



PACZUSKI TAUDUL
DORADCY PODATKOWI

PRZEKRÓJ PODATKOWY



19.02.2024




KOMENTARZ EKSPERTÓW

WS. NAJWAŻNIEJSZYCH WYROKÓW / INTERPRETACJI



SPIS TREŚCI

Sprawa stawki VAT dla dostawy posiłków i dań realizowanych w systemie „na wynos” staje się znów gorąca w związku z postanowieniem NSA w Warszawie I FSK 1382/23 z 6 lutego 2024 r. o przedstawieniu tego zagadnienia pod uchwałą 7 sędziów	3
Możliwość rozliczania przez spółkę przejmującą strat własnych poniesionych przed połączeniem, wyrok WSA w Gliwicach z 7 lutego 2024 r., sygn. I SA/GI 511/23	4



Sprawa stawki VAT dla dostawy posiłków i dań realizowanych w systemie „na wynos” staje się znów gorąca w związku z postanowieniem NSA w Warszawie I FSK 1382/23 z 6 lutego 2024 r. o przedstawieniu tego zagadnienia pod uchwałą 7 sędziów

Tłem dla sprawy jest postępowanie wobec przedsiębiorcy, który za nieprzedawnione okresy obowiązywania klasyfikacji PKWiU 2007 dla celów VAT (do 30 czerwca 2020 r.) dokonał korekty stawki VAT z 8% na 5% dla swojej sprzedaży posiłków i dań „na wynos”. Korektę podatnik uzasadnił niewłaściwą kwalifikacją przyjętą pierwotnie dla prowadzonej w tym zakresie sprzedaży – jako świadczenie usługi gastronomicznej zamiast jego zdaniem prawidłowej dla tych czynności klasyfikacji jako dostawy produktów spożywczych. Dostawa posiłków i dań w schemacie „in-store” to sprzedaż dokonywana w lokalu, gdzie klient ma prawo skorzystać z infrastruktury restauracyjnej, jednak w przypadku korygowanych sprzedaży do konsumpcji w lokalu nie dochodziło. „Drive-in” oraz „walk-through” to sprzedaż z zewnętrznych okienek, która od momentu zamówienia przewiduje brak chęci korzystania przez klienta z infrastruktury lokalu. Z kolei system „food-court” w galeriach handlowych przewiduje wyznaczone strefy gastronomiczne, jednak miejsca konsumpcji posiłków nie są zapewniane przez dostawcę dań (nie stanowią jego własności i nie są przez niego zorganizowane). W odniesieniu do takich schematów sprzedaży przedsiębiorca skorygował stawkę VAT.

W wyniku złożonych rozliczeń korygujących podatnik uzyskał zwrot nadpłaty i nadwyżki podatku, jednak po kilku miesiącach ich zasadność zakwestionowały w ramach postępowania organy I oraz II instancji. Do stanowiska przedsiębiorcy przychylił się dopiero WSA w Poznaniu (orzeczenie z 5 maja 2023 r. o sygn. I SA/Po 82/23). Sąd podkreślił, że w konsekwencji wyroku TSUE z 22 kwietnia 2021 r. w sprawie C-703/19 polskie sądy administracyjne ujednoliciły swoje stanowisko w sprawach analogicznych, a zgodnie z nim opisywane systemy sprzedaży należy uznać za dostawy środków spożywczych opodatkowane 5% stawką. Dla uzasadnienia swojego stanowiska WSA powołał liczne orzecznictwo z lat 2018-2023.

Sprawa trafiała do NSA w Warszawie, który pomimo powyższej praktyki orzeczniczej uznał, że jest to zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości i przedstawił pod rozstrzygnięcie składu siedmiu sędziów następujące pytania:

Czy w stanie faktycznym i prawnym od 24 czerwca 2016 r. do 30 czerwca 2020 r. czynność dostawy posiłków i dań realizowana przez podatnika w systemach takich jak np. „drive in”, „walk through”, „in-store” oraz „food court” (w tej części, w której sprzedaż była realizowana „na wynos”) winna być opodatkowana obniżoną stawką 8% na podstawie art. 41 ust. 2 i art. 146a pkt 2 ustawy o VAT w związku z § 3 ust. 1 pkt 1 oraz poz. 7 (III. Usługi. Usługi związane z wyżywieniem - PKWiU ex 56) załącznika do rozporządzenia MF z dnia 23 grudnia 2013 r. w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych?

Jeżeli odpowiedź na pierwsze pytanie byłaby negatywna, to czy dostawy w/w posiłków i dań można zaliczyć do kategorii PKWiU 10.85 i w konsekwencji zastosować do nich obniżoną stawkę 5%, na podstawie art. 41 ust. 2a ustawy VAT w związku z poz. 28 załącznika nr 10 do tej ustawy pomimo, że jest ona powiązana z klasą PKD 10.85, która obejmuje produkcję gotowych posiłków i dań, zamrożonych lub w puszkach, składających się co najmniej z dwóch różnych składników, które są pakowane i etykietowane z przeznaczeniem na sprzedaż, oraz że podklasa ta nie obejmuje przygotowywania posiłków do bezpośredniego spożycia, sklasyfikowanego w odpowiednich podklasach działu 56?

NSA w Warszawie prawdopodobnie zaskoczył środowisko gastronomiczne swoją decyzją, bowiem sprawa, od kilku lat wydawałoby się rozstrzygnięta przez sądy administracyjne, trafia do ponownej oceny z perspektywy właściwej klasyfikacji dla celów VAT. I to w oczywisty sposób pod ocenę, czy stosowana stawka VAT nie powinna być jednak wyższa (8% zamiast 5%). Nie są znane szczegółowe aspekty stanu sprawy, a tu na pewno odgrywają one rolę kluczową.

Dotychczas ukształtowana linia orzecznicza podkreślała zasadniczą rolę wyboru klien-

ta – jeżeli konsument nie zdecyduje się na skorzystanie z zasobów materialnych i ludzkich udostępnionych przez dostawcę posiłku, to zakłada się, że zasoby te nie mają dla konsumenta decydującego znaczenia. Dlatego też w tym przypadku przyjmuje się, że dostarczaniu żywności lub napojów nie towarzyszy istotna usługa wspomagająca i że przedmiotowe transakcje należy zaklasyfikować jako dostawę towarów.

W unijnym rozporządzeniu wykonawczym Rady (UE) nr 282/2011 z 15.03.2011 ustanawiającym środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej zostały zdefiniowane usługi restauracyjne i cateringowe, z których wprost wyłączono dostawę gotowej żywności i napojów bez usług wspomagających. Do indywidualnej oceny pozostawia się zdefiniowanie który komponent jest przeważający – usługi czy towar. Oszacowanie tej kwestii też nie jest jednoznaczne, bo w praktyce powinno obejmować nie tylko analizę preferencji nabywcy, ale również poziomu usług związanych z dostawą posiłku oferowanych przez dostawcę. Te z kolei mogą wynikać z niezbędnego procesu obróbki artykułów spożywczych, aby nadawały się one do spożycia, jak również z decyzji dostawcy, który kształtuje je choćby z perspektywy pozycjonowania się na rynku w określonym segmencie gastronomicznym.

Rynek usług gastronomicznych nieustannie się rozwija, zmienia i kreuje nowe. Sprawa będąca temem dla zagadnienia, które rozstrzygać będzie skład 7 sędziów, dotyczy lat 2016-2020, niemniej może w jej okolicznościach sędziowie NSA w Warszawie dostrzegli okoliczności, które nie były dotychczas brane pod uwagę. Celem uchwały może być też odświeżenie stanowiska sądów administracyjnych w tej sprawie o dodatkowe kryteria oceny. To na pewno będzie gorący temat na ten rok, którego nie wykreowała zmiana przepisów. Będziemy Państwa na bieżąco o niej informować.



JOANNA KILIJĄŃSKA
PARTNER, DORADCA PODATKOWY

Możliwość rozliczania przez spółkę przejmującą strat własnych poniesionych przed połączeniem, wyrok WSA w Gliwicach z 7 lutego 2024 r., sygn. I SA/GI 511/23

Wyrok WSA w Gliwicach dotyczy jednej z praktycznych implikacji przejęcia spółki zależnej, a mianowicie czy spółka przejmująca może rozliczyć własne straty podatkowe poniesione przed dokonaną restrukturyzacją.

Spółka przejmująca zwróciła się z pytaniem, czy planowane przejęcie dwóch spółek zależnych uniemożliwi rozliczenie przez nią własnych strat podatkowych poniesionych w ubiegłych latach podatkowych.

Zarówno podatnik jak i spółki przejmowane prowadzą działalność w tej samej branży, tj. działalność kolejową. Po dokonaniu restrukturyzacji, Spółka planuje rozliczyć własne straty podatkowe poniesione z uwagi na realizację projektu dla zagranicznego kontrahenta. Podatnik zwrócił uwagę na art. 7 ust. 3 pkt 7 ustawy CIT, który wyłącza prawo do rozliczania przez spółkę przejmującą strat własnych, jeśli przedmiot faktycznie prowadzonej przez nią działalności zmienił się w całości lub w części w stosunku do działalności prowadzonej przed restrukturyzacją.

Spółka podkreśliła, że wyłączenie miało przeciwdziałać agresywnym optymalizacjom podatkowym polegającym na przejmowaniu przez spółki generujące stratę podmiotów dochodowych, a następnie zmianie przedmiotu działalności na tożsamy z działalnością prowadzoną przez spółki przejmowane. Przyszłe połączenie nie ma na celu osiągnięcie korzyści podatkowych, a jest dokonywane z uzasadnionych przyczyn biznesowych. Ponadto, działalność spółki przejmującej nie zmienia się, a jedynie ulegnie rozszerzeniu o działalność prowadzoną dotąd przez jedną ze spółek przejmujących. W konsekwencji, prawo spółki przejmującej do rozliczenia uprzednio poniesionych strat podatkowych nie powinno być wyłączone.

DKIS uznał stanowisko Spółki za nieprawidłowe. W uzasadnieniu wskazano, że przedmiot działalności podatnika częściowo się zmieni po połączeniu, ponieważ zostanie rozszerzony o działalność prowadzoną przez jedną ze spółek przejmowanych.

Tym samym, spółka przejmująca nie będzie uprawniona do rozliczenia własnych strat podatkowych po połączeniu.

WSA w Gliwicach nie zgodził się ze stanowiskiem organu podatkowego i uchylił zaskarżoną interpretację. W ustnym uzasadnieniu podkreślono, że rozszerzenie przedmiotu działalności nie powinno być utożsamiane z jego zmianą, skoro wszystkie spółki uczestniczące w połączeniu działają w tej samej branży. Ponadto, biznesowe przyczyny restrukturyzacji uniemożliwiają uznanie jej za działanie optymalizacyjne.

Wyrok WSA w Gliwicach odpowiada celowi wprowadzonej regulacji. Możliwość rozliczania strat podatkowych poniesionych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej jest jednym z elementów konstrukcyjnych rozliczenia podatku dochodowego, stąd powinna być ograniczana jedynie w uzasadnionych okolicznościach.

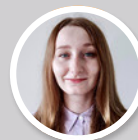
Ustawodawca wyłącza możliwość rozliczania własnych strat podatkowych w przypadku agresywnych praktyk podatkowych, gdy dana transakcja nie jest uzasadniona realiami biznesowymi, a służy wyłącznie osiągnięciu korzyści podatkowej.

Posługiwanie się niejasnymi pojęciami nie ułatwia oceny, czy doszło do zmia-

ny faktycznie prowadzonej działalności gospodarczej na skutek połączenia. Niemniej, przy dokonywaniu wykładni należy mieć na uwadze również cel wprowadzenia przepisu.

Przyjmując wykładnię proponowaną przez organ podatkowy, jedynie przejęcia spółek o identycznych kodach działalności nie powinny zostać uznane za agresywne działanie podatkowe.

Rozszerzenie czy uzupełnienie profilu działalności gospodarczej o kolejne działania, odpowiadające faktycznie prowadzonej działalności przez spółkę przejmującą nie powinno zostać uznane za zmianę przedmiotu działalności. Przy analizie wyłączenia prawa do rozliczania własnych strat podatkowych należy uwzględnić całość prowadzonej działalności, a klasyfikacja PKD powinna służyć wyłącznie pomocniczo. W przeciwnym wypadku, procesy biznesowe zostaną wstrzymywane przez nadmierne restrykcyjną wykładnię przepisów podatkowych.



ALEKSANDRA MAZURKIEWICZ
DORADCA PODATKOWY

WYBÓR ORZECZEŃ SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH ORAZ TSUE:



SPIS TREŚCI

Skutki podatkowe w VAT wystawienia fałszywej faktury z danymi spółki przez jej pracownika - wyrok TSUE z 30 stycznia 2024 r., sygn. C-442/22	8
Kwestia odliczenia VAT od rat leasingowych od autobusu nabytego w zakresie działalności społecznej odpowiedzialności biznesu (CSR) udostępnionego Caritasowi , wyrok NSA z 2 lutego 2024 r., sygn. I FSK 1474/20	8
Zasady rozliczenia CIT w związku z cesją wierzytelności w ramach umowy bingu , wyrok NSA z 30 stycznia 2024 r., sygn. II FSK 569/21	8
Przesłanki opodatkowania VAT bezumownego korzystania z nieruchomości , wyrok NSA z 9 lutego 2024 r., sygn. I FSK 694/20	8
Niezgodność art. 43 ust. 17a ustawy VAT z przepisami Dyrektywy 112 , wyrok NSA z 7 lutego 2024 r., sygn. I FSK 268/20	9
Przesłanki i zakres zastosowania art. 28j ust. 1 pkt 2 lit. e ustawy CIT do kompleksowych usług świadczonych przez spółkę , wyrok WSA w Warszawie z 7 lutego 2024 r., sygn. III SA/WA 2399/23	9
Moment realizacji prawa do odliczenia podatku naliczonego w świetle art. 86 ust. 10 i ust. 10b ustawy VAT , wyrok WSA w Warszawie z 6 lutego 2024 r., sygn. III SA/WA 1915/23	9

WYBÓR ORZECZEŃ SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH ORAZ TSUE:



SPIS TREŚCI

Solidarna odpowiedzialność członka zarządu za zaległości podatkowe spółki w VAT – pytanie prejudycjalne do TSUE, postanowienie WSA we Wrocławiu z 31 stycznia 2024 r., sygn. I SA/WR 966/22	10
Kwalifikacja do kosztów uzyskania przychodów wydatków na prowizje z tytułu pozyskania nieruchomości, usług prawnych dotyczących zawarcia umowy użytkowania oraz opłaty z tytułu ustanowienia umowy użytkowania, wyrok WSA w Warszawie z 31 stycznia 2024 r., sygn. III SA/WA 2138/23	10
Zakres prawa do odliczenia VAT od wydatków inwestycyjnych na lokale mieszkalne budowane w ramach społecznej inicjatywy mieszkaniowej i przeznaczone na wynajem, wyrok WSA w Krakowie z 30 stycznia 2024 r., sygn. I SA/KR 1141/23	11

Skutki podatkowe w VAT wystawienia fałszywej faktury z danymi spółki przez jej pracownika – wyrok TSUE z 30 stycznia 2024 r., sygn. C-442/22

Artykuł 203 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że: w sytuacji gdy pracownik podatnika podatku od wartości dodanej (VAT) wystawił fałszywą fakturę wykazującą VAT, posługując się tożsamością pracodawcy jako podatnika bez jego wiedzy i zgody, pracownika tego należy uznać za osobę wykazującą VAT w rozumieniu tego art. 203, chyba że podatnik ten nie dochował należytej staranności, rozsądnie wymaganej w celu kontrolowania działań wspomnianego pracownika.

Kwestia odliczenia VAT od rat leasingowych od autobusu nabytego w zakresie działalności społecznej odpowiedzialności biznesu (CSR) udostępnionego Caritasowi, wyrok NSA z 2 lutego 2024 r., sygn. I FSK 1474/20

Na gruncie rozpoznawanej sprawy spółka nie wykazała, że istnieje choćby pośredni związek pomiędzy zakupem autobusu elektrycznego a działalnością gospodarczą przedsiębiorstwa - czynnościami opodatkowanymi, a wtedy tylko możliwe jest postulowane odliczenie.

Podkreślenia wymaga, że z opisanego zdarzenia jednoznacznie wynika, że spółka sama nie wykorzystuje autobusu elektrycznego. Nie został on też przeznaczony na cele transportu publicznego, ale nieodpłatnie przekazano go partnerowi - (Caritas) jako mobilną ambasadę Encykliki Papieskiej „Laudato Si” i „Ekologicznego przebudzenia”.

To Caritas będzie wyłącznie korzystał z autobusu w celu promocji proekologicznej działalności Kościoła, ale - co istotne - także w innych celach. Reasumując, wbrew twierdzeniom spółki nie można w tej sytuacji dopatrzeć się wpływu dokonanego zakupu na ogólne funkcjonowanie przedsiębiorstwa jako całości, i przyczynienia się go do generowania obrotów.

Nabycie to nie miało związku z potrzebami prowadzonej działalności gospodarczej i obiektywnie nie mogło wpłynąć na efek-

ty tej działalności. Skoro nabyty towar nie służy czynnościom opodatkowanym, to w świetle art. 86 ust. 1 ustawy VAT spółka nie ma prawa do pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony.

Zasady rozliczenia CIT w związku z cesją wierzytelności w ramach umowy bingu, wyrok NSA z 30 stycznia 2024 r., sygn. II FSK 569/21

Zbycie wierzytelności podmiotowi trzeciemu (B.) w ramach umowy bingu nie jest związane z transakcją zawartą między wierzycielem a jego dłużnikiem - jest odrębnym zdarzeniem gospodarczym. W omawianej sprawie do ustalenia przychodu z cesji wierzytelności znajdzie więc zastosowanie art. 14 ust. 1 w zw. z art. 14 ust. 4 ustawy CIT.

Przychód z tytułu odpłatnego zbycia wierzytelności powinien zostać rozpoznany w wysokości netto (bez VAT). W zakresie kosztów uzyskania przychodu w przypadku przychodu z odpłatnego zbycia praw majątkowych zastosowanie znajdzie ograniczenie z art. 16 ust. 1 pkt 39 ustawy CIT.

Przesłanki opodatkowania VAT bezumownego korzystania z nieruchomości, wyrok NSA z 9 lutego 2024 r., sygn. I FSK 694/20

Gmina myli się utożsamiając bezumowność (bezkontraktowość) przedstawioną w stanie faktycznym ze stanem bezprawności. Samo zerwanie czy wygaśnięcie stosunku kontraktowego nie zawsze musi prowadzić do zerwania stosunku cywilnoprawnego i świadczenie może polegać też na zaniechaniu działania. Przepisy ustawy VAT rozpoznają też jako podlegające opodatkowaniu VAT wynagrodzenie z tytułu bezumownego korzystania z nieruchomości. Zatem błędny jest pogląd gminy o braku opodatkowania VAT w opisanych stanach faktycznych całości wynagrodzenia, jakie otrzymuje od najemców i dzierżawców.

W przedstawionych stanach faktycznych dochodziło do wygaśnięcia umowy dzierżawy z upływem terminu wskazanego w umowie. Gmina jako uczestnik obrotu cywilnoprawnego podejmowała racjonalne działanie podlegające na przedsądowym wezwaniu do zwrotu wydania tej nieruchomości. W realiach sprawy - już to wezwanie

wyraźnie, kategorycznie ukazuje w sposób obiektywny wolę gminy.

Skoro gmina wzywa do wydania (oddania) nieruchomości, czy wyznacza termin przejęcia nieruchomości dzierżawcy - to nie można uznać, że gmina pozoruje swoją aktywność windykacyjną. Tym samym moment, z którym przestajemy mieć do czynienia ze świadczeniem opodatkowanym należy liczyć od chwili, gdy gmina manifestuje swoją wolę wzywając dzierżawcę do wydania zwrotu nieruchomości, czy wyznaczając mu termin przejęcia nieruchomości.

Niezgodność art. 43 ust. 17a ustawy VAT z przepisami Dyrektywy 112, wyrok NSA z 7 lutego 2024 r., sygn. I FSK 268/20

O usługach kształcenia w rozumieniu art. 43 ust. 1 pkt 26 i pkt 29 ustawy VAT można mówić wyłącznie wtedy, gdy dany podmiot faktycznie świadczy usługę szkoleniową, czyli organizuje szkolenia, odpowiada za merytoryczne przeprowadzenie, nadzoruje przebieg takiego szkolenia. Natomiast nie jest usługą kształcenia organizowanie i przeprowadzanie egzaminów kwalifikacyjnych. W stanie faktycznym, gdy izba wyłącznie zajmuje się prowadzeniem egzaminów, nie może być mowy o usłudze kształcenia.

Niezgodność art. 43 ust. 17a ustawy VAT z przepisami Dyrektywy 112 jest taka dość oczywista. Z art. 132 Dyrektywy 112, który posługuje się sformułowaniem, że zwolnione są usługi kształcenia zawodowego łącznie z usługami ściśle z nimi związanymi, nie wynika warunek podmiotowej tożsamości podmiotów świadczących te usługi. W konsekwencji przeprowadzane przez izbę usługi egzaminowania jako usługi ściśle związane z usługami kształcenia podlegają zwolnieniu, także w sytuacji kiedy obie kategorie usług świadczą różne podmioty.

Przesłanki i zakres zastosowania art. 28j ust. 1 pkt 2 lit. e ustawy CIT do kompleksowych usług świadczonych przez spółkę, wyrok WSA w Warszawie z 7 lutego 2024 r., sygn. III SA/WA 2399/23

Dokonując interpretacji art. 28j ust. 1 pkt 2 lit. e ustawy CIT nie ma podstaw do tego, aby odstępować od literalnego brzmienia przepisu, które w warstwie językowej jest wystarczająco jasne i nie nastrocza proble-

mów. W przypadku zbycia prawa autorskich w ramach kompleksowej usługi nie można wnioskować, że do przeniesienia praw autorskich dochodzi nieodpłatnie.

Jeśli wynagrodzenie jest płacone, to kwestią wtórną i osobną jest to, że strony umowy nie dokonują odrębnego wycenienia praw autorskich, ale niewątpliwie dochodzi do odpłatnego przeniesienia praw autorskich, co oznacza, że spółka osiąga przychody z praw autorskich. Jednak przepis art. 28j ust. 1 pkt 2 lit. e ustawy CIT ma zastosowanie tylko do tych praw autorskich wchodzących w zakres usługi kompleksowej, a nie do całej usługi.

Moment realizacji prawa do odliczenia podatku naliczonego w świetle art. 86 ust. 10 i ust. 10b ustawy VAT, wyrok WSA w Warszawie z 6 lutego 2024 r., sygn. III SA/WA 1915/23

W świetle przepisów Dyrektywy 112 oraz orzecznictwa TSUE należy stwierdzić, że o ile prawo do odliczenia podatku powstaje już za okres, w którym w odniesieniu do nabytych towarów i usług powstał obowiązek podatkowy to skorzystanie z tego prawa wymaga posiadania faktury. Moment powstania prawa do odliczenia podatku naliczonego określony w art. 167 Dyrektywy 112 modyfikowany jest w praktyce przez wymóg formalny określony w art. 178 lit. a Dyrektywy 112. Przepisy ustawy VAT dotyczące momentu realizacji prawa do odliczenia podatku naliczonego stanowią jak najbardziej wierną implementację powyższego mechanizmu. Jako podstawowy termin odliczenia wskazują moment otrzymania faktury, sformułowany w art. 86 ust. 10b pkt 1 ustawy VAT.

W konsekwencji spółka nie będzie mogła odliczyć podatku naliczonego z faktur VAT dotyczących zakupu praw majątkowych w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do tych praw powstał obowiązek podatkowy, w sytuacji, gdy faktury dokumentujące dokonanie zakupu w danym okresie rozliczeniowym zostaną przez spółkę otrzymane w kolejnym okresie rozliczeniowym. Spółka będzie mogła skorzystać z prawa do odliczenia podatku VAT z ww. faktur w rozliczeniu za okres, w którym spełnione będą trzy przesłanki: powstał obowiązek podatkowy w odniesieniu do nabywanych praw majątkowych, doszło do nabycia tych praw oraz spółka otrzyma fakturę dotyczącą tej transakcji.

Solidarna odpowiedzialność członka zarządu za zaległości podatkowe spółki w VAT – pytanie prejudycjalne do TSUE, postanowienie WSA we Wrocławiu z 31 stycznia 2024 r., sygn. I SA/WR 966/22

Czy wykładnia przepisów dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE z dnia 11 grudnia 2006 r. Nr L 347, s. 1; dalej dyrektywa VAT), w tym jej art. 193, art. 205, art. 273 w zw. z art. 325 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. U. z 2004 r., Nr 90, poz. 864/2; dalej TFUE) i art. 17 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE z dnia 14 grudnia 2007 r. Nr C 303, s. 1; dalej Karta) oraz zasady proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, iż stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym przewidującym mechanizm odpowiedzialności solidarnej członka zarządu osoby prawnej za zobowiązania z tytułu VAT tej osoby prawnej bez wcześniejszego ustalenia czy taki członek zarządu działał w złej wierze albo że jego zachowaniem można było zarzucić zawiniony błąd lub też niedbalstwo?

Czy przepisy dyrektywy VAT, w tym jej art. 193, art. 205, art. 273 w zw. z art. 325 TFUE, zasada pewności prawa, zasada uzasadnionych oczekiwań, zasada prawa do dobrej administracji wywodzona z art. 41 Karty w zw. z art. 2 Traktatu o Unii Europejskiej (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, po. 864/30; państwo prawa, poszanowanie praw człowieka), art. 47 Karty (skuteczny środek zaskarżenia, prawo do sądu) należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie takiej praktyce krajowej, która dla uwolnienia się od odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania w VAT osoby prawnej posiadającej jednego wierzyciela, wymaga od członka zarządu złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości, który jest bezprzedmiotowy na gruncie przepisów i praktyki krajowego prawa insolwencyjnego, a w konsekwencji prowadzi do naruszenia istoty prawa własności (art. 17 Karty)?

Czy przepisy art. 193, art. 205, art. 273 dyrektywy VAT w zw. z art. 325 TFUE oraz zasadę równości wobec prawa i zasadę niedyskryminacji (art. 20 Karty i art. 21 Karty) należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym [wskazanym w pkt 1], które dopuszczają

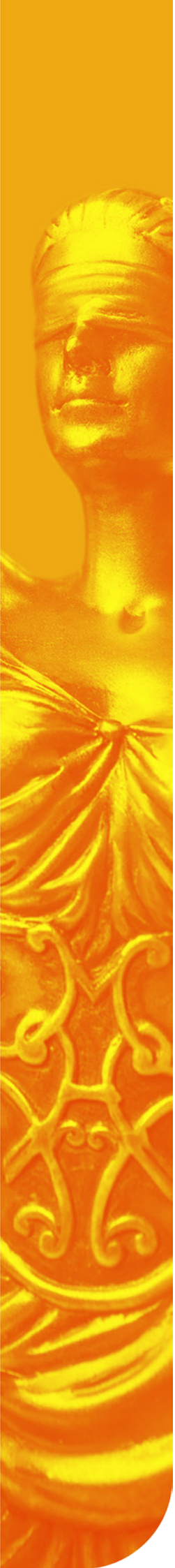
nierówne traktowanie członków zarządu osób prawnych, w ten sposób, że członek zarządu osoby prawnej posiadającej więcej niż jednego wierzyciela, może uwolnić się od odpowiedzialności za zobowiązania Spółki poprzez złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości, natomiast członek zarządu osoby prawnej posiadającej wyłącznie jednego wierzyciela, nie ma możliwości skutecznego złożenia takiego wniosku, co w efekcie pozbawia go możliwości uwolnienia się od odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania z tytułu VAT osoby prawnej oraz prawa do skutecznego środka zaskarżenia (art. 47 Karty)?

Kwalifikacja do kosztów uzyskania przychodów wydatków na prowizje z tytułu pozyskania nieruchomości, usług prawnych dotyczących zawarcia umowy użytkowania oraz opłaty z tytułu ustanowienia umowy użytkowania, wyrok WSA w Warszawie z 31 stycznia 2024 r., sygn. III SA/WA 2138/23

W analizowanej sprawie wydatki na prowizje z tytułu pozyskania nieruchomości, usług prawnych dotyczących zawarcia umowy użytkowania oraz opłaty z tytułu ustanowienia umowy użytkowania mają charakter opłat samoistnych, bezzwrotnych i jednorazowych. Wydatki te warunkują nawet nie tyle realizację umowy użytkowania, co jej zawarcie. Natomiast trudno dopatrzeć się takiego bezpośredniego związku pomiędzy poniesieniem tychże wydatków a przychodami uzyskiwanymi z tytułu umów najmu, które w odniesieniu do zawarcia umowy użytkowania są pewną czynnością następczą (wtórną).

Argumentów do takiego stanowiska w tej sprawie dostarcza sama spółka, wskazując w opisie stanu faktycznego, że umowy użytkowania są zawierane na okresy dłuższe niż okresy przejętych lub nowo zawartych umów najmu. Spółka zakłada, że po wygaśnięciu starej umowy najmu, na konkretnym prawie użytkowania będą negocjowane nowe umowy najmu i konkluzja jest taka, że w związku z tym nie jest możliwe z góry przyporządkowanie wysokości poniesionych kosztów do wysokości przychodów osiąganych z tytułu umów najmu.

Skoro sama spółka dostrzega, że brak jest takiego ścisłego powiązania pomiędzy wydatkami a przychodami, które będą uzyska-



wała w przyszłości z tytułu najmu - to jest to wprost argument, że mamy tutaj do czynienia z kosztami, które są związane pośrednio z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Zakres prawa do odliczenia VAT od wydatków inwestycyjnych na lokale mieszkalne budowane w ramach społecznej inicjatywy mieszkaniowej i przeznaczone na wynajem, wyrok WSA w Krakowie z 30 stycznia 2024 r., sygn. I SA/KR 1141/23

Skoro lokale wybudowane przez spółkę mają być przeznaczone na wynajem na cele mieszkaniowe, to będą one przeznaczone na działalność zwolnioną, a nie opodatkowaną VAT. W ocenie sądu nie można przyjąć kon-

cepcji, że jeżeli kiedyś (np. po 5 latach) będą sprzedane, to w chwili poniesienia wydatku można skorzystać z odliczenia.

Na gruncie ustawy VAT przyjęto zasadę niezwłocznego odliczania podatku. Zgodnie z tą zasadą podatnik, aby skorzystać z prawa do odliczenia, nie musi czekać, aż nabyty towar lub usługa zostaną odsprzedane lub efektywnie wykorzystane na potrzeby działalności opodatkowanej.

W związku z tym jeżeli sprzedaż lokalu poprzedzona jest najmem na cele mieszkaniowe, a taki najem podlega zwolnieniu z VAT, to w tym momencie nie będzie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego.

WYBÓR INTERPRETACJI PODATKOWYCH



SPIS TREŚCI


Kwestia obowiązku ewidencjonowania przy zastosowaniu kasy rejestrującej sprzedaży usług leasingu (najmu) pojazdu oraz dodatkowych kosztów oraz sporadycznej sprzedaży samochodów , interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 2 lutego 2024 r., sygn. 0114-KDIP1-3.4012.613.2023.1.KPJ	14
Skutki podatkowe w CIT wypłaty odszkodowania i odbudowy hali produkcyjnej zniszczonej w wyniku pożaru , interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 1 lutego 2024 r., sygn. 0114-KDIP2-1.4010.656.2023.2.MR1	14
Leasing laptopów należy zaliczyć do kategorii urządzeń przemysłowych, handlowych lub naukowych w rozumieniu art. 21 ust. 1 pkt 1 ustawy CIT i art. 12 ust. 4 polsko-holenderskiej u.p.o. , interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 1 lutego 2024 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.637.2023.2.AK	15
Ustalenie czy działalność spółki francuskiej w ramach kontraktu będzie skutkowała powstaniem zakładu podatkowego na terytorium Polski , interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 1 lutego 2024 r., sygn. 0114-KDIP2-1.4010.669.2023.1.MW	15
Kwestia uznania świadczonych usług montażu oznakowań na stacjach benzynowych za usługi związane z nieruchomościami , interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 31 stycznia 2024 r., sygn. 0111-KDIB3-3.4012.454.2023.2.AM	16
Usługi ubezpieczeniowe nabywane przez spółkę nie są objęte są zakresem przedmiotowym art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy CIT , interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 31 stycznia 2024 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.593.2019.8.SG	16

WYBÓR INTERPRETACJI PODATKOWYCH



SPIS TREŚCI

Kwestia opodatkowania usług serwisowych i naprawczych urządzeń, świadczonych na rzecz zagranicznego kontrahenta, na zasadzie odwrotnego obciążenia, zgodnie z art. 28b ustawy VAT , interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 25 stycznia 2024 r., sygn. 0114-KDIP1-2.4012.477.2023.3.AP	17
Brak prawa do odliczenia VAT z faktury wystawionej na całą wartość bonu różnego przeznaczenia , interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 25 stycznia 2024 r., sygn. 0114-KDIP1-3.4012.656.2023.1.JG	17
Kwestia rozliczenia na gruncie ustawy CIT umowy vPPA dotyczącej wirtualnej sprzedaży energii , interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 25 stycznia 2024 r., sygn. 0114-KDIP2-2.4010.565.2023.3.ASK	18
Ustalenie czy kwota netto dofinansowania oraz kwota netto dopłaty do wykupu będzie stanowiła korektę przychodu w dacie wystawienia noty , interpretacja Dyrektora KIS z 24 stycznia 2024 r., sygn. 0114-KDIP2-2.4010.635.2023.2.SP	19
Ustalenie czy spółka może rozliczyć koszty z tytułu zatrzymanych zysków, o których mowa w art. 15cb ustawy CIT, stosując limit 250.000 zł w roku podatkowym odrębnie dla każdego zysku (tj. zysku za dany rok obrotowy) przekazanego na kapitał zapasowy spółki na podstawie stosownej uchwały , interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 23 stycznia 2024 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.533.2023.1.Bj	19
Kwestia opodatkowania VAT nieodpłatnego przekazania nieruchomości na rzecz miasta , interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 23 stycznia 2024 r., sygn. 0114-KDIP4-1.4012.552.2023.2.MK	20



Kwestia obowiązku ewidencjonowania przy zastosowaniu kasy rejestrującej sprzedaży usług leasingu (najmu) pojazdu oraz dodatkowych kosztów oraz sporadycznej sprzedaży samochodów, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 2 lutego 2024 r., sygn. 0114-KDIP1-3.4012.613.2023.1.KP]

W odniesieniu do sprzedaży usług leasingu (najmu) pojazdu oraz dodatkowych kosztów w postaci: ubezpieczenia na rzecz klientów, opłaty za przetworzenie zmian w dowodzie rejestracyjnym, opłaty za przedterminowe zakończenie umowy czy opłaty związane z procesem windykacji na rzecz klientów, tj. osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz na rzecz rolników ryczałtowych należy wskazać, że skoro przedmiotem świadczenia spółki nie są usługi wymienione w § 4 rozporządzenia MF z dnia 22 grudnia 2021 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących, do których nie stosuje się zwolnień z obowiązku ewidencjonowania sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej oraz zapłata za ww. usługi w całości następować będzie na rachunek bankowy, a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynikać będzie jakiej konkretnie czynności dotyczyła, to na podstawie § 2 ust. 1 w zw. z poz. 37 załącznika do rozporządzenia spółka może korzystać ze zwolnienia z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej.

Natomiast odnosząc się do sporadycznej sprzedaży samochodów na rzecz klientów, tj. osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz na rzecz rolników ryczałtowych należy wskazać, że wśród czynności, które muszą być ewidencjonowane przy zastosowaniu kas rejestrujących została wymieniona w przepisie § 4 ust. 1 pkt 1 lit. g rozporządzenia m.in. dostawa samochodów. Zatem skoro sprzedawane przez spółkę samochody na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz na rzecz rolników ryczałtowych (klientów) mieszczą się w § 4 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia, to w stosunku do powyższej dostawy spółka nie może korzystać ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej. W związku ze sprzedażą samochodów realizowaną na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności

gospodarczej oraz na rzecz rolników ryczałtowych (klientów), pomimo tego, że występuje ona sporadycznie, spółka nie ma prawa do korzystania ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania tej sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej.

Skutki podatkowe w CIT wypłaty odszkodowania i odbudowy hali produkcyjnej zniszczonej w wyniku pożaru, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 1 lutego 2024 r., sygn. 0114-KDIP2-1.4010.656.2023.2.MR1


Jak wynika z opisu sprawy, spółka podjęła decyzję, w skutek której uruchomiono prace związane z odtworzeniem hali produkcyjnej mającej na celu przede wszystkim przywrócenie stanu pierwotnego sprzed pożaru, nie wprowadzając zmian sposobu wykorzystywania budynku w stosunku do okresu sprzed zdarzenia.

Spółka nie wyklucza jednak wprowadzenia przy odtwarzaniu hali produkcyjnej pewnych zmian w wyposażeniu, z uwzględnieniem w szczególności postępu technicznego oraz aktualnych wymogów a więc pewna część prac będzie również spełniała przesłanki ulepszenia środka trwałego. Biorąc pod uwagę powyższe można tutaj mówić o ulepszonych środkach trwałych jako poddanych pracom odtworzeniowym, tj. rekonstrukcji ulepszającej, ponieważ dokonano wymiany składników majątku, które zostały zniszczone w wyniku pożaru. Spółka bowiem nie dokonuje napraw, ale odtwarza halę produkcyjną wraz z wyposażeniem.

Tym samym poniesione koszty na odtworzenie składników majątku spółki, będą stanowiły ulepszenie tych składników i jako koszty ulepszenia tych środków trwałych podwyższą ich wartość początkową, a następnie będą rozpoznawane poprzez odpisy amortyzacyjne.

Skoro koszty poniesione na odtworzenie składników majątku spółki będą stanowiły ulepszenie tych składników i jako koszty ulepszenia tych środków trwałych podwyższą ich wartość początkową - to tym samym prace rekonstrukcyjne nie będą stanowiły remontu składnika majątku, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 54a ustawy CIT.

W związku z powyższym nie będzie miało



zastosowania zwolnienie przedmiotowe z art. 17 ust. 1 pkt 54a ustawy CIT do tej części odszkodowania za szkody w środku trwałym wydatkowanej w roku podatkowym lub w roku bezpośrednio po nim następującym na odtworzenie spalonych składników majątku spółki, które będzie stanowiło ulepszenie tego środka trwałego, gdyż przedmiotowe zwolnienie ma zastosowanie tylko do ww. środków trwałych które podlegały remontowi nie ulepszeniu.

Natomiast zgodzić się należy, że spółka spełni wszystkie z przesłanki do zastosowania ww. zwolnienia przedmiotowego, w stosunku do tej części odszkodowania które: i) wydatkowane będzie na zakup lub wytworzenie środków trwałych we własnym zakresie, ii) środki te będą zaliczone do tego samego rodzaju środków trwałych zgodnie z Klasyfikacją Środków Trwałych co środek trwały, z którym związana była taka szkoda, iii) wydatki te będą poniesione w roku powstania szkody lub w kolejnym roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym.

Przejściowe zaprzestanie użytkowania danych środków trwałych nie jest przesłanką uzasadniającą zaprzestanie dokonywania odpisów amortyzacyjnych. Z powyższego wynika, że dopuszczalne jest amortyzowanie czasowo wyłączonych z używania środków trwałych, jeżeli podatnik nie zaprzestął wykonywania działalności gospodarczej, w której były one używane. Tak więc w przypadkach okresowego zaprzestania używania niektórych środków trwałych w działalności gospodarczej, podatnik uprawniony jest do kontynuowania odpisów amortyzacyjnych.

Spółka jedynie tymczasowo zamknęła jeden z zakładów, w którym doszło do pożaru celem przywrócenia jego stanu sprzed zdarzenia – co w żaden sposób nie odpowiada definicji likwidacji czy zawieszenia profilu działalności, środki te po odtworzeniu, rekonstrukcji nadal będą wykorzystywane. Ponieważ działalność spółki jest nadal prowadzona, odpisy amortyzacyjne za okres w którym środek trwały był czasowo wyłączony z użytkowania z ww. powodów mogą być naliczane i stanowią koszty uzyskania przychodów.

Wskazane przez spółkę w opisie zdarzenia przyszłego wydatki wygenerowane w trakcie usuwania skutków pożaru oraz zapewnie-

nia ciągłości dostaw należy rozpoznać jako poniesione w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, tj. w celu odbudowy hali produkcyjnej będącej źródłem przychodów z działalności spółki. Zatem wydatki poniesione w celu przywrócenia użytkowania zakładu w pełnym zakresie będą stanowiły koszty uzyskania przychodu zgodnie z art. 15 ustawy CIT.


Leasing laptopów należy zaliczyć do kategorii urządzeń przemysłowych, handlowych lub naukowych w rozumieniu art. 21 ust. 1 pkt 1 ustawy CIT i art. 12 ust. 4 polsko-holenderskiej u.p.o., interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 1 lutego 2024 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.637.2023.2.AK

Leasing laptopów należy zaliczyć do kategorii urządzeń przemysłowych, handlowych lub naukowych w rozumieniu art. 21 ust. 1 pkt 1 ustawy CIT i art. 12 ust. 4 polsko-holenderskiej u.p.o. Tym samym, wynagrodzenie wypłacane kontrahentowi z tytułu leasingu laptopów podlega opodatkowaniu podatkiem u źródła, a na spółce ciężar z tego tytułu obowiązki płatnika. Ponadto należy dodać, że w przypadku posiadania przez spółkę certyfikatu rezydencji oraz dochowania warunku należytej staranności spółka będzie mogła skorzystać z preferencji podatkowych wynikających z u.p.o. (skorzystać z obniżonej stawki podatkowej).

Ustalenie czy działalność spółki francuskiej w ramach kontraktu będzie skutkowało powstaniem zakładu podatkowego na terytorium Polski, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 1 lutego 2024 r., sygn. 0114-KDIP2-1.4010.669.2023.1.MW

W sytuacji gdy realizacja kontraktu, tj. montaż/installacja sprzętu, nadzór nad jego montażem i uruchomieniem na terenie Polski będzie trwał powyżej 18 miesięcy, to powyższe prace będą skutkowały powstaniem dla spółki francuskiej zakładu podatkowego na terytorium Polski w rozumieniu art. 4a pkt 11 ustawy CIT w zw. z art. 5 polsko-francuskiej u.p.o. Przekroczenie terminu określonego w umowie oznacza, że zakład będzie istniał od samego początku (tj. od dnia rozpoczęcia prac budowlanych), a nie od momentu przekroczenia 18 miesięcy.

Zrodzi to w rezultacie ograniczony obowią-



zek podatkowy dla przedsiębiorstwa w państwie źródła, rozciągający się na dochody osiągnięte od dnia rozpoczęcia świadczenia ww. usług na terenie Polski. Ponadto, zasada tzw. zależnego przedstawiciela stanowi alternatywę w stosunku do zasad ogólnych wyrażonych w ust. 1-3 art. 5 polsko-francuskiej u.p.o. Skoro w wyniku zastosowania ust. 1-3 zaistniały okoliczności powstania zakładu, to nie ma konieczności badania, czy spółka francuska będzie działać na terenie Polski za pomocą „zależnego przedstawiciela”.

Kwestia uznania świadczonych usług montażu oznakowań na stacjach benzynowych za usługi związane z nieruchomościami interpretacja indywidualna Dyrektora KIS Z 31 stycznia 2024 r., sygn. 0111-KDIB3-3.4012.454.2023.2.AM

Opisane we wniosku usługi polegające na montażu oznakowań stacji benzynowych nie będą miały bezpośredniego związku z nieruchomością w rozumieniu art. 28e ustawy VAT. Jak wynika z opisu sprawy sposób montażu będzie miał charakter przemijający i będzie możliwy ich demontaż w przypadku uszkodzenia lub konieczności zamontowania nowego oznakowania tego samego lub nowego właściciela.

Fakt wykonywania przedmiotowych prac (montażu oznakowania) w konkretnej nieruchomości (na konkretnej stacji benzynowej) nie jest wystarczający dla zastosowania art. 28e ustawy VAT. Dla zastosowania art. 28e ustawy VAT konieczne jest, aby montowane urządzenie było uznane za nieruchomość, zgodnie z art. 13b lit. d rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do Dyrektywy 112, tj. jego przeniesienie wiązałoby się ze zniszczeniem lub zmianą budynku, co w przedmiotowej sprawie nie ma miejsca.

Tylko w takim przypadku usługi montażu można uznać za usługi związane z nieruchomością, co wynika z art. 31a ust. 2 lit. m oraz art. 31a ust. 3 lit. f rozporządzenia 282/2011. Bez znaczenia w przedmiotowej sprawie jest fakt, że demontaż oznakowania uniemożliwia użytkowanie stacji zgodnie z jej przeznaczeniem.


Jak wynika wprost z przedstawionego opisu sprawy, możliwy jest bowiem demontaż

oznakowania w przypadku konieczności zamontowania nowego oznakowania tego samego lub nowego właściciela. Nie świadczy to jednak o tym, że budynek lub jego konstrukcja zostaną zniszczone lub nie będzie możliwe wykorzystanie stacji benzynowej zgodnie z jej przeznaczeniem. Tym samym dla świadczonych usług montażu oznakowań stacji benzynowych wykonywanych przez wnioskodawcę, zastosowanie znajdzie art. 28b ustawy VAT, czyli miejscem świadczenia usług a tym samym opodatkowania będzie miejsce w którym podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę, czyli w Polsce.

Usługi ubezpieczeniowe nabywane przez spółkę nie są objęte są zakresem przedmiotowym art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy CIT, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 31 stycznia 2024 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.593.2019.8.SG

Usługi ubezpieczeniowe nabywane przez spółkę nie są objęte zakresem przedmiotowym przepisem art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy CIT i w konsekwencji spółka nie jest zobowiązana do poboru podatku u źródła od płatności z tych tytułów.

Nabywane przez spółkę usługi ubezpieczeniowe, nie stanowią usług gwarancji i poręczeń ani usług o podobnym charakterze do usług gwarancji i poręczeń w świetle art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy CIT ponieważ: i) usługi ubezpieczeniowe nie zostały literalnie wymienione w art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy CIT jako podlegające opodatkowaniu podatkiem u źródła, ii) gwarancja ma charakter poświadczający, podczas gdy ubezpieczenie ma charakter ochronny i odszkodowawczy, iii) gwarancję i ubezpieczenie różnią podstawy prawne oraz sposób uregulowania zasad ich funkcjonowania, a także podmioty, które mogą być stronami tych umów, iv) w gwarancji występują trzy podmioty - gwarant odpowiada względem beneficjenta gwarancji za zobowiązania dłużnika, podczas gdy ubezpieczenie jest umową dwustronną - stosunek zobowiązaniowy wynikający z umowy ubezpieczenia łączy wyłącznie zakład ubezpieczeń i ubezpieczającego, v) umowa ubezpieczenia jest umową wyłącznie odpłatną, a umowa gwarancji może być zawierana nieodpłatnie, vi) do umowy gwarancji nie powinna mieć zastosowania instytucja odstąpienia od umowy, która została wprost przewidziana dla umowy ubezpieczenia, vii) umyślność



lub rażące niedbalstwo, które w ubezpieczeniach wyłącza odpowiedzialność zakładu ubezpieczeń i obowiązek wypłaty odszkodowania, nie mają zastosowania do gwarancji ubezpieczeniowej i nie uwalniają zakładu ubezpieczeń od zobowiązania wypłaty sumy gwarancyjnej.

Dodatkowo, za słuszością stanowiska spółki przemawia argument racjonalnego ustawodawcy - gdyby intencją ustawodawcy było objęcie opodatkowaniem podatkiem u źródła usług ubezpieczenia, to dałby temu wyraz wprost wymieniając ubezpieczenie w katalogu świadczeń w art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy CIT- dokładnie tak, jak uczynił to w przypadku analogicznego katalogu świadczeń zawartego w art. 15e ust. 1 ustawy CIT.

Kwestia opodatkowania usług serwisowych i naprawczych urządzeń, świadczonych na rzecz zagranicznego kontrahenta, na zasadzie odwrotnego obciążenia, zgodnie z art. 28b ustawy VAT, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 25 stycznia 2024 r., sygn. 0114-KDIP1-2.4012.477.2023.3.AP

Usługi serwisowe i naprawcze urządzeń (...) nie mają bezpośredniego związku z nieruchomościami w rozumieniu art. 28e ustawy VAT. Choć (...) montowane jest na nieruchomości, to należy zauważyć, że jest ono związane z tą nieruchomością za pomocą lin zaczepionych w siedziskach (...), umieszczonych tam za pomocą kotw chemicznych i może być w każdej chwili zdemontowane, np. przeniesione w inne miejsce.

Kotwienie nie stanowi konstrukcji (...), natomiast umożliwia poruszanie platformą. Co również istotne, po demontażu elementów (...), pozostaje nieuszkodzona. Nie sposób więc uznać, że (...) stanowi integralną część nieruchomości. Tym samym usługa naprawy i serwisowania (...) nie stanowi usług, do których znajduje zastosowanie art. 28e ustawy VAT. Jednocześnie do przedmiotowych usług nie znajdują 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.

W konsekwencji miejsce świadczenia usług należy ustalić na podstawie art. 28b ustawy VAT. W analizowanym przypadku spółka świadczy usługi na rzecz kontrahentów,

którzy nie mają siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności na terenie Polski, zatem, stosownie do art. 28b ust. 1 ustawy VAT, świadczone przez spółkę usługi polegające na usłudze serwisu lub naprawy (...), podlegają opodatkowaniu w kraju, w którym kontrahent będący usługobiorcą posiada siedzibę działalności gospodarczej.


W konsekwencji ww. usługi nie podlegają opodatkowaniu VAT na terytorium Polski. Wobec powyższego, spółka jest zobowiązana do udokumentowania ww. usługi, niepodlegającej opodatkowaniu na terytorium Polski fakturą, która stosownie do art. 106e ust. 1 pkt 18 ustawy VAT, powinna być opatrzona adnotacją „odwrotne obciążenie”.

Brak prawa do odliczenia VAT z faktury wystawionej na całą wartość bonu różnego przeznaczenia, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 25 stycznia 2024 r., sygn. 0114-KDIP1-3.4012.656.2023.1.JG

Przy korzystaniu przez kontrahenta z bonu różnego przeznaczenia podatek VAT będzie naliczany w chwili skorzystania z bonu, czyli podczas wymiany bonu na towary lub usługi, gdyż transfer bonu jak wskazuje art. 8b ust. 1 ustawy VAT nie podlega opodatkowaniu. Natomiast kwoty otrzymywane od klientów w związku z wydaniem im bonów różnego przeznaczenia, nie są kwotami otrzymywanymi z tytułu czynności podlegającej opodatkowaniu VAT.

Skoro transfer bonu nie podlega opodatkowaniu VAT, to również przy nabyciu bonu wnioskodawca (JDG) nie ma prawa do odliczenia podatku VAT. Obowiązek podatkowy dla przedmiotowego bonu różnego przeznaczenia (MPV) powstanie u dostawców lub usługodawców w momencie faktycznej dostawy towaru lub faktycznego wyświadczenia usług w zamian za ww. bon, gdyż dopiero realizacja bonu przez klienta, czyli fizyczne nabycie towaru lub usługi w zamian za bon, jest czynnością podlegającą opodatkowaniu VAT.

Obowiązek rozpoznania VAT właściwy dla danego towaru/danej usługi powstanie więc nie u wnioskodawcy, a u dostawców lub usługodawców, tj.: np. (...) w momencie faktycznej dostawy przez nich towarów, bądź faktycznego wyświadczenia usług, do których uprawnia dany bon. Zatem w przypadku bonów różnego przeznaczenia podatek



VAT powinien zostać pobrany, gdy zostanie dokonana dostawa towarów/świadczenie usług przez dostawcę lub usługodawcę.

Nabycie przez wnioskodawcę bonów różnego przeznaczenia, stanowi jedynie transfer bonu MPV, który nie stanowi czynności podlegającej opodatkowaniu VAT. Opodatkowaniu VAT u wnioskodawcy podlega wyłącznie usługa pośrednictwa, dystrybucji bonów. Każde przekazanie bonu różnego przeznaczenia MPV, nie będzie podlegało u wnioskodawcy opodatkowaniu VAT w momencie transferu, tylko u dostawcy dopiero w momencie płatności bonem.

W przedmiotowej sytuacji nie dochodzi ani do dostawy towarów, ani do świadczenia usług, nie występuje więc zdarzenie, które powodowałoby konieczność wystawienia faktury zgodnie z art. 106b ust. 1 ustawy VAT. Dopiero w momencie realizacji bonu MPV dochodzi do dostawy towarów lub świadczenia usług, u dostawcy lub usługodawcy, dlatego w momencie transferu bonu MPV nie jest możliwe wystawienie faktury na wartość bonu.

W konsekwencji stwierdzenia, że zakup przez wnioskodawcę bonów różnego przeznaczenia nie podlega opodatkowaniu VAT, należy stwierdzić, że czynność ta nie powinna zostać udokumentowana poprzez wystawienie faktury przez sprzedającego na całą wartość bonu. Jeśli pomimo to kontrahent wystawi fakturę VAT za ww. czynność, wnioskodawcy nie będzie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego z takiej faktury zgodnie z art. 88 ust. 3a pkt 2 ustawy VAT.

Kwestia rozliczenia na gruncie ustawy CIT umowy vPPA dotyczącej wirtualnej sprzedaży energii, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 25 stycznia 2024 r., sygn. 0114-KDIP2-2.4010.565.2023.3.ASK

Jak wynika z opisu sprawy umowa vPPA, w swojej istocie jest instrumentem pochodnym o charakterze zabezpieczającym (hedgingowym) i stanowi instrument finansowy, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2 lit. d ustawy o obrocie instrumentami finansowymi. Umowa vPPA stanowi zatem instrument pochodny w rozumieniu art. 4a pkt 22 ustawy CIT, którego celem będzie zabezpieczenie przychodów spółek.


W związku z tym, że spółki osiągają przy-

chody z pochodnych instrumentów finansowych, które służą zabezpieczeniu przychodów albo kosztów, bo niewątpliwie do takich należy zaliczyć przychody osiągnięte z tytułu zawartej umowy vPPA, to wówczas otrzymanie płatności w postaci dodatniej kwoty rozliczeniowej w wyniku rozliczenia umowy vPPA, nie należy kwalifikować jako przychodów z zysków kapitałowych w świetle art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. b ustawy CIT. Tym samym, przychody te powinny być rozpoznawane jako przychód z działalności operacyjnej.

W wyniku zawartej umowy vPPA, obliczona kwota rozliczeniowa może mieć wartość ujemną. Oznacza to, że kwota ceny stałej jest mniejsza od kwoty ceny zmiennej. Zatem wartość ujemnej kwoty rozliczeniowej jest należna kontrahentowi od danej spółki. Jak wynika z wniosku wydatek ten jest związany z działalnością gospodarczą spółki, oraz jest ponoszony w uzyskania, zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów. Wynika to z faktu, że celem umowy vPPA jest zminimalizowanie wpływu wahań cen energii elektrycznej na działalność spółek. Powyższy wydatek zostanie należycie udokumentowany, a także nie znajduje się w katalogu wydatków wymienionych w art. 16 ust. 1 ustawy CIT. Również wartość ta nie zostanie spółkom zwrócona.

Wydatek związany z zapłatą ujemnej kwoty rozliczeniowej zostanie pokryty z zasobów majątkowych spółki. Ponieważ wydatek związany z zapłatą ujemnej kwoty rozliczeniowej nie może zostać przypisany do konkretnego przychodu, ale jest niewątpliwie związany z działalnością operacyjną spółek to należy go zaliczyć do kosztów pośrednich. Tym samym, powinien zostać potrącony w dacie poniesienia tj. na podstawie art. 15 ust. 4d ustawy CIT.

Data powstania przychodu będzie ostatni dzień okresu rozliczeniowego określonego w umowie - a więc, w przypadku vPPA, będzie to interwał rozliczeniowy. Wobec tego podstawą opodatkowania (przychód podatkowy) powinna stanowić dodatnia kwota rozliczeniowa należna za cały interwał rozliczeniowy (tj. skumulowany wynik rozliczenia umowy vPPA za cały miesiąc), uwzględniająca sumę kwot dla wszystkich poszczególnych interwałów kalkulacyjnych w ramach danego interwału rozliczeniowego, tj. sumę kwot interwałów kalkulacyjnych, za które obliczana



jest kwota okresu ujemnej ceny zmiennej, a także interwałów kalkulacyjnych, za które nie jest należna kwota okresu ujemnej ceny zmiennej, tj. obliczona według podstawowego mechanizmu.

Ponoszone wydatki z tytułu ujemnej kwoty rozliczeniowej należy zaliczyć do kosztów pośrednich potrącalnych w dacie poniesienia, to wówczas powinien być rozpoznany jako koszt podatkowy w wysokości ujemnej kwoty rozliczeniowej należnej kontrahentowi za cały Interwał rozliczeniowy uwzględniając sumę kwot dla wszystkich poszczególnych interwałów kalkulacyjnych w ramach danego interwału rozliczeniowego.

Ustalenie czy kwota netto dofinansowania oraz kwota netto dopłaty do wykupu będzie stanowiła korektę przychodu w dacie wystawienia noty, interpretacja Dyrektora KIS z 24 stycznia 2024 r., sygn. 0114-KDIP2-2.4010.635.2023.2.SP

W sytuacji wypłacenia rabatu pośredniego leasingodawcy (w postaci dofinansowania leasingu), należy skorygować przychody w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca, lub w przypadku braku faktury inny dokument potwierdzający przyczyny korekty. W sytuacji opisanej we wniosku dokumentem tym będzie nota księgową. Tym samym stanowisko zgodnie z którym kwota netto dofinansowania do leasingu przekazana na rzecz leasingodawcy stanowić będzie korektę przychodów w dacie wystawienia noty księgowej - jest prawidłowe.

Cena sprzedaży pojazdu uwzględniona na fakturze wystawionej przez leasingodawcę na rzecz podmiotu zewnętrznego nie będzie uwzględniać ewentualnie wypłaconej przez spółkę na rzecz leasingodawcy dopłaty do wykupu. Oznacza to, że spółka wyrówna leasingodawcy (albo pokryje w części) ewentualne straty wynikające ze sprzedaży pojazdów na rzecz podmiotów zewnętrznych po cenie niższej od wartości rezydualnej albo od wartości wykupu RV. Powyższy program nie jest nakierowany na zwiększenie przez spółkę sprzedaży pojazdów oraz sprzedaży umów leasingu przez leasingodawcę.

Dopłata do wykupu występuje wyłącznie w sytuacji zaistnienia trudności ze znalezieniem nabywcy danego pojazdu, który wcze-


śniej był przedmiotem umowy z klientem i stanowi formę wsparcia dla leasingodawcy. Kwota dopłaty do wykupu nie pomniejszy kosztu zakupu pojazdu przez leasingodawcę, a ma za zadanie wyłącznie rekompensatę ewentualnie występującej utraty przychodów, jaką poniosłby sprzedając pojazdy na rzecz podmiotów zewnętrznych poniżej wartości wykupu RV. Tym samym stanowisko przyjmujące że kwota netto dopłaty do wykupu przekazana na rzecz leasingodawcy stanowić będzie korektę przychodów w dacie wystawienia noty księgowej - jest nieprawidłowe.

Wypłacane przez spółkę kwoty dopłaty do wykupu udokumentowane wystawioną notą księgową, mają pośredni związek z uzyskanym przez spółkę przychodem (nie ma on bezpośredniego odzwierciedlenia w uzyskanych przez spółkę przychodach z tytułu świadczonych usług, ale jego poniesienie jest warunkiem ich uzyskania). Tym samym, przedmiotowe kwoty netto dopłaty do wykupu stanowią pośredni koszt uzyskania przychodów potrącalny w dacie poniesienia. zgodnie z powyższym, stanowisko zgodnie z którym dopłata do wykupu (w kwocie netto) wypłacana na rzecz leasingodawcy będzie stanowiła koszt uzyskania przychodu potrącalny w dacie jego poniesienia jest prawidłowe.

Ustalenie czy spółka może rozliczyć koszty z tytułu zatrzymanych zysków, o których mowa w art. 15cb ustawy CIT, stosując limit 250.000 zł w roku podatkowym odrębnie dla każdego zysku (tj. zysku za dany rok obrotowy) przekazanego na kapitał zapasowy spółki na podstawie stosownej uchwały, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 23 stycznia 2024 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.533.2023.1.BJ

Brzmienie art. 15cb ust. 3 ustawy CIT wskazuje jednoznacznie, że łączna kwota kosztów uzyskania przychodów odliczona w roku podatkowym z tytułów wymienionych w ust. 1 nie może przekroczyć kwoty 250 000 zł. Przepis ten, w sposób jednoznaczny określa maksymalną kwotę kosztu jaka na podstawie art. 15cb ustawy CIT może podlegać odliczeniu w roku podatkowym.

Bez znaczenia jest w tej mierze ilość „tytułów” odliczenia. Nie jest w tym zakresie istotny także fakt, że np. część odliczenia, wynika z przeniesienia zysku na kapitał rezerwowy



lub zapasowy spółki w poprzednim roku podatkowym, a część z przeniesienia tego zysku w roku bieżącym. Z tego też względu w świetle omawianych przepisów zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów w każdym z trzech lat podatkowych, maksymalna kwota kosztu podatkowego wynosi 250.000 zł, co oznacza, że z tytułu zatrzymanego zysku spółka może zaliczyć do kosztów podatkowych maksymalnie 750.000 zł rozłożone na trzy lata. Jednakże w przypadku, gdy w ciągu kilku lat kilkakrotnie spółka zatrzyma zysk, maksymalna kwota kosztu podatkowego, jaką może odliczyć w danym roku podatkowym zawsze wynosi 250.000 zł niezależnie od ilości „zdarzeń”.

Pamiętać przy tym także należy, że nieodliczona w danym roku część odsetek hipotecznych z uwagi na limit 250.000 zł nie przechodzi do odliczenia na lata następne.

Kwestia opodatkowania VAT nieodpłatnego przekazania nieruchomości na rzecz miasta interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 23 stycznia 2024 r., sygn. 0114-KDIP4-1.4012.552.2023.2.MK

Ze stanu faktycznego wynika, że spółce (związanej na podstawie ustawy o społecznych formach rozwoju mieszkalnictwa oraz ustawy o Krajowym Zasobie Nieruchomości) nie przysługiwało prawo do odliczenia po-

datku naliczonego od całej otrzymanej nieruchomości. Na nieruchomości, którą spółka otrzymała w drodze aportu zamierza wybudować budynki wielorodzinne.

Po ich wybudowaniu natomiast spółka będzie wynajmować mieszkania na cel mieszkaniowy osobom fizycznym, który to wynajem będzie zwolniony z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy VAT, zaś w sytuacji gdy najpierw spółka wynajmie całość mieszkań gminie, a gmina będzie wynajmować poszczególne lokale osobom fizycznym w celach mieszkaniowych, wynajem będzie zwolniony z VAT na podstawie § 3 ust. 1 pkt 22 rozporządzenia MF z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień.

Tym samym, czynność nieodpłatnego przekazania przez spółkę na rzecz miasta nieruchomości nie będzie podlegać opodatkowaniu VAT. W analizowanej sprawie nie zostaną bowiem spełnione warunki określone w art. 7 ust. 2 pkt 2 ustawy VAT dające podstawę do uznania nieodpłatnego przekazania wskazanego we wniosku towaru (nieruchomości) za czynność zrównaną z odpłatną dostawą towarów, gdyż nie przysługiwało spółce prawo do odliczenia podatku naliczonego od całej nabytej nieruchomości.



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

