka kontynuuje także inne umowy pożyczek. W niektórych umowach znajdują się zapisy przewidujące, że odsetki są naliczane i należne pożyczkodawcy cyklicznie, w określonych w umowie okresach, np. miesięcznych lub rocznych, zgodnie

z uzgodnionym harmonogramem spłat obejmującym okres od udzielenia pożyczki aż do końca obowiązywania umowy. Zapłata odsetek następuje na początku następnego miesiąca po upływie okresu, za który dane odsetki stają się należne.

Podkreślenia wymaga, że w ustawie zmieniającej nie zawarto żadnych przepisów przejściowych, które regulowałyby kwestię przejścia ze zwolnienia na opodatkowanie usług udzielania pożyczek w trakcie trwania zawieszonych umów z pożyczkobiorcami. Nie ma więc przepisu, który jednoznacznie regulowałby kwestię opodatkowania odsetek naliczonych za okresy przed rezygnacją ze zwolnienia od opodatkowania, ale płatnych po tej rezygnacji.

W związku z powyższym spółka zadała pytania o zakres stosowania zwolnienia i opodatkowania VAT dla odsetek płatnych w odniesieniu do umów zawartych przed wprowadzeniem opcji wyboru opodatkowania tego wynagrodzenia, a konsekwencji o moment obowiązku podatkowego dla tych usług jako zdarzenia mocno implikującego zdaniem spółki odpowiedź na jej pytania.

W ocenie spółki w przypadku opisywanych w stanie faktycznym pożyczek nie znajdują zastosowania przepisy temporalne art. 41 ust. 14a-14h ustawy o VAT, w związku z czym przyjąć należy, iż do wszelkich naliczonych odsetek, dla których termin płatności przypada po rezygnacji spółki ze zwolnienia z opodatkowania usług udzielania pożyczek, w momencie powstania dla nich obowiązku podatkowego, należy zastosować podstawową stawkę VAT, nie uwzględniając zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 38 ustawy o VAT.

W ocenie składu orzekającego WSA we Wrocławiu, w celu określenia momentu powstania obowiązku podatkowego w VAT oraz sposobu opodatkowania odsetek należnych z tytułu umów pożyczki zawartych przed rezygnacją ze zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 38 ustawy o VAT, na podstawie art. 41 ust. 14-14h ustawy o VAT, należy odwołać się do wyroku TSUE z dnia 28 października 2023 r. w sprawie C-324/20, z którego wynika, że umowa pożyczki jest świadczeniem jednorazowym. W konsekwencji zdaniem sądu, niemożliwe jest zastosowanie w tym przypadku art. 19a ust. 3 ustawy o VAT, jak również zasady ogólnej z art. 19a ust. 1 tej ustawy.

W rezultacie mając na względzie sytuację spółki i kierując się wykładnią prounijną sąd uznał, że najbardziej zasadne będzie zastosowanie art. 19a ust. 5 pkt 1 lit. e ustawy o VAT, zgodnie z którym obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty z tytułu świadczenia usług zwolnionych od podatku zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 37-41 ustawy o VAT.

W wydanym w sprawie orzeczeniu WSA we Wrocławiu potwierdza - wbrew stanowisku spółki - że do przedstawionego zagadnienia stosują się tzw. przepisy temporalne o sposobie opodatkowania VAT tego samego świadczenia, ale wykonywanego w okresach rozliczeniowych, w których dla tego świadczenia obowiązuje inne opodatkowanie, tu: zwolnienie przed dniem, który wskazywało zawiadomienie o wyborze opodatkowania i opodatkowanie stawką od dnia, w którym spółka dokonała opcji wyboru tego opodatkowania.

A jednocześnie sąd rozpatrujący sprawę definiuje moment wykonania usług - wbrew stanowisku organu - w sposób właściwy dla usług zwolnionych i w konsekwencji uchyła interpretację przyznając w praktycznym ujęciu rację spółce. Finalnie zatem na zadane pytania spółki, WSA we Wrocławiu udzielił odpowiedzi w myśl stanowisku prezentowanemu we wniosku o interpretację, tj. że odsetki należne za okresy przed rezygnacją ze zwolnienia z VAT, dla których obowiązek podatkowy rozumiany jako termin zapłaty powstanie po wyborze przez spółkę opodatkowania tego rodzaju usług, nie będą objęte zwolnieniem od podatku na mocy art. 43 ust. 1 pkt 38 ustawy o VAT i wraz z odsetkami należnymi za okres po rezygnacji przez spółkę ze zwolnienia będą opodatkowane podstawową 23% stawką VAT.

W zaprezentowanym przez WSA we Wrocławiu stanowisku można doszukać się pewnych niespójności, jednak prezentuje ono korzystną dla wielu pożyczkodawców perspektywę rozliczenia wynagrodzenia na podstawie umów pożyczek obowiązujących w okresie sprzed i po zmianie przepisów.



JOANNA KILJAŃSKA
PARTNER, DORADCA PODATKOWY

WYBÓR ORZECZEŃ SĄDÓW

ADMINISTRACYJNYCH
ORAZ TSUE:



SPIS TREŚCI

Wstrzymanie wykonania decyzji wydanej przez organ pierwszej instancji - uchwała 7 sędziów NSA z 13 listopada 2023 r., sygn. akt II GPS 2/22	8
Kwestia zastosowanie klauzuli GAAR w podatku dochodowym od osób prawnych za 2016 r., wyrok NSA z 9 listopada 2023 r., sygn. akt II FSK 163/22	8
Podstawa opodatkowania VAT z tytułu świadczenia usług w zakresie dostarczania telewizji płatnej i Internetu w przypadku gdy dochodzi do odpłatnej cesji wiarytelności handlowej powstałej z tytułu ich świadczenia, wyrok NSA z 9 listopada 2023 r., sygn. akt I FSK 1350/19	8
O tym, czy powstanie zobowiązanie płatnika do poboru podatku decyduje najpierw zaistnienie zdarzenia prawnego rodzącego obowiązek podatkowy podatnika, wyrok NSA z 15 listopada 2023 r., sygn. akt II FSK 1471/23	8
Opodatkowanie VAT kary umownej w postaci opłaty dodatkowej za brak biletu parkomatowego, wyrok WSA w Warszawie z 10 listopada 2023 r., sygn. akt III SA/WA 1610/23	8
Kwestia skorzystania z ulgi na ekspansję na gruncie ustawy PIT w przypadku przekształcenie spółki cywilnej w spółkę z o.o., wyrok WSA w Krakowie z 10 listopada 2023 r., sygn. akt I SA/KR 880/23	9

WYBÓR ORZECZEŃ SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH ORAZ TSUE:



SPIS TREŚCI

Wymogi dotyczące skorzystania z ulgi sponsoringowej, o której mowa w art. 18ee ust. 1 ustawy CIT , wyrok WSA w Warszawie z 8 listopada 2023 r., sygn. akt III SA/WA 1529/23	9
Kwestia opodatkowania VAT usługi roamingowych, umożliwiających wzajemne udostępnianie swoim klientom ładowarek pomiędzy współpracującymi partnerami , wyrok WSA w Warszawie z 8 listopada 2023 r., sygn. akt III SA/WA 1310/23	9
Określenie momentu wykonania usługi zawarcia przez agenta z klientem umowy o świadczenie usług i imprez turystycznych w imieniu spółki , wyrok WSA w Warszawie z 17 listopada 2023 r., sygn. akt III SA/WA 1723/23	10
Określenie obowiązku podatkowego w przypadku umów pożyczek w związku z rezygnacją ze zwolnienia z VAT na podstawie art. 43 ust. 22 ustawy VAT , wyrok WSA we Wrocławiu z 16 listopada 2023 r., sygn. akt I SA/WR 547/23	10
Zbycie za wynagrodzeniem prawa do przychodu z przedsięwzięcia jako czynność podlegająca opodatkowaniu VAT , wyrok WSA we Wrocławiu z 16 listopada 2023 r., sygn. akt I SA/WR 450/23	11

Wstrzymanie wykonania decyzji wydanej przez organ pierwszej instancji – uchwała 7 sędziów NSA z 13 listopada 2023 r., sygn. akt II GPS 2/22

W postępowaniu sądownoadministracyjnym, zainicjowanym skargą na postanowienie: a) stwierdzające uchybienie terminu do wniesienia odwołania, b) o odmowie przywrócenia terminu do wniesienia odwołania, c) stwierdzające niedopuszczalność odwołania, - nie jest dopuszczalne, na podstawie art. 61 § 3 ustawy prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, wstrzymanie wykonania decyzji wydanej przez organ pierwszej instancji.

Kwestia zastosowanie klauzuli GAAR w podatku dochodowym od osób prawnych za 2016 r., wyrok NSA z 9 listopada 2023 r., sygn. akt II FSK 163/22

Retrospektywne stosowanie klauzuli GAAR jest możliwe w stosunku do czynności, które zostały zdziałane przed jej wejściem w życie (przed dniem 15 lipca 2016 r.) ale musi uwzględniać to, że nie może mieć zastosowania do stanów faktycznych, które zostały objęte obowiązkiem podatkowym w okresie, kiedy ten obowiązek powstał, a nie było jeszcze tych przepisów klauzulowych.

Dlatego też mając na względzie te zasady intertemporalne, retrospektywność może odnosić się co do czynności zdziałanych przed dniem 15 lipca 2016 r., ale co do stanów podatkowo-prawnych poczynszy od obowiązku podatkowego i zobowiązań podatkowych od dnia 1 stycznia 2017. W obrębie roku 2016 jest to niemożliwe.

Podstawa opodatkowania VAT z tytułu świadczenia usług w zakresie dostarczania telewizji płatnej i Internetu w przypadku gdy dochodzi do odpłatnej cesji wierzytelności handlowej powstałej z tytułu ich świadczenia, wyrok NSA z 9 listopada 2023 r., sygn. akt I FSK 1350/19

Podstawą opodatkowania VAT z tytułu świadczenia usług w zakresie dostarczania telewizji płatnej i Internetu, w przypadku gdy dochodzi do odpłatnej cesji wierzytelności handlowej powstałej z tytułu ich świadczenia, nie może być kwota efektywnie uzyskana w wyniku cesji wierzytelności (po pomniejszeniu o VAT należny).

Kwota ta nie jest zapłatą uzyskaną przez spółkę w związku ze świadczeniem tych usług. Tym samym, nie można zaakceptować tezy, że kwota uzyskana w wyniku cesji wierzytelności stanowi podstawę opodatkowania z tytułu usług wykonanych na rzecz dłużnika.

O tym, czy powstanie zobowiązanie płatnika do poboru podatku decyduje najpierw zaistnienie zdarzenia prawnego rodzącego obowiązek podatkowy podatnika, wyrok NSA z 15 listopada 2023 r., sygn. akt II FSK 1471/23

Płatnik ma obowiązek pobrać podatek u źródła i wpłacić go do organu niejako „w imieniu podatnika”. O tym, czy powstanie zobowiązanie płatnika, decyduje zatem zaistnienie uprzednio zdarzenia prawnego rodzącego obowiązek podatkowy samego podatnika, z którego wynika zobowiązanie do zapłacenia konkretnego podatku. W związku z powyższym, rozważając kwestię obowiązków spółki jako płatnika nie można było abstrahować od tego, czy w opisanych okolicznościach zobowiązanie podatkowe w ogóle powstaje i czy fundacja, w odniesieniu do wypłaconych przez spółkę należności, była zobowiązana do uiszczenia podatku dochodowego od osób prawnych.

Zatem wypłata odsetek przez spółkę na rzecz fundacji, niezależnie od tego czy jest traktowana na gruncie ustawy CIT jako dywidenda czy inne przychody z tytułu udziałów w zyskach osób prawnych - jeśli uzyskane przez fundację dochody zostaną przekazane na cele statutowe, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt. 4 ustawy CIT (czego organ nie kwestionuje) - korzysta ze zwolnienia od podatku z art. 17 ust. 1 pkt. 4 ustawy CIT, a spółka jako płatnik nie ma obowiązku poboru zryczałtowanego podatku, niezależnie od tego, że źródło to nie zostało wymienione w art. 26 ust 1a ustawy CIT.

Opodatkowanie VAT kary umownej w postaci opłaty dodatkowej za brak biletu parkomatowego, wyrok WSA w Warszawie z 10 listopada 2023 r., sygn. akt III SA/WA 1610/23

Z art. 5 ust. 2 ustawy CIT wynika, że po pierwsze, przychody uzyskiwane ze wspólnego źródła przychodów określonego w art. 5 ust. 1 ustawy CIT jak i koszty ponoszone w ra-

mach tego wspólnego źródła nie są rozliczane odrębnie, lecz są łączone z przychodami i kosztami każdego wspólnika partycypującego w tym wspólnym źródle.

Po drugie, są one łączone z przychodami i kosztami poszczególnych wspólników proporcjonalnie. Jednakże należy podkreślić, że przepis ten ma zastosowanie do przychodów i kosztów odpowiednio uzyskanych i ponoszonych w ramach wspólnego źródła, czyli jak w tej sprawie w ramach spółki nie będącej osobą prawną. Przepis ten nie ma natomiast zastosowania do przychodów i kosztów odpowiednio uzyskanych i ponoszonych poza tym wspólnym źródłem.

Wydatki na zapłatę odsetek od obligacji wyemitowanych w celu uzyskania środków finansowych na zakup pakietu akcji spółki luksemburskiej nie są wydatkami poniesionymi w ramach spółki niebędącej osobą prawną (spółki luksemburskiej), lecz są to wydatki samego podatnika (wspólnika spółki luksemburskiej), poza wspólnym źródłem przychodów w formie spółki luksemburskiej i dlatego ich kosztowy charakter należy ocenić w kontekście zgodności z art. 15 ust. 1 ustawy CIT, bez powiązania z art. 5 ust. 1 i 2 ustawy CIT. Organ dokonał zatem błędnej interpretacji art. 5 ust. 1 i 2 w zw. z art. 15 ust. 1 ustawy CIT w ramach zdarzenia opisanego we wniosku poprzez wykluczenie wydatków podatnika na zapłatę odsetek od obligacji z tego względu, że wydatki te nie mają związku z przychodami z działalności spółki osobowej, w której podatnik bierze udział.

Jednakże dla zaliczenia spornych wydatków do kosztów podatkowych nie ma to znaczenia. Istotne jest jedynie, czy wydatki te spełniają wymogi z art. 15 ust. 1 ustawy CIT.

Kwestia skorzystania z ulgi na ekspansję na gruncie ustawy PIT w przypadku przekształcenie spółki cywilnej w spółkę z o.o., wyrok WSA w Krakowie z 10 listopada 2023 r., sygn. akt I SA/KR 880/23

W przypadku przekształcenia spółki cywilnej w spółkę z o.o. wspólnicy spółki cywilnej (osoby fizyczne) nie będą mieli prawa do zastosowania ulgi na ekspansję w związku z poniesionymi przez siebie (a więc przed przekształceniem spółki cywilnej w spółkę z o.o.) kosztami, o których mowa w art. 26gb ust. 7 ustawy PIT ponieważ nie zwiększą –

jako podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych – przychodów ze sprzedaży produktów w okresie dwóch kolejno następujących po sobie lat podatkowych.

Zwiększenia przychodów dokona już inny podatnik (podatku dochodowego od osób prawnych), którym będzie spółka z o.o. (spółka przekształcona). Takiego prawa nie będzie też miała powstała z przekształcenia spółka z o.o.

Wymogi dotyczące skorzystania z ulgi sponsoringowej, o której mowa w art. 18ee ust. 1 ustawy CIT, wyrok WSA w Warszawie z 8 listopada 2023 r., sygn. akt III SA/WA 1529/23

Nie można zgodzić się ze stanowiskiem organu, że koszty uzyskania przychodów, zaliczone do źródła przychodów zyski kapitałowe, nie będą mogły być odliczone od podstawy opodatkowania na podstawie art. 18ee ustawy CIT.

Przepis art. 18ee ust. 1 ustawy CIT wskazujący na przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych, wskazuje je w takim celu, żeby pokazać, że z ulgi może skorzystać podatnik, który takie przychody osiąga i wysokość przychodów z tego źródła jest główną kwotą wysokości odliczenia.

Możliwość rozliczenia ulgi sponsoringowej w obu źródłach przychodu oraz możliwość skorzystania z niej bez względu na to, w którym źródle przychodów rozpoznano koszty sponsoringu, jest zgodna z celem ustawodawcy, ponieważ zwiększa atrakcyjność korzystania z ulgi.

Kwestia opodatkowania VAT usługi roamingowych, umożliwiających wzajemne udostępnianie swoim klientom ładowarek pomiędzy współpracującymi partnerami, wyrok WSA w Warszawie z 8 listopada 2023 r., sygn. akt III SA/WA 1310/23

Odnosząc się do art. 22 ust. 1 pkt 5 ustawy VAT należy wskazać, iż systemu elektroenergetycznego przez który ma być przesyłana energia elektryczna nie można interpretować zgodnie z ustawą - Prawo energetyczne. Nie może tego robić z tego względu, iż każde państwo członkowskie jest zobowiązane do zapewnienia efektywności stosowania prawa unijnego.

W związku z powyższym odwoływanie się do definicji krajowych przy definiowaniu pojęć zawartych w ustawie VAT nie może prowadzić do ewentualnego ograniczenia stosowania przepisów prawa europejskiego.

Ze stanu faktycznego wynika, że spółka planuje wykorzystywać tzw. usługi roamingowe, umożliwiające wzajemne udostępnianie swoim klientom ładowarek pomiędzy współpracującymi stronami (partnerami). W tej sytuacji nie można zgodzić się ze stanowiskiem organu, że miejsce opodatkowania transakcji polegającej na sprzedaży partnerom zagranicznym energii elektrycznej należy określić na podstawie art. 22 ust. 1 pkt 3 ustawy VAT i sprzedaż energii opodatkować w Polsce.

Przepis art. 38 Dyrektywy 112 stanowi wyjątek, jeśli chodzi o określenie miejsca świadczenia usługi i wskazuje, że chodzi tu o dostawę na rzecz podatnika - pośrednika. Jest to podmiot określony w ust. 2 ww. przepisu. W Dyrektywie 112, ale również w ustawie VAT nie ma wymogu, żeby owa energia była transportowana poza granicę Polski. W konsekwencji zgodnie z art. 22 ust. 1 pkt 5 ustawy VAT i art. 38 ust. 1 Dyrektywy 112, dostawa energii elektrycznej na rzecz partnerów zagranicznych nie podlega opodatkowaniu VAT na terytorium kraju.

Określenie momentu wykonania usługi zawarcia przez agenta z klientem umowy o świadczenie usług i imprez turystycznych w imieniu spółki, wyrok WSA w Warszawie z 17 listopada 2023 r., sygn. akt III SA/WA 1723/23

W przedmiotowej sprawie spółka powierza agentowi zawieranie z klientami umów o świadczenie usług i imprez turystycznych w imieniu spółki za wynagrodzeniem. Celem usług agenta jest doprowadzenie do skutecznego zawarcia umowy o świadczenie usług pomiędzy spółką a klientem. W związku z tym wykonanie usługi przez agenta następuje z chwilą podpisania umowy z klientem, a nie jak twierdzi spółka z dniem przylotu klient z imprezy turystycznej.

Dalsze działania, takie jak np. klient na miejscu może zmodyfikować swój pobyt, nie mają w przedmiotowej sprawie znaczenia, gdyż zadaniem agenta jest doprowadzenie do zawarcia w imieniu spółki z klientem

umowy i po zawarciu umowy następuje zakończenie usługi świadczonej przez agenta na rzecz spółki. W konsekwencji wystawiając w imieniu i na rzecz agentów faktury w trybie art. 106d ust. 1 ustawy VAT, spółka jest uprawniona do wystawienia faktury nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wykonano usługę.


Jednocześnie przez moment wykonania usługi należy rozumieć datę podpisania umowy z klientem, gdyż w tym momencie dochodzi do faktycznego wykonania usługi przez agenta, tj. doprowadzenia klienta do zawarcia umowy na imprezę turystyczną.

Określenie obowiązku podatkowego w przypadku umów pożyczek w związku z rezygnacją ze zwolnienia z VAT na podstawie art. 43 ust. 22 ustawy VAT, wyrok WSA we Wrocławiu z 16 listopada 2023 r., sygn. akt I SA/WR 547/23

W celu określenia momentu powstania obowiązku podatkowego w VAT oraz sposobu opodatkowania odsetek należnych z tytułu umów pożyczki zawartych przed rezygnacją ze zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 38 ustawy VAT, na podstawie art. 41 ust. 14-14h ustawy VAT należy odwołać się do wyroku TSUE z dnia 28 października 2023 r. w sprawie C-324/20, z którego wynika, że umowa pożyczki jest świadczeniem jednorazowym.

W konsekwencji, niemożliwe jest zastosowanie w tym przypadku art. 19a ust. 3 ustawy VAT, jak również zasady ogólnej z art. 19a ust. 1 ustawy VAT. W rezultacie mając na względzie sytuację spółki i kierując się wykładnią prounijną należy uznać, że najbardziej zasadne będzie zastosowanie art. 19a ust. 5 pkt 1 lit. e ustawy VAT, zgodnie z którym obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty z tytułu świadczenia usług zwolnionych od podatku zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 37-41 ustawy VAT.

Wprawdzie jest orzecznictwo sądów administracyjnych, które mówi, że samo użycie tzw. pojęcia usług zwolnionych, wyklucza w takiej sytuacji zastosowanie tego przepisu. Jednak musimy pamiętać, że mamy tutaj też do czynienia z przepisami przejściowymi. Mowa tutaj o art. 41 ust. 14a ustawy VAT zgodnie z którym: w przypadku czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem, która została



wykonana przed dniem zmiany stawki podatku (w sprawie: dokonania opcji), dla której obowiązek podatkowy powstaje w dniu zmiany stawki podatku (w sprawie: zmiany opcji) lub po tym dniu, czynność ta podlega opodatkowaniu według stawek podatku obowiązujących dla tej czynności w momencie jej wykonania.

To oznacza, że de facto czynność ta byłaby zwolniona, jeżeli mówimy o pożyczkach, które zostały zawarte przed wyborem opcji przez podatnika.

Zbycie za wynagrodzeniem prawa do przychodu z przedsięwzięcia jako czynność podlegająca opodatkowaniu VAT, wyrok WSA we Wrocławiu z 16 listopada 2023 r., sygn. akt I SA/WR 450/23

Działanie, w postaci zbycia prawa do przychodu z przedsięwzięcia oraz prawa do połowy dodatkowego przychodu z przedsięwzięcia inwestorowi za wynagrodzeniem, do wykonania których będzie zobowiązana spółka w ramach zawartej umowy z inwestorem stanowi świadczenie usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy VAT a spółka będzie występować jako podmiot świadczący usługi.

Wynagrodzenie przekazane spółce przez inwestora będzie stanowić wynagrodzenie za wykonane usługi. W ramach tej czynności można dopatrzeć się zarówno elementu odpłatności, jak i elementu świadczenia. W sumie, te dwa elementy pozwalają stwierdzić, że na gruncie opisu stanu faktycznego, istnieją podstawy do tego, by dopatrzeć się usługi w rozumieniu ustawy VAT.

WYBÓR INTERPRETACJI PODATKOWYCH

SPIS TREŚCI


Ustalenie czy przychody pochodzące z transakcji osiągnięte w 2022 r., stanowiły przychody osiągane z transakcji, w związku z którymi jest wytwarzana wartość dodana pod względem ekonomicznym większa niż znikoma w rozumieniu art. 28j ust. 1 pkt 2 lit. g ustawy CIT, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 3 listopada 2023 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.319.2023.2.BJ	14
Zastosowanie art. 6 ust. 1 pkt 25 ustawy CIT w przypadku otrzymania przez fundację rodzinną przychodu z tytułu otrzymania majątku likwidacyjnego spółki z o.o. Działalność gospodarcza o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 4 ustawy o fundacjach rodzinnych nie obejmuje swoim zakresem nabywania i zbywania walut wirtualnych, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 31 października 2023 r., sygn. 0114-KDIP2-1.4010.426.2023.2.KS	14
Skutki podatkowe w CIT przystąpienia przez fundację rodzinną do spółki cywilnej, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 31 października 2023 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.363.2023.1.DD	15
Dla celów porównania wysokości opodatkowania w Polsce oraz w państwie rezydencji spółki zagranicznej podstawa opodatkowania powinna zostać obliczona zgodnie z przepisami prawa kraju rezydencji podmiotu powiązanego, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 31 października 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.250.2023.2.EJ	15
Ustalenie czy spółka jako płatnik, w momencie dokonywania wypłat odsetek do pożyczkodawcy z Luksemburga jest obowiązana do pobrania zryczałtowanego podatku CIT, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 31 października 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.443.2023.1.AK	16
Kwestia posiadania stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce przez spółkę ukraińską, która relokowała na terytorium Polski pracowników z uwagi na wybuch wojny, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 27 października 2023 r., sygn. 0114-KDIP1-2.4012.357.2023.3.RST	16

WYBÓR INTERPRETACJI PODATKOWYCH



SPIS TREŚCI

Zasady opodatkowania VAT pobytu i wypoczynku zorganizowanych grup turystów z Izraela. Rozpoznanie obowiązku podatkowego w rozumieniu art. 19a ust. 8 ustawy VAT w odniesieniu do przedpłat otrzymywanych na poczet realizacji usług turystyki, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 10 listopada 2023 r., sygn. 0114-KDIP1-3.4012.506.2023.1.JG	17
Spółka kalkulując tzw. hipotetyczny podatek, jaki zagraniczna jednostka zapłaciła by gdyby była polskim podatnikiem, nie ma możliwości pomniejszenia dochodu zagranicznej spółki o straty poniesione w latach poprzednich, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 10 listopada 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.452.2023.2.AK	18
Kwestia możliwości stosowania przez spółkę ryczałtu od dochodów spółek w przypadku gdy jej wspólnik posiadania statusu fundatora fundacji, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 9 listopada 2023 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.347.2023.2.AR	19
Ustalenie czy wydatki na pokrycie szkód powstałych w związku z robotami budowlanymi (budowa farm wiatrowych) spełniają definicję kosztów uzyskania przychodów, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 9 listopada 2023 r., sygn. 0111-KDWB.4010.92.2023.1.HK	19
Ustalenie czy ponoszone przez spółkę koszty darowizn są opodatkowane ryczałtem, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 8 listopada 2023 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.320.2023.3.BJ	20
Skutki podatkowe w VAT otrzymania od klienta środków z tytułu przedterminowego rozwiązania umowy lub rezygnacji z zamówienia, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 8 listopada 2023 r., sygn. 0114-KDIP1-2.4012.400.2023.1.JO	20



Ustalenie czy przychody pochodzące z transakcji osiągnięte w 2022 r., stanowiły przychody osiągane z transakcji, w związku z którymi jest wytwarzana wartość dodana pod względem ekonomicznym większa niż znikoma w rozumieniu art. 28j ust. 1 pkt 2 lit. g ustawy CIT, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 3 listopada 2023 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.319.2023.2.BJ

Wskazane we wniosku transakcje nabycia towarów (rejestratorów, monitorów, switche) na rzecz X stanowiły transakcje, w związku z którymi wytworzona została większa niż znikoma wartość dodana pod względem ekonomicznym.

W ramach ww. transakcji spółka wygenerowała bowiem istotny narzut brutto na sprzedaży, bowiem spółka realizuje na odsprzedaży marżę, której nie można uznać za znikomą, gdyż nawet kilkuprocentowa marża w działalności handlowej bywa uznawana za normalną marżę rynkową. W przypadku spółki marża ta wynosi od 8 do 10%.

Uwzględniając powyższe należy stwierdzić, że spółka spełnia warunek do opodatkowania ryczałtem, wskazany w art. 28j ust. 1 pkt 2 lit. g ustawy CIT. Wprowadzie bowiem więcej niż 50% przychodów spółki z działalności osiągniętej w poprzednim roku podatkowym pochodzi z transakcji z podmiotem powiązanym, to jednak – jak wynika z opisu sprawy – przychody te generują znaczącą wartość dodaną pod względem ekonomicznym i nie jest ona znikoma.

Tymczasem warunek dotyczący uzyskiwania przychodów z transakcji z podmiotami powiązanymi na poziomie niższym niż 50% dotyczy wyłącznie sytuacji, w której w związku z tymi transakcjami nie jest wytwarzana wartość dodana pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma. Powyższa sytuacja nie ma zatem miejsca w omawianej sprawie.

Wobec powyższego należy zgodzić się ze stanowiskiem, że przychody z transakcji wymienionych w stanie faktycznym nie stanowiły przychodów osiąganych z transakcji, w związku z którymi nie jest wytwarzana wartość dodana pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma w rozumieniu art. 28j ust. 1 pkt 2 lit. g ustawy CIT a zatem warunek wymieniony w przedmiotowym przepisie został spełniony przez spółkę w 2023 r.

Zastosowanie art. 6 ust. 1 pkt 25 ustawy CIT w przypadku otrzymania przez fundację rodzinną przychodu z tytułu otrzymania majątku likwidacyjnego spółki z o.o. Działalność gospodarcza o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 4 ustawy o fundacjach rodzinnych nie obejmuje swoim zakresem nabywania i zbywania walut wirtualnych, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 31 października 2023 r., sygn. 0114-KDIP2-1.4010.426.2023.2.KS


Fundacja rodzinna jako osoba prawna jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych i co do zasady korzysta ze zwolnienia podmiotowego, o którym mowa w art. 6 ust. 1 pkt 25 ustawy CIT. Wyjątki od tej reguły zostały przewidziane w art. 6 ust. 6-9 ustawy CIT w tym m.in. zwolnienie nie ma zastosowania do działalności gospodarczej fundacji rodzinnej wykraczającej poza zakres określony w art. 5 ustawy o fundacjach rodzinnych.

Zgodnie z jej art. 5 ust. 1 pkt 3, fundacja rodzinna może wykonywać działalność gospodarczą m.in. w zakresie: przystępowania do spółek handlowych, funduszy inwestycyjnych, spółdzielni oraz podmiotów o podobnym charakterze, mających swoją siedzibę w kraju albo za granicą, a także uczestnictwa w tych spółkach, funduszach, spółdzielniach oraz podmiotach. Do zakresu dozwolonej działalności wymienionej w ww. przepisie można zaliczyć uzyskanie przychodu w postaci wartości majątku otrzymanego w związku z likwidacją spółki z o.o.

Przychód taki powstaje również wskutek uczestnictwa fundacji rodzinnej w spółce z o.o. W analizowanej sprawie wnioskodawca wniósł do fundacji rodzinnej udziały (100%) w spółce z o.o. (mienie wniesione). W toku działalności fundacji spółka z o.o. zostanie zlikwidowana, a majątek likwidacyjny w postaci papierów wartościowych, walut wirtualnych oraz środków pieniężnych przejmie fundacja rodzinna.

W świetle powyższego, fundacja rodzinna w zakresie przychodu z tytułu otrzymania majątku likwidacyjnego spółki z o.o. będzie korzystała ze zwolnienia na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 25 ustawy CIT.

Waluta wirtualna nie jest prawnym środkiem płatniczym emitowanym przez NBP,



zagraniczne banki centralne lub inne organy administracji publicznej, ani papierami wartościowymi i innymi dokumentami stanowiącymi środki płatnicze.

Mając powyższe na uwadze, waluta wirtualna nie stanowi także zagranicznego środka płatniczego, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 6 ustawy o fundacji rodzinnej. Mając na uwadze powyższe, nieprawidłowe jest stanowisko wnioskodawcy zgodnie z którym działalność gospodarcza o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 4 ustawy o fundacjach rodzinnych obejmuje swoim zakresem m.in. nabywanie i zbywanie walut wirtualnych.

Skutki podatkowe w CIT przystąpienia przez fundację rodzinną do spółki cywilnej, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 31 października 2023 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.363.2023.1.DD

Spółka cywilna nie jest podmiotem o podobnym charakterze do spółek handlowych. Również spółka cywilna w żadnym zakresie nie jest podobna do funduszy inwestycyjnych czy też spółdzielni. Tym samym, przystąpienie przez fundację rodzinną do spółki cywilnej wykracza poza zakres określony w art. 5 ustawy o fundacji rodzinnej.

Mając na uwadze powyższe wskazać należy, że dochód uzyskany przez fundację rodzinną z tytułu dzierżawy nieruchomości przez spółkę cywilną, przypadający na fundację jako współnika spółki cywilnej nie będzie korzystał ze zwolnienia z podatku CIT. Dochód ten winien być objęty sankcyjnym 25% podatkiem dochodowym, na podstawie art. 24r ustawy CIT.

Zgodnie bowiem z art. 24r ust. 1 ustawy CIT, w zakresie w jakim fundacja rodzinna prowadzi działalność gospodarczą wykraczającą poza zakres określony w art. 5 ustawy o fundacji rodzinnej stawka podatku, o którym mowa w art. 19, wynosi 25% podstawy opodatkowania.


Dla celów porównania wysokości opodatkowania w Polsce oraz w państwie rezydencji spółki zagranicznej podstawa opodatkowania powinna zostać obliczona zgodnie z przepisami prawa kraju rezydencji podmiotu powiązanego, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 31 października 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.250.2023.2.EJ

Aby ustalić czy w danym przypadku jest spełniony warunek z art. 24aa ust. 2 pkt 1 ustawy CIT należy dokonać porównania faktycznie zapłaconego podatku dochodowego oraz kwoty podatku dochodowego obliczonego z zastosowaniem stawki 19%, przy czym podstawa opodatkowania powinna zostać obliczona zgodnie z przepisami prawa kraju rezydencji podmiotu powiązanego.

W analizowanym przypadku spółka wskazała, że stawka opodatkowania spółki zagranicznej na terenie USA wynosi 21%, zatem kwota podatku faktycznie zapłaconego przez podmiot powiązany za rok, w którym otrzymał należność nie będzie niższa o co najmniej 25% niż kwota podatku obliczonego z zastosowaniem stawki 19%, o której mowa w art. 19 ust. 1 pkt 1 ustawy CIT.

Przy czym podkreślić należy, że przepis art. 24aa ust. 2 pkt 1 ustawy CIT odnosi się do zwrotu lub odliczenia podatku w jakiegokolwiek formie, w tym na rzecz podmiotu powiązanego. Natomiast w opisie sprawy wskazano, że spółce zagranicznej nie przysługują istotne odliczenia od opodatkowania. Dla celów ustalenia czy warunek z art. 24aa ust. 2 pkt 1 ustawy CIT w danym przypadku jest spełniony należy uwzględnić wszelkie przysługujące odliczenia podatku, a także jego zwroty, w tym także na rzecz podmiotów powiązanych, a nie wyłącznie „istotne” odliczenia.

Tym samym dla celów porównania wysokości opodatkowania w Polsce oraz w państwie rezydencji spółki zagranicznej (tj. USA) podstawa opodatkowania, na potrzeby weryfikacji warunku z art. 24aa ust. 2 pkt 1 ustawy CIT, do której należy zastosować stawkę 19%, powinna zostać obliczona zgodnie z przepisami prawa kraju rezydencji podmiotu powiązanego (tj. zgodnie z amerykańskim prawem podatkowym) i w konsekwencji koszty usług reklamowych i rozwoju biznesu ponoszone przez spółkę na rzecz spółki zagranicznej w roku 2022 nie spełniają przesłanki z art. 24aa ust. 2 pkt 1 ustawy CIT.



Ustalenie czy spółka jako płatnik, w momencie dokonywania wypłat odsetek do pożyczkodawcy z Luksemburga jest obowiązana do pobrania zryczałtowanego podatku CIT, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 31 października 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.443.2023.1.AK

Ze stanu faktycznego wynika, że X (pożyczkodawca) podlega w państwie, w którym ma siedzibę (Luksemburg) opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia. X posiada depozytariusza przechowującego jego aktywa i prowadzącego rejestr tych aktywów oraz monitorującego przepływy środków pieniężnych X. X jest zarządzany przez upoważnionego ZAFI, którego działalność jest nadzorowana przez Komisję Nadzoru nad Sektorem Finansowym w Luksemburgu (CSSF).

Zatem spełnienie przez X warunków określonych w art. 6 ust. 1 pkt 10a lit. a oraz lit. e-f ustawy CIT nie budzi wątpliwości. Odnosząc się natomiast do kwestii spełnienia warunku określonego w art. 6 ust. 1 pkt 10a lit. d ustawy CIT, należy wskazać, że jak jednoznacznie wynika z opisu sprawy, X nie podlega bezpośredniemu nadzorowi Commission de Surveillance du Secteur Financier (CSSF – luksemburskiego odpowiednika Komisji Nadzoru Finansowego).

W niniejszej sprawie X zarządzany jest przez zewnętrzny podmiot – spółkę prawa luksemburskiego (ZAFI), podlegający bezpośrednio nadzorowi CSSF. ZAFI obowiązany jest zapewnić, by X działał zgodnie z przepisami dot. oferowania produktów w ramach AIFMD, w tym ustanowił depozytariusza i niezależnego audytora, przygotowywał raport roczny oraz wycenę aktywów X, zaś działania upoważnionego ZAFI w tym zakresie podlegają bieżącej ocenie ze strony CSSF. W związku z powyższym, nie sposób stwierdzić, że w opisanej sprawie została spełniona przesłanka, określona w art. 6 ust. 1 pkt 10a lit. d ustawy CIT – czyli bezpośredni nadzór właściwego organu nadzoru nad rynkiem finansowym nad działalnością X.

W konsekwencji, z uwagi na brak łącznego spełnienia warunków, określonych w art. 6 ust. 1 pkt 10a lit. a i d-f ustawy CIT, spółka, jako płatnik, w momencie dokonywania wypłat odsetek do X jest obowiązana do pobra-

nia WHT, gdyż odsetki uzyskiwane przez X od spółki nie stanowią przychodu zwolnionego na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 58 ustawy CIT. W sytuacji wypłaty przez spółkę odsetek na rzecz X z siedzibą w Luksemburgu będącego rzeczywistym właścicielem wypłacanych odsetek, spółka, przy spełnieniu warunków przewidzianych w art. 26 ust. 1 ustawy CIT, będzie uprawniona do pobrania zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych (tzw. podatku u źródła) według stawki 5% przewidzianej w art. 11 ust. 2 polsko-luksemburskiej ustawy CIT.


Kwestia posiadania stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce przez spółkę ukraińską, która relokowała na terytorium Polski pracowników z uwagi na wybuch wojny, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 27 października 2023 r., sygn. 0114-KDIP1-2.4012.357.2023.3.RST

Na tle przedstawionego stanu faktycznego należy uznać, iż spółka ukraińska nie zorganizowała bowiem na terytorium kraju w sposób stały odpowiednich zasobów ludzkich i technicznych umożliwiających samodzielne prowadzenie działalności. Jak wynika z wniosku działalność spółki na terytorium Ukrainy polega na działalności doradczej (konsultingowej).

Do czasu wybuchu wojny na Ukrainie działalność spółki prowadzona była z terytorium Ukrainy, jednak w związku z wybuchem wojny, ze względu na bardzo dużą niepewność został zrealizowany plan relokacji pracowników w celu zapewnienia ich bezpieczeństwa i kontynuacji działalności spółki. Część pracowników została tymczasowo relokowana w dostępne i bezpieczne miejsca do innych krajów UE m.in. do Polski.

Około 60 osób pracowało tymczasowo w C. (31 pracowników pracowało mniej niż 90 dni na terytorium Polski, 14 pracowników spędziło 180 dni lub więcej na terytorium Polski; większość z pracowników przepracowała w Polsce mniej niż 90 dni). Jednak większość pracowników spółki pracowała z terytorium Ukrainy. Tylko około 16% pracowników pracowało tymczasowo w Polsce ze względu na relokację związaną z wybuchem wojny.

Bieżące zarządzanie nadal odbywało się w B. W procesie relokacji, wsparcie zapew-



niła spółka niemiecka. W tym celu spółka niemiecka nabywała świadczenia od innych podmiotów (usługi najmu powierzchni biurowej, usługi hotelowe, usługi transportu, usługi kurierskie) oraz wykonywała część świadczeń we własnym zakresie dla spółki.

Spółka niemiecka świadczyła usługi zarządzania. Ponadto pracownicy spółki, którzy pracowali z terytorium Polski nie mogli podejmować decyzji w imieniu spółki, nie byli upoważnieni do podpisywania umów w imieniu spółki oraz nie byli upoważnieni do podejmowania działań, które mogłyby wiązać spółkę.

Powierzchnia biurowa w Polsce była dostępna dla spółki w okresie od 1 maja 2022 r. do 15 maja 2023 r., natomiast pracownicy w maju 2023 r. powrócili na terytorium Ukrainy. Co również istotne, spółka nie dokonała relokacji pracowników na terytorium Polski z zamiarem stałego prowadzenia działalności na terytorium Polski. Relokacja wynikała wyłącznie z powodu wybuchu wojny na Ukrainie.

Intencją spółki nie było permanentne, stałe prowadzenie działalności na terytorium Polski przy pomocy tych pracowników. Nie można zatem uznać, że działalność prowadzona w Polsce ma charakter stały, wyrażony w szczególności jako zamiar podatnika co do prowadzenia działalności z tego miejsca w sposób permanentny (długofalowy). Dla uznania, że dany podmiot posiada na terytorium Polski stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej decydujący jest m.in. fakt, że struktura funkcjonująca przez określony czas charakteryzuje się wystarczającą stałością, a nie została założona dla potrzeb przemijających.

Staość prowadzonej działalności musi być odnoszona do czynnika czasu, czyli do długości okresu działalności, do jej zamierzonej lub faktycznej powtarzalności i systematyczności. Zatem mimo, że spółka dysponowała pewnymi zasobami ludzkimi (relokowani pracownicy) oraz technicznymi (laptopy, telefony drukarki oraz wynajęte biuro) na terytorium Polski, nie można uznać, że w analizowanym przypadku zostało spełnione kryterium stałości prowadzonej działalności na terytorium kraju.

Stwierdzić należy zatem, że spółka nie posiada w Polsce stałego miejsca prowadzenia

działalności gospodarczej. W konsekwencji odnośnie obowiązku rejestracji na potrzeby podatku VAT należy stwierdzić, że skoro spółka nie posiada stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, jak również spółka nie świadczyła z terytorium Polski żadnych usług które byłyby opodatkowane VAT to spółka nie miała obowiązku dokonania zgłoszenia rejestracyjnego na potrzeby podatku VAT.


Zasady opodatkowania VAT pobytu i wypoczynku zorganizowanych grup turystów z Izraela. Rozpoznanie obowiązku podatkowego w rozumieniu art. 19a ust. 8 ustawy VAT w odniesieniu do przedpłat otrzymywanych na poczet realizacji usług turystyki, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 10 listopada 2023 r., sygn. 0114-KDIP1-3.4012.506.2023.1.JG

Nabywane przez wnioskodawcę usługi stanowią wydatki poniesione dla bezpośredniej korzyści turysty. Usługi (tj. zakwaterowania, żywienia, transportu, usług przewodnickich, biletów wstępu do atrakcji turystycznych) są przez wnioskodawcę nabywane we własnym imieniu, ale na rzecz podmiotu z Izraela.

Z powyższego wynika, że zostały spełnione przesłanki wynikające z art. 119 ust. 3 ustawy VAT niezbędne do zastosowania procedury VAT-marża. Ponadto wszystkie towary i usługi składające się na świadczenie wnioskodawcy w postaci organizacji pobytu i wypoczynku konkretnej grupy turystów z Izraela na terytorium Polski nabywane są od podmiotów trzecich, wnioskodawca nie świadczy tego rodzaju usług we własnym zakresie.

W przedmiotowej sprawie wnioskodawca będzie zatem świadczył usługę turystyki, o której mowa w art. 119 ustawy VAT, składającą się z pakietu usług, na potrzeby której zostaną m.in. nabyte usługi związane z transportem, zakwaterowaniem, żywnością, oraz usługi rekreacyjne.

W konsekwencji, opisane we wniosku świadczenie w postaci organizacji pobytu i wypoczynku zorganizowanych grup turystów z Izraela realizowane na rzecz partnera izraelskiego stanowi usługę turystyczną, do której zastosowanie znajdzie szczególna procedura VAT – marża, zgodnie z art. 119 ustawy VAT.



Zaliczki/przedpłaty wpłacane przez kontrahenta na rzecz wnioskodawcy, dotyczą konkretnej usługi turystycznej, a więc usługi znanej z miejsca i warunków jej wykonania, terminu pobytu i zapewnianych świadczeń. W prowadzonej działalności gospodarczej wnioskodawca zawiera transakcje dotyczące nabywanych różnych towarów i usług dla bezpośredniej korzyści turysty, które podlegają rozliczeniu przy ustalaniu marży podlegającej opodatkowaniu.

Zatem, przed wykonaniem i zaoferowaniem danej usługi turystyki kontrahentom wnioskodawca przeprowadza kalkulację, czy jest sens ekonomiczny realizować daną usługę. Zatem wnoszone przedpłaty nie stanowią części wynagrodzenia na poczet zupełnie nieznanego świadczenia o nieokreślonej wysokości, gdyż wnioskodawca przyjmuje przedpłatę na organizację pobytu i wypoczynku na terytorium Polski zorganizowanych grup turystów izraelskich, usługa jest więc skonkretyzowana.

Zatem z tytułu otrzymywanych zaliczek na poczet usługi turystyki w celu ustalenia należnego podatku wnioskodawca zobowiązany jest do wstępnego ustalenia wysokości marży. Ostateczne rozliczenie nastąpi w momencie wykonania usługi z zastosowaniem faktycznie poniesionych kosztów przyjmowanych do wyliczenia marży. Ponadto, po wykonanej usłudze wnioskodawca ma możliwość skorygowania podstawy opodatkowania i ewentualnie należnego podatku (o ile podatek ten wystąpi) uwzględniając faktycznie poniesione wydatki.

W związku z powyższym nie można zgodzić się ze stanowiskiem, że otrzymywane przez wnioskodawcę płatności, nie są powiązane z konkretną usługą turystyczną i nie powinny być traktowane jako zaliczki w rozumieniu art. 19a ust. 8 ustawy VAT rodzące obowiązek w podatku VAT. W konsekwencji, opisana we wniosku przedpłata otrzymywana na poczet realizacji usług turystyki stanowi zaliczkę w rozumieniu art. 19a ust. 8 ustawy rodzącą obowiązek podatkowy w podatku VAT w momencie jej otrzymania.


Spółka kalkulując tzw. hipotetyczny podatek, jaki zagraniczna jednostka zapłaciłaby gdyby była polskim podatnikiem, nie ma możliwości pomniejszenia dochodu zagranicznej spółki o straty poniesione w latach poprzednich, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 10 listopada 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.452.2023.2.AK

Przepis art. 24a ust. 1 ustawy CIT przewiduje samodzielną stawkę dla konkretnego rodzaju dochodów, tj. dochodów zagranicznej spółki kontrolowanej uzyskanych przez podatnika, która to stawka wynosi 19% podstawy opodatkowania natomiast kolejne przepisy (art. 24a ust. 4-6 ustawy CIT) określają odrębne zasady ustalenia tego dochodu.

Zgodnie zaś z art. 24a ust. 6 zd. 2 ustawy CIT dochód zagranicznej jednostki kontrolowanej nie podlega pomniejszeniu o straty poniesione w latach poprzednich. Przytoczona regulacja powoduje, że przy ustaleniu dochód zagranicznej jednostki kontrolowanej wyłączona jest możliwość zastosowania jego obniżenia w oparciu o przepis art. 7 ust. 5 ustawy CIT.

Wskazane wyłączenie dotyczy również kalkulacji hipotetycznego podatku, o którym mowa w art. 24a ust. 3 pkt 3 lit. c, art. 24a ust. 3 pkt 4 lit. b oraz art. 24a ust. 3 pkt 5 lit. d ustawy CIT. Przepisy te nie wskazują na możliwości uwzględnienia w celu kalkulacji hipotetycznego podatku wszelkich ulg i odliczeń, jakie przysługiwałyby gdyby spółka posiadała polską rezydencję podatkową. Ustawodawca w każdym z ww. przepisów wskazał na zastrzeżenie odnośnie do art. 24a ustawy CIT.

Podkreślić należy, że to zastrzeżenie odnosi się do całego przepisu dotyczącego podatku od dochodów zagranicznej spółki kontrolowanej, a nie tylko do kalkulacji dochodu, o którym mowa w art. 24a ust. 4 i 6 ustawy CIT. W świetle powyższego, spółka kalkulując tzw. hipotetyczny podatek, jaki zagraniczna jednostka zapłaciłaby gdyby była polskim podatnikiem nie ma możliwości pomniejszenia dochodu zagranicznej spółki o straty poniesione w latach poprzednich na zasadach przewidzianych w art. 7 ust. 5 ustawy CIT.



Kwestia możliwości stosowania przez spółkę ryczałtu od dochodów spółek w przypadku gdy jej wspólnik posiadania statusu fundatora fundacji, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 9 listopada 2023 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.347.2023.2.AR

Z opisu sprawy nie wynika, by spółka mogła zostać wyłączona z możliwości opodatkowania ryczałtem, ze względu na to, że udziałowcem spółki będzie fundator fundacji, pełniący funkcję członka rady fundacji oraz prezesa zarządu fundacji. Na wypełnienie warunku wskazanego w art. 28j ust. 1 pkt 4 ustawy CIT nie będzie miała również wpływu okoliczność, że wspólnik spółki, z tytułu pełnienia funkcji członka rady fundacji otrzymywać będzie zwrot uzasadnionych kosztów lub wydatków związanych z jej pełnieniem oraz wynagrodzenie jako prezes zarządu fundacji. Przepis art. 28j ust. 1 pkt 4 ustawy CIT dotyczy bowiem wyłącznie takich praw majątkowych, które wynikają z ufundowania fundacji lub bycia jej beneficjentem.

Świadczy o tym sformułowanie „otrzymanie świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent”. Nie chodzi więc o otrzymanie jakiegokolwiek świadczenia, ale o prawo do otrzymania świadczenia „jako założyciel (fundator)” lub „jako beneficjent”. Tymczasem jak wyraźnie wynika z opisu sprawy, statut fundacji nie będzie przyznawał fundatorowi jako założycielowi fundacji żadnych praw majątkowych i związku z tym wspólnik spółki jako fundator fundacji nie będzie otrzymywał świadczeń o charakterze pieniężnym bądź niepieniężnym.

Ponadto wspólnikowi nie będą również przysługiwały prawa majątkowe związane z prawem do otrzymania świadczenia jako beneficjent fundacji. Zatem, w świetle powyższego, pomimo, że udziałowcem spółki będzie fundator fundacji pełniący na warunkach przedstawionych w opisie omawianej sprawy funkcję członka rady fundacji oraz prezesa zarządu ww. fundacji, spółka spełni przesłankę uprawniającą do korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu od dochodów spółek, wskazaną w art. 28j ust. 1 pkt 4 ustawy CIT.

Na spełnienie przez spółkę przesłanki wskazanej w art. 28j ust. 1 pkt 4 ustawy CIT nie będzie miało również wpływu ewentualne


świadczenie przez spółkę w przyszłości na rzecz fundacji usług czy też dostarczanie towarów, na potrzeby prowadzonej przez fundację działalności statutowej/gospodarczej. Powyższe działania nie będą bowiem wiązały się z powstaniem po stronie spółki lub po stronie wspólnika spółki praw majątkowych wynikających z ufundowania fundacji lub bycia jej beneficjentem.

Ustalenie czy wydatki na pokrycie szkód powstałych w związku z robotami budowlanymi (budowa farm wiatrowych) spełniają definicję kosztów uzyskania przychodów, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 9 listopada 2023 r., sygn. 0111-KDWB.4010.92.2023.1.HK

W zakresie ustalenia, czy do wydatków na pokrycie szkód powstałych w związku z budową farm wiatrowych, w tym na pokrycie szkód związanych z uszkodzeniem sieci drenażowej, znajdzie zastosowanie art. 16 ust. 1 pkt 22 ustawy CIT i czy w konsekwencji wydatki z tego tytułu nie będą mogły zostać uznane za koszty uzyskania przychodów spółki, należy wskazać, że art. 16 ust. 1 pkt 22 ustawy CIT odnosi się do kategorii odszkodowań i kar umownych.

W świetle powyższego, uznać więc należy, że wydatki poniesione przez spółkę z własnych środków na naprawę szkody nie mają charakteru, ani kar umownych, ani odszkodowań wskazanych w art. 16 ust. 1 pkt 22 ustawy CIT. Ustawodawca nie ograniczył możliwości zaliczenia w ciężar kosztów uzyskania przychodów wydatków związanych z naprawą powstałej w trakcie wykonywania usług szkody, które są nierozdzielnie związane z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Powstałe szkody nie mają wpływu na ostateczne niewykonanie lub wadliwe wykonanie usługi, które miałyby stanowić podstawę do wypłaty właśnie z tego tytułu odszkodowań czy kar umownych na rzecz inwestorów. Ponadto, szkód na gruntach, gdzie są budowane farmy wiatrowe nie da się uniknąć a czasami muszą wystąpić. Dlatego, należy zgodzić się, że poniesione przez spółkę wydatki na naprawienie szkód powstałych w związku z budową farm wiatrowych, które nie mają wpływu na jakość wykonanych usług nie podlegają ograniczeniom wymienionym w art. 16 ust. 1 pkt 22 ustawy CIT jednocześnie spełniają definicję kosztów



uzyskania przychodów zawartą w art. 15 ust. 1 ustawy CIT. W konsekwencji wydatki z tego tytułu będą mogły zostać uznane za koszty uzyskania przychodów spółki.

W sytuacjach opisanych we wniosku, w których miały miejsce następujące zdarzenia: i) na skutek nieprawidłowego zabezpieczenia oraz rozsypania kamieni na budowanej drodze doszło do uszkodzenia wkładu zespolonego w ramie okiennej budynku znajdującego się przy budowanej drodze; ii) w czasie realizacji budowy drogi wystąpiły ubytki w nawierzchni drogi i na skutek tego doszło do uszkodzenia pojazdu (opony i felgi) - nie mamy do czynienia z kosztami poniesionymi w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, ponieważ, konieczność pokrycia szkód powstałych w związku z robotami budowlanymi wynika z braku dołożenia należytej staranności.

Opisane zdarzenia były spowodowane nieprawidłowym zabezpieczeniem oraz rozsypaniem kamieni na budowanej drodze (w jednym przypadku) oraz wystąpieniem ubytków w nawierzchni drogi (w drugim przypadku).

Organ nie kwestionuje, że w interesie spółki (jako wiarygodnego kontrahenta) jest jak najszybsze usunięcie powstałych szkód i kontynuowanie realizacji kontraktu, przynoszącego wspólne korzyści. Jednakże w tym miejscu trzeba zauważyć, że sytuacje te były spowodowane zaniedbaniami ze strony spółki. Tym samym wydatki poniesione na pokrycie szkód powstałych w związku z innymi robotami budowlanymi nie mogą zostać uznane za koszty uzyskania przychodów spółki.

Ustalenie czy ponoszone przez spółkę koszty darowizn są opodatkowane ryczałtem, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 8 listopada 2023 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.320.2023.3.BJ

Ze stanu faktycznego wynika, że przekazywane przez spółkę darowizny wpisują się w filozofię społecznej odpowiedzialności biznesu („CSR”). Spółka w ramach darowizn przekazuje część wypracowanych zysków w celu polepszania jakości życia lokalnej społeczności oraz wyrównywania szans społecznych - środki te trafiają do lokalnych organizacji charytatywnych, fundacji, jednostek oświaty,

jednostek organizacyjnych samorządu terytorialnego itd. Spółka w ramach darowizn, we współpracy z obdarowanymi, wspiera m.in. działania charytatywne, kulturowe, ekologiczne czy związane z bezpieczeństwem publicznym (np. zakup sprzętu dla jednostek ochotniczych straży pożarnych).


Przekazywane darowizny mają pozytywny wpływ na prowadzoną przez spółkę działalność gospodarczą, w ten sposób, że spółka jest postrzegana jako podmiot odpowiedzialny społecznie. Jednakże należy zauważyć, że ustawy CIT nie zawiera przepisu, który pozwalałby na uznanie wydatków ponoszonych w ramach CSR niejako „automatycznie” za koszty uzyskania przychodów. W każdym przypadku ponoszenia takich wydatków podatnik musi wykazać ich związek z uzyskaniem przychodów, zachowaniem albo zabezpieczeniem ich źródła.

Dokonanie przez spółkę darowizn jest każdorazowo dokumentowane w sposób pozwalający ustalić ich przeznaczenie oraz potencjalny cel. Mając na uwadze powyższe należy uznać, że wszystkie wskazane we wniosku działania mogą przyczynić się do budowania zaufania pracowników, społeczności lokalnej, organizacji pożytku publicznego, organów jednostek samorządu terytorialnego oraz obecnych i potencjalnych klientów/inwestorów.

Większe zaufanie z kolei jest fundamentem tworzenia otoczenia, w którym spółka podejmuje i może podejmować inicjatywy innowacyjne i rozwijać się i z tego też powodu ww. wydatki nie będą uznawane za ukryte zyski ani za wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą.

Skutki podatkowe w VAT otrzymania od klienta środków z tytułu przedterminowego rozwiązania umowy lub rezygnacji z zamówienia, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 8 listopada 2023 r., sygn. 0114-KDIP1-2.4012.400.2023.1.JO

Z zawartej umowy pomiędzy spółką a klientem wynika, że spółka zobowiąże się do tolerowania takich sytuacji, w których klient może rozwiązać umowę w całości lub zrezygnować z zamówienia. Z kolei klient w zamian za rezygnację z zamówienia zrekompensuje spółce rzeczywiste i uzasadnione koszty bezpośrednie i pośrednie poniesione



przez spółkę w związku z rezygnacją z umowy czy zamówienia, jak również odpowiednią część marży, zaś w przypadku odstąpienia od umowy kwoty będą każdorazowo kalkulowane w uzgodnieniu z klientem i będą ujęte w odrębnym porozumieniu podpisanym przez strony.

Zatem w rozpatrywanym przypadku mamy do czynienia z transakcją ekwiwalentną – świadczenie w zamian za wynagrodzenie określone w porozumieniu. Naliczone zgodnie z umową lub odrębnym porozumieniem kwoty stanowią należność wynikającą wprost z łączącego strony stosunku zobowiązaniowego.

W zamian za tolerowanie przedterminowego rozwiązania umowy lub rezygnację z zamówienia spółka otrzyma ustalone wynagrodzenie. Wypłatę określonej w umo-

wie lub w odrębnym porozumieniu kwoty pieniężnej należy zatem traktować jako zapłatę za wykonywane świadczenie na rzecz drugiej strony, co wypełnia wskazaną przesłankę uznania za usługę w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy VAT. W przypadku opisanym we wniosku możemy wskazać konkretnego beneficjenta tej usługi – klienta, który w zamian za zgodę na przedterminowe rozwiązanie umowy lub rezygnację z zamówienia - zostanie zobowiązany do wypłaty ustalonej w umowie kwoty.

Wobec powyższego uznać należy, że otrzymane od klienta środki z tytułu przedterminowego rozwiązania umowy lub rezygnacji z zamówienia będą stanowić wynagrodzenie za odpłatne świadczenie przez spółkę usług na rzecz nabywcy, które będzie podlegać opodatkowaniu zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 8 ust. 1 ustawy VAT.



PACZUSKI TAUDUL

DORADCY PODATKOWI



JOANNA KILIJJAŃSKA
tel. +48 605 514 518
joanna.kilijanska@ptpodatki.pl



SZYMON RAUT
tel. +48 503 074 047
szymon.raut@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

