



PACZUSKI TAUDUL
DORADCY PODATKOWI

PRZEKRÓJ PODATKOWY



9.12.2024



KOMENTARZ EKSPERTÓW

WS. NAJWAŻNIEJSZYCH WYROKÓW / INTERPRETACJI



SPIS TREŚCI

Kwestia prawidłowości wystawiania faktur w przypadku zwiększania ceny sprzedaży, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 13 listopada 2024 r., sygn. 0112-KDIL1-3.4012.529.2024.1.AKS _____ 3

Kwestia wątpliwości co do tego, czy ulga badawczo-rozwojowa w podatkach dochodowych stanowi pomoc publiczną, wyrok NSA z 20 sierpnia 2024 r., sygn. II FSK 595/24 _____ 4

Kwestia prawidłowości wystawiania faktur w przypadku zwiększania ceny sprzedaży, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 13 listopada 2024 r., sygn. 0112-KDIL1-3.4012.529.2024.1.AKS

Z okoliczności sprawy wynika, że spółka czasami uzgadnia z klientem różnicę przed poniesieniem przez spółkę wydatku na nią, a czasami uzgodnienie różnicy jest dokonywane już po poniesieniu danego wydatku. Niezależnie jednak od chronologii zdarzeń, obciążanie klienta różnicą przez spółkę następuje w każdym przypadku po stosownym uzgodnieniu.

Współpraca z danym klientem opiera się na założeniu, że wynagrodzenie należne spółce z tytułu dostaw jej produktów na rzecz klienta oparte jest o metodę budżetowany koszt produkcji plus założony narzut. Dla dostaw, dla których uzgodnienie różnicy dokonywane jest po sprzedaży, spółka powinna rozpoznać dla celów podatku VAT wystawione faktury korygujące „in plus” w miesiącu, w którym zostały ustalone wszystkie elementy składające się na bazę kosztową z tytułu dostawy towarów (rzeczywisty koszt produkcji dostarczanych towarów, uzgodnienie różnicy z klientem), tj. w miesiącu, w którym dojdzie do uzgodnienia różnicy z klientem. Natomiast w odniesieniu do dostaw, dla których uzgodnienie różnicy jest dokonywane przed sprzedażą, a więc przyczyna korekty istniała już w momencie wystawienia faktury, obowiązek dokonania korekty zwiększającej podstawę opodatkowania wystąpi w rozliczeniu za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy dla dostawy towarów.

Podsumowując, uzgodniona między stronami transakcji zmiana wynagrodzenia bestsellera o wysokość różnicy objętej uzgodnieniem powinna być wykazywana w fakturach korygujących, a nie jako dodatkowa linia na fakturze dokumentującej dostawę bestsellera. Wystawiane przez spółkę faktury korygujące, zwiększające podstawę opodatkowania, powinny odzwierciedlać wzrost wynagrodzenia w odniesieniu do konkretnych dostaw towarów, które faktycznie zostały dotknięte zwiększonymi kosztami składającymi się na różnicę, tj. powinny odzwierciedlać rzeczywisty przebieg zdarzeń gospodarczych.

W komentowanej interpretacji Dyrektor KIS trafnie zauważył, że uzgodnione między stronami rozliczenie podwyższonych kosztów dostawy towarów (różnica) powinno być dokumentowane za pomocą korekt faktur odnoszących się do dostawy tych towarów. Nie sposób zgodzić się ze spółką, że może być ono realizowane poprzez dodanie dodatkowej pozycji na fakturze. Taki sposób prezentacji sugeruje bowiem odrębną dostawę towarów, która faktycznie nie miała miejsca.

Choć uzasadnione jest, że podatnicy dążą do uproszczeń ograniczających wystawianie klientom faktur korygujących, przepisy ustawy VAT jednoznacznie wymagają korygowania faktur w sytuacji, gdy zmienia się wynagrodzenie dotyczące konkretnych dostaw towarów po wystawieniu faktury. Natomiast jeśli zmiana ceny została uzgodniona po dostawie towarów, ale przed wystawieniem faktury dokumentującej tę dostawę, należy uwzględnić nową cenę na fakturze, bez potrzeby późniejszej korekty.

Nie sposób zgodzić się z argumentacją spółki, że swoboda umów pozwala na uzgodnienie, że różnica podwyższa wartość wynagrodzenia tylko jednej, wybranej dostawy realizowanej przez spółkę, która nie została jeszcze zafakturowana. Przepisy prawa podatkowego mają charakter bezwzględnie obowiązujący i nie mogą być modyfikowane ani pomijane przez postanowienia umowne.

Interpretacja ta stanowi kolejny przykład kreatywnego podejścia podatników do kwestii prezentacji danych na fakturach. Działania te często wynikają z praktycznych potrzeb, takich jak minimalizacja dokumentacji, dostosowanie procesów wystawiania faktur do ograniczeń systemów księgowych czy wprowadzenie czytelnych zapisów dla stron. Niemniej jednak warto pamiętać, że takie praktyki, choć zrozumiałe, nie mogą naruszać zasad prawidłowego dokumentowania transakcji, określonych w przepisach ustawy VAT.



WIOLETA SZCZUREK
KONSULTANT PODATKOWY

Kwestia wątpliwości co do tego, czy ulga badawczo-rozwojowa w podatkach dochodowych stanowi pomoc publiczną, wyrok NSA z 20 sierpnia 2024 r., sygn. II FSK 595/24

Omawiany wyrok dotyczył podatnika, który zastosował ulgę BR za zakończony rok podatkowy i wystąpił o stwierdzenie nadpłaty. Działalność podatnika dotyczyła wytwarzania na zamówienie oprzyrządowania produkcyjnego. Podatnik argumentował, że działalność polegająca na wytwarzaniu indywidualnych i niepowtarzalnych narzędzi produkcyjnych jest działalnością badawczo-rozwojową, ponieważ skonstruowanie każdego z narzędzi ma charakter indywidualny i twórczy.

Organy podatkowe, a za nimi sądy obu instancji (w tym NSA w omawianym wyroku) stwierdziły jednak inaczej. Zdaniem NSA, przygotowywanie narzędzi na indywidualne zamówienie (w konkretnym przypadku podatnika) było rutynową działalnością operacyjną, opartą zasadniczo o wymogi klientów. Efekt prac – narzędzie – był już z góry zdefiniowany, co wyklucza badawczo-rozwojowy charakter działalności.

Kwestia ta była jednak już poruszana już we wcześniejszym orzecznictwie NSA.

Wątpliwości podatników i ekspertów wzbudziła jednak wzmianka w uzasadnieniu wyroku, która nie stanowiła osi sporu – NSA wskazał na wstępie uzasadnienia, że ulga badawczo-rozwojowa stanowi pomoc publiczną. Wzmianka ta wzbudziła wątpliwości podatników i ekspertów, ponieważ dotychczas stosowanie ulgi nie wiązało się z obowiązkami typowymi dla pomocy publicznej.

Na wstępie warto zauważyć, że objęcie instrumentu przepisami o pomocy publicznej powoduje po stronie beneficjentów pewne dodatkowe obowiązki, takie jak np. odpowiednie raportowanie i pilnowanie, czy koszty kwalifikowane nie są jednocześnie objęte inną pomocą. Co jeszcze ważniejsze, ulga BR (poza pewnymi wyjątkami), nie została zgłoszona ani notyfikowana Komisji Europejskiej, co potencjalnie, w przypadku uznania pomocy za niedozwo-

loną, może spowodować obowiązek jej zwrotu.

Warto mieć na uwadze, że szerszy kontekst spraw i ich akta nie są dostępne publicznie. Trudno zatem jest jednoznacznie ocenić przyczyny, które skłoniły NSA do odwołania się do przepisów o pomocy publicznej.

Niemniej jednak, moim zdaniem, wzmianka ta (pomimo, że odbiła się szerokim echem w mediach branżowych) nie powinna budzić niepokoju podatników.

Ulgą BR jest przeznaczona dla wszystkich podatników spełniających określone przesłanki – nie dyskryminuje ona podmiotów, a jedynym kryterium jest prowadzenie działalności badawczo-rozwojowej. Jest to istotne, ponieważ dla wystąpienia pomocy publicznej konieczne jest wystąpienie tzw. selektywności, czyli sytuacji, w której dane rozwiązanie faworyzuje jedne podmioty względem innych (np. ze względu na ich branżę, region, rozmiar działalności lub inne cechy). Zatem, skoro ulga BR przewiduje korzystne traktowanie określonych kosztów niezależnie od statusu podatnika, to nie powinna być postrzegana w kategoriach pomocy publicznej. W praktyce, ustawy podatkowe przewidują wiele ulg, zwolnień i podobnych instrumentów, które nie stanowią pomocy publicznej.

Wyjątkami w zakresie ulgi BR są pomoc dla centrów badawczo-rozwojowych oraz zwrot gotówkowy dla MŚP. Są to jednak wyjątki od zasady, opisane wprost w ustawie. Przypadki te różnią się od „standardowej” ulgi tym, że stanowią preferencje skierowane do ograniczonego kręgu podmiotów. Te ograniczone instrumenty zostały jednak potraktowane przez ustawodawcę zgodnie z odpowiednimi przepisami unijnymi o pomocy publicznej.

Zatem, w mojej opinii, wyrok nie powinien budzić niepokoju ze względu na to, że:

- po pierwsze – wyrok NSA nie odnosi

się do konkretnej sytuacji, a wzmianka o pomocy publicznej oderwana jest od ujawnionego w uzasadnieniu stanu faktycznego,

- po drugie – otwarty i powszechny charakter ulgi (poza wskazanymi wprost w przepisach wyjątkami), przemawia za tym, że ulga ta nie stanowi pomocy publicznej.



PIOTR NOWOSIELSKI
DORADCA PODATKOWY

WYBÓR ORZECZEŃ SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH ORAZ TSUE:



SPIS TREŚCI

Kwestia niezgodności przepisu z art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a ustawy PIT z konstytucyjną zasadą ochrony interesów w toku , wyrok TK z 21 listopada 2024 r., sygn. P 11/24	8
Kwestia wierzytelności spornych na etapie przedwindykacyjnym stanowiących tzw. wierzytelności trudne , wyrok NSA z 27 listopada 2024 r., sygn. I FSK 186/21	8
Kwalifikacja usług wykonywanych przez pośrednika ubezpieczeniowego jako usług pokrewnych do usług pośrednictwa ubezpieczeniowego , wyrok NSA z 26 listopada 2024 r., sygn. I FSK 509/21	8
Kwestia skutków podatkowych w CIT otrzymania przez spółkę prowadzącą działalność w SSE środków z FGŚP w ramach wsparcia na podstawie art. 15g ustawy o COVID-19 , wyrok NSA z 26 listopada 2024 r., sygn. II FSK 291/22	8
Kwestia usługi projektowania tras rowerowych świadczonych przez fundację korzystającą ze zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 32 ustawy VAT , wyrok NSA z 22 listopada 2024 r., sygn. I FSK 521/21	9
Kwestia rozliczenia na podstawie art. 18d ust. 2 pkt 1 ustawy CIT wypłaty świadczeń oraz należnych od nich składek dla pracownika B+R za okres dłuższy niż jeden miesiąc , wyrok NSA z 21 listopada 2024 r., sygn. II FSK 226/22	9
Przepis z art. 14a ustawy CIT nie obejmuje swoją hipotezą zobowiązań podatkowych , wyrok NSA z 20 listopada 2024 r., sygn. II FSK 253/22	9

WYBÓR ORZECZEŃ SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH ORAZ TSUE:



SPIS TREŚCI

Kwestia posiadania statusu podatnika podatku dochodowego, jako warunku koniecznego do skorzystania ze zwolnienia na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 58 ustawy CIT, wyrok WSA w Gliwicach z 28 listopada 2024 r., sygn. I SA/GI 711/24	9
Kwestia ustalenia czy pomoc publiczna udzielona w związku z nagłym wzrostem cen energii stanowi dotację, o której mowa w art. 17 ust. 1 pkt 47 ustawy CIT, wyrok WSA w Gliwicach z 27 listopada 2024 r., sygn. I SA/GI 663/24	9
Kwestia oceny, czy zawarcie przez spółkę z podmiotem powiązonym, umowy subrogacji wypełnia definicję ukrytych zysków, zawartą w art. 28m ust. 3 ustawy CIT, wyrok WSA w Gliwicach z 27 listopada 2024 r., sygn. I SA/GI 529/24	10
Kwestia braku uprawnień banków do pomniejszenia podstawy opodatkowania PNIF o obligacje wyemitowane przez inne państwa członkowskie UE, wyrok WSA w Warszawie z 19 listopada 2024 r., sygn. III SA/Wa 1934/24	10
Kwestia oceny czy dostarczenie sprzętu i nadzór nad jego montażem i uruchomieniem stanowią zakład w rozumieniu art. 4a pkt 11 ustawy CIT w zw. z art. 5 polsko-francuskiej UPO, wyrok WSA w Gliwicach z 18 listopada 2024 r., sygn. I SA/GI 175/24	10

Kwestia niezgodności przepisu z art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a ustawy PIT z konstytucyjną zasadą ochrony interesów w toku, wyrok TK z 21 listopada 2024 r., sygn. P 11/24

Art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a ustawy PIT w zw. z art. 4 pkt 1 ustawy z 15 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne w zakresie, w jakim pozbawia się możliwości uznania za koszty uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych nieodpłatnie w drodze darowizny, zwolnionej od podatku od spadków i darowizn, których amortyzację rozpoczęto i nie zakończono przed 1 stycznia 2018 r., jest niezgodny z wywodzoną z art. 2 Konstytucji RP zasadą ochrony interesów w toku.

Kwestia wierzytelności spornych na etapie przedwindykacyjnym stanowiących tzw. wierzytelności trudne, wyrok NSA z 27 listopada 2024 r., sygn. I FSK 186/21

Charakterystyka wierzytelności, które spółka nabywa pozwala na ich zakwalifikowanie jako tzw. wierzytelności trudnych. Wierzytelnościami trudnymi są bowiem nie tylko wierzytelności sporne na etapie windykacyjnym, ale również te, co do których istnieją ryzyka na etapie przedwindykacyjnym. Przykładowo, gdy dłużnik kwestionuje wysokość wierzytelności i konieczne jest uzyskanie wyroku sądowego potwierdzającego istnienie i wysokość wierzytelności, aby móc przystąpić do etapu windykacji. Nie można uznać, że te wierzytelności, w których istnieje spór dłużnika i cesjonariusza co do wysokości wierzytelności, nie są ryzykowne. W konsekwencji niniejszej sprawie nie znajdzie zastosowania art. 8 ust. 1 ustawy VAT i czynności nabywania takich wierzytelności nie będą podlegały opodatkowaniu VAT.

Kwalifikacja usług wykonywanych przez pośrednika ubezpieczeniowego jako usług pokrewnych do usług pośrednictwa ubezpieczeniowego, wyrok NSA z 26 listopada 2024 r., sygn. I FSK 509/21

Czynności takie jak: sporządzanie i przekazywanie ubezpieczycielowi cyklicznych raportów składkowych, zawierających w szczególności listę osób, które zawarły umowę ubezpieczenia wraz z informacją o opłaceniu przez nie składek ubezpieczeniowych z tytułu zawartych umów ubezpieczenia, czy też listę osób, które odstąpiły od zawartych umów ubezpieczenia; wykonywanie innych czynności agencji związanych z obsługą umów ubezpieczenia ustalanych z ubezpieczycielem w trybie roboczym (czynności związanych z zarządzeniem zawartymi umowami ubezpieczenia oraz mających na celu zapewnienie klientom opieki posprzedażowej), oraz w zakresie dotyczącym weryfikacji przez spółkę terminowości wpłat składek ubezpieczeniowych, a także dokonywanie windykacji wpłat opóźnionych, a także, w zakresie dokonywania przez spółkę poręczenia zapłaty składek ubezpieczeniowych należnych ubezpieczycielowi od klientów, z tytułu umów ubezpieczenia zawartych za pośrednictwem spółki – nie stanowią usług pokrewnych do usług pośrednictwa ubezpieczeniowego i nie korzystają ze zwolnienia z VAT.

Usługi takie jak: informowanie ubezpieczających o wysokości składek ubezpieczeniowych należnych z tytułu umowy ubezpieczenia poprzez umieszczenie informacji o ich wysokości w dokumentacji związanej ze świadczeniem przez spółkę usług telekomunikacyjnych oraz dokonywanie w imieniu ubezpieczyciela zwrotów składek nienależnych ubezpieczającym, jeżeli taki zwrot jest należny (np. wynika z odstąpienia ubezpieczającego od umowy ubezpieczenia) – stanowią usługi pokrewne do usług pośrednictwa ubezpieczeniowego. Usługi te mają charakter usług kompleksowych łącznie z usługami głównymi w działalności agenta. Są to czynności, które zmierzają z jednej strony do zawarcia umowy, a z drugiej do podtrzymywania już zawartej umowy.

Kwestia skutków podatkowych w CIT otrzymania przez spółkę prowadzącą działalność w SSE środków z FGŚP w ramach wsparcia na podstawie art. 15g ustawy o COVID-19, wyrok NSA z 26 listopada 2024 r., sygn. II FSK 291/22

Dofinansowanie otrzymane przez spółkę z FGŚP na dofinansowanie wynagrodzeń i składek ZUS pracowników zatrudnionych

w ramach działalności strefowej, tj. działalności prowadzonej na terenie SSE, stanowi przychód, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 1 ustawy CIT, korzystający ze zwolnienia podatkowego określonego w art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy CIT.

Kwestia usługi projektowania tras rowerowych świadczonych przez fundację korzystającą ze zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 32 ustawy VAT, wyrok NSA z 22 listopada 2024 r., sygn. I FSK 521/21

Rozstrzygając czy usługa projektowania ścieżek rowerowych, w tym zrównoważonych, jest usługą ściśle związaną ze sportem lub wychowaniem fizycznym należy uwzględnić, że pojęcia „ściśle” nie należy wiązać z pojęciem „bezpośrednio”. Ponadto, jak wynika z orzecznictwa TSUE, nie zmienia oceny związania danych usług ze sportem fakt, że mogą one być wykorzystywane również w innym celu. A zatem argument, że ścieżki rowerowe nie są wykorzystywane wyłącznie do uprawiania sportu, nie przekreśla możliwości zastosowania zwolnienia. Sport, uwzględniając cel zwolnienia z art. 43 ust. 1 pkt 32 ustawy VAT, którym jest obniżenie kosztów uprawiania sportów, należy rozumieć jak najszerzej, nie tylko jako uprawianie sportu zawodowego, ale także amatorskiego, ocierającego się o rekreację i wypoczynek.

Kwestia rozliczenia na podstawie art. 18d ust. 2 pkt 1 ustawy CIT wypłaty świadczeń oraz należnych od nich składek dla pracownika B+R za okres dłuższy niż jeden miesiąc, wyrok NSA z 21 listopada 2024 r., sygn. II FSK 226/22

Przepis art. 18d ust. 2 pkt 1 ustawy CIT należy interpretować w ten sposób, że podstawą do wyliczenia kosztów kwalifikowanych z tytułu należności pracowniczych i należnych od nich składek wypłacanych za okresy dłuższe niż miesiąc (np. kwartalne, półroczne, roczne) jest czas przeznaczony przez pracownika na działalność badawczo-rozwojową w okresie miesiąca, w którym koszty te zostały poniesione przez podatnika.

Przepis z art. 14a ustawy CIT nie obejmuje swoją hipotezą zobowiązań podatkowych, wyrok NSA z 20 listopada 2024 r., sygn. II FSK 253/22

Zaspokojenie wierzyciela podatkowego poprzez przeniesienie na niego własności rzeczy lub prawa w trybie art. 66 § 1 Ordynacji podatkowej nie jest objęte hipotezą art. 14a ust. 1 ustawy CIT.

Kwestia posiadania statusu podatnika podatku dochodowego, jako warunku koniecznego do skorzystania ze zwolnienia na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 58 ustawy CIT, wyrok WSA w Gliwicach z 28 listopada 2024 r., sygn. I SA/GI 711/24

Jednym z warunków zastosowania zwolnienia na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 58 ustawy CIT jest, aby podmiot otrzymujący wypłatę podlegał w państwie, w którym ma siedzibę, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągania. A zatem, węgierski fundusz, pomimo że posiada węgierską rezydencję podatkową, nie może skorzystać z ww. zwolnienia, bowiem nie jest podatnikiem podatku dochodowego.

Kwestia ustalenia czy pomoc publiczna udzielona w związku z nagłym wzrostem cen energii stanowi dotację, o której mowa w art. 17 ust. 1 pkt 47 ustawy CIT, wyrok WSA w Gliwicach z 27 listopada 2024 r., sygn. I SA/GI 663/24

Pomoc publiczna bezzwrotna dla sektorów energochłonnych związana z nagłymi wzrostami cen gazu ziemnego i energii elektrycznej w postaci określonej kwoty pieniężnej stanowi dotację, zwolnioną z opodatkowania na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 47 ustawy CIT. O takiej kwalifikacji decyduje charakter udzielonej pomocy wynikający z analizy dokumentów i aktów prawnych, takich jak: rozporządzenie Rady (UE) 2022/1854 z 6 października 2022 r. w sprawie interwencji w sytuacji nadzwyczajnej w celu rozwiązania problemu wysokich cen energii, czy komunikat Komisji Europejskiej „Tymczasowe kryzysowe ramy środków pomocy państwa w celu wsparcia gospodarki po agresji Rosji wobec Ukrainy”. Odwołanie się w tym zakresie tylko do ustawy o finansach publicznych jest niewystarczające dla prawidłowej wykładni pojęcia dotacja.

Kwestia oceny, czy zawarcie przez spółkę z podmiotem powiązanym, umowy subrogacji wypełnia definicję ukrytych zysków, zawartą w art. 28m ust. 3 ustawy CIT, wyrok WSA w Gliwicach z 27 listopada 2024 r., sygn. I SA/GI 529/24

Rację należy przyznać organowi co do tego, że umowa subrogacji jest konstrukcją zbliżoną do umowy pożyczki - bo czym innym jest zwolnienie danego podmiotu zobowiązanego z długu od udzielenia wsparcia finansowego w postaci wypłaconej umowy pożyczki. Ustawodawca zaś stwierdził, że umowa pożyczki na poziomie ryczałtu od dochodu spółek stanowi ukryty zysk jeżeli jest wypłacana przez spółkę objętą ryczałtem podmiotowi powiązanemu. Jeżeli natomiast udziałowiec udziela pożyczki spółce objętej ryczałtem, to tym ukrytym zyskiem są odsetki od tej umowy pożyczki. W przypadku umowy subrogacji również słusznie organ stwierdził, że dochodzi do swoistego finansowania podmiotu powiązanego, co może rzeczywiście oznaczać, że dojdzie do wypłaty ukrytego zysku.

Kwestia braku uprawnień banków do pomniejszenia podstawy opodatkowania PNIF o obligacje wyemitowane przez inne państwa członkowskie UE, wyrok WSA w Warszawie z 19 listopada 2024 r., sygn. III SA/Wa 1934/24

W świetle art. 5 ust. 9 pkt 1 ustawy o finansach publicznych, papiery wartościowe wyemitowane przez inne państwa UE (obligacje UE) nie są skarbowymi papierami wartościowymi w rozumieniu art. 95 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, zatem nie będą pomniejszać po stronie banku podstawy opodatkowania PNIF.

Kwestia oceny czy dostarczenie sprzętu i nadzór nad jego montażem i uruchomieniem stanowią zakład w rozumieniu art. 4a pkt 11 ustawy CIT w zw. z art. 5 polsko-francuskiej UPO, wyrok WSA w Gliwicach z 18 listopada 2024 r., sygn. I SA/GI 175/24

Oceniając charakter realizowanego przez spółkę francuską projektu – należy ocenić zawarty przez nią kontrakt kompleksowo, uwzględniając, że jest to kontrakt pięcioletni. Tym samym 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 zakładu podatkowego na terytorium Polski w rozumieniu art. 4a pkt 11 ustawy CIT w zw. z art. 5 polsko-francuskiej UPO. 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 obowiązek podatkowy dla przedsiębiorstwa w państwie źródła, rozciągający się na dochody osiągnięte od dnia rozpoczęcia świadczenia ww. usług na terenie Polski.

WYBÓR INTERPRETACJI PODATKOWYCH



SPIS TREŚCI

Kwestia stosowania niektórych warunków zwolnienia określonego w art. 21 ust. 3 ustawy CIT , interpretacja ogólna Ministra Finansów z 20 listopada 2024 r., sygn. DD9.8202.2.2024	13
Kwestia warunków stosowania zwolnienia określonego w art. 22 ust. 4 ustawy CIT , interpretacja ogólna Ministra Finansów z 15 listopada 2024 r., sygn. DD9.8202.1.2024	13
Kwestia momentu powstania obowiązku podatkowego w VAT przy wprowadzeniu energii elektrycznej z instalacji fotowoltaicznej do sieci dystrybucyjnej w systemie net-billing przez prosumenta , interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 22 listopada 2024 r., sygn. 0113-KD IPT1-1.4012.686.2024.1.WL	14
Kwestia zastosowania zwolnienia z art. 43 ust. 1 pkt 32 ustawy VAT dla usług organizacji zajęć sportowych przez fundację , interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 20 listopada 2024 r., sygn. 0113-KD IPT1-1.4012.749.2024.2.AKA	14
Sprzedaż tokenów przez fundację rodzinną nie podlega zwolnieniu z art. 6 ust. 1 pkt 25 ustawy CIT , interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 19 listopada 2024 r., sygn. 0111-KD IB1-2.4010.523.2024.1.BD	14
Kwestia kosztu wynagrodzenia faktora ponoszonego przez spółkę stanowiącego koszt finansowania dłużnego i podlegającego ograniczeniom wskazanym w art. 15c ustawy CIT , interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 5 listopada 2024 r., sygn. 0111-KD IB1-1.4010.443.2024.1.BS	15
Kwestia ustalenia podstawy opodatkowania VAT w związku z prowadzeniem serwisu internetowego , interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 15 listopada 2024 r., sygn. 0111-KD IB3-1.4012.525.2024.1.KO	15

WYBÓR INTERPRETACJI PODATKOWYCH



SPIS TREŚCI

Zakup obligacji skarbowych lub nieskarbowych papierów dłużnych poprzez bank komercyjny, z czego wynika konieczność zawarcia z bankiem umowy o świadczenie usług powierniczych, nie skutkuje utratą prawa do opodatkowania CIT estońskim. Kwestia stosowania art. 28j ust. 1 pkt 2 ustawy CIT w przypadku wykupu obligacji przez ich emitenta, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 15 listopada 2024 r., sygn. 0111-KIB2-1.4010.492.2024.1.AS	16
Kwestia oceny, czy dochody z komercjalizacji wytworzonych przez spółkę praw własności intelektualnej do aplikacji X oraz jej modułów i nowych aplikacji, wytworzonych w ramach działalności rozwojowej korzystają z preferencyjnej stawki podatku w wysokości 5% podstawy opodatkowania zgodnie z art. 24d ust. 1 ustawy CIT, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 14 listopada 2024 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.479.2024.2.JKU	16
Sposób ustalenia wartości transakcji kontrolowanej, o której mowa w art. 11k ustawy CIT w przypadku konsorcjum. Przesłanki skorzystania ze zwolnienia z obowiązku sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych, o którym mowa w art. 11n pkt 1 ustawy CIT, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 12 listopada 2024 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.600.2024.1.MF	18
Kwestia powstania w Polsce zakładu w rozumieniu art. 4a pkt 11 ustawy CIT i art. 6 polsko-amerykańskiej UPO, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 5 listopada 2024 r., sygn. 0114-KDIP2-1.4010.468.2024.3.MW	19

Kwestia stosowania niektórych warunków zwolnienia określonego w art. 21 ust. 3 ustawy CIT, interpretacja ogólna Ministra Finansów z 20 listopada 2024 r., sygn. DD9.8202.2.2024

Wyrażony w art. 21 ust. 3 pkt 2 ustawy CIT warunek, odnoszący się do konieczności „podlegania opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia” w państwie członkowskim UE lub EOG, wskazuje, że dla zastosowania tego zwolnienia, podmiot, który uzyskuje w Polsce przedmiotowe przychody, powinien być spółką podlegającą nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w kraju należącym do UE lub EOG. Zatem dla spełnienia tego warunku podmiot ten powinien być podatkowym rezydentem w jednym z wyżej wskazanych państw.

Uwzględniając zatem motywy i cele Dyrektywy nr 2003/49/WE oraz orzecznictwo TSUE przyjąć należy, iż określony w art. 21 ust. 3c ustawy CIT warunek niekorzystania przez odbiorcę odsetek lub należności licencyjnych „ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia” należy rozumieć w ten sposób, że odbiorca takich odsetek lub należności licencyjnych: i) nie korzysta w państwie swojej rezydencji podatkowej ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym ani od całości uzyskiwanych dochodów, ani ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym określonych kategorii dochodów, lub ii) szczególnych zasad opodatkowania podatkiem dochodowym dochodów uzyskiwanych z tytułu otrzymanych przez podmiot odsetek lub/i należności licencyjnych. W przypadku spółki uzyskującej przychody z tytułu odsetek i należności licencyjnych, będącej rzeczywistym właścicielem takich należności (art. 21 ust. 3 pkt 4 ustawy CIT), spełnienie ww. warunku należy oceniać przez pryzmat obowiązujących w kraju jej rezydencji podatkowej przepisów prawa podatkowego lub przez pryzmat przyznanych (np. na podstawie decyzji administracyjnej) przez administrację podatkową tego kraju takiemu podmiotowi szczególnych preferencji podatkowych.

Niemniej, jeżeli ze względu na indywidualną sytuację danego podatnika, podatnik

ten od uzyskanego dochodu faktycznie nie płaci w danym okresie (roku) w kraju swojej rezydencji podatku dochodowego (gdyż np. rozlicza poniesioną stratę podatkową), to sytuacja taka – sama przez się – nie oznacza, że tak rozumiane kryterium niekorzystania ze zwolnienia z opodatkowania nie jest spełnione. Kwestia braku zapłaty podatku przez podatnika wynikająca z jego indywidualnej sytuacji może być analizowana z punktu widzenia przepisów art. 22c ustawy CIT.

Kwestia warunków stosowania zwolnienia określonego w art. 22 ust. 4 ustawy CIT, interpretacja ogólna Ministra Finansów z 15 listopada 2024 r., sygn. DD9.8202.1.2024

Uwzględniając cele Dyrektywy nr 90/435/EWG oraz wyroku TSUE z 8 marca 2017 r. w sprawie C-448/15 (Wereldhave Belgium Comm. VA i in.), przyjąć należy, iż nie narusza warunku „niekorzystania ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia”, fakt iż odbiorca dywidendy z innego państwa członkowskiego UE lub EOG korzysta ze zwolnienia podatkowego o charakterze przedmiotowym w stosunku do otrzymywanej dywidendy na podstawie przepisów podatkowych będących implementacją do ustawodawstwa krajowego postanowień Dyrektywy nr 90/435/EWG.

Jednocześnie należy zauważyć, że następujące okoliczności nie świadczą o tym, że podatnik korzysta ze zwolnienia z opodatkowania od całości swoich dochodów w rozumieniu art. 22 ust. 4 pkt. 4 ustawy CIT: i) dochodzi do przekazywania zysków w łańcuchu podmiotów w taki sposób, że dywidenda nie jest co najmniej jednokrotnie opodatkowana w ramach UE lub EOG, gdy jej rzeczywistym właścicielem jest spółka mająca siedzibę do celów podatkowych poza UE i EOG lub podmiot niespełniający definicji spółki w rozumieniu Dyrektywy nr 90/435/EWG, ii) brak zapłaty podatku dochodowego przez podatnika w danym roku podatkowym wynika z jego indywidualnej sytuacji (np. rozliczenie straty podatkowej czy osiągnięcie wyłącznie przychodów z dywidend). Należy jednakże zaznaczyć, że okoliczności te mogą być ewentualnie badane i oceniane przez pryzmat art. 22c ustawy CIT.

Kwestia momentu powstania obowiązku podatkowego w VAT przy wprowadzeniu energii elektrycznej z instalacji fotowoltaicznej do sieci dystrybucyjnej w systemie net-billing przez prosumenta, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 22 listopada 2024 r., sygn. 0113-KDIPT1-1.4012.686.2024.1.WL

Obowiązek podatkowy dla dostawy energii elektrycznej dokonanej przez gminę jako prosumenta powstaje zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. a oraz art. 19a ust. 7 ustawy VAT z chwilą wystawienia przez gminę faktury lub z chwilą upływu terminu na jej wystawienie (gdy gmina nie wystawi faktury lub wystawi ją z opóźnieniem), a w przypadku gdy nie określono takiego terminu – z chwilą upływu terminu płatności. Przez „termin płatności” rozumie się termin płatności za dostawę energii wprowadzonej do sieci przez prosumenta. Wprowadzenie do sieci energii elektrycznej wytworzonej przez gminę za wynagrodzeniem, podlega opodatkowaniu VAT, jako odpłatna dostawa towarów na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 7 ust. 1 ustawy VAT.

Jednocześnie z okoliczności sprawy wynika, że w zawartych z przedsiębiorstwem energetycznym umowach nie określono terminów wystawienia przez gminę faktur i terminów płatności tych faktur odnoszących się do energii elektrycznej wprowadzonej przez gminę do sieci dystrybucyjnej. Jednakże, przedstawiony model rozliczeń między stronami wskazuje na rodzaj kompensaty wzajemnych zobowiązań i należności z tytułu dostaw energii z przedsiębiorstwem energetycznym oraz wartość energii wykazywana jest w formie depozytu na koncie gminy i na fakturach z przedsiębiorstwa energetycznego. Zatem gmina zobowiązana jest, stosownie do art. 106b ust. 1 pkt 1 ustawy VAT, do udokumentowania fakturą ww. sprzedaży energii elektrycznej na rzecz przedsiębiorstwa energetycznego w terminie wyznaczonym przepisem art. 106i ust. 3 pkt 4 ustawy VAT, tj. nie później niż z upływem terminu płatności.

Kwestia zastosowania zwolnienia z art. 43 ust. 1 pkt 32 ustawy VAT dla usług organizacji zajęć sportowych przez fundację, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 20 listopada 2024 r., sygn. 0113-KDIPT1-1.4012.749.2024.2.AKA

Skoro usługi świadczone w formie zajęć sportowych, o których mowa we wniosku,

mają ścisły związek z uprawianiem sportu i są świadczone na rzecz osób uprawiających sport i świadcząc ww. usługi fundacja nie jest nastawiona na osiąganie zysków, a wszelkie osiągnięte nadwyżki finansowe przeznaczone są na realizację celów statutowych, w tym na organizowanie zawodów sportowych, to usługi te mogą korzystać ze zwolnienia od podatku VAT. Wobec spełnienia przesłanki podmiotowej, jak też przedmiotowej, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 32 ustawy VAT, do organizowanych przez fundację zajęć sportowych, objętych zakresem pytania, ma zastosowanie zwolnienie od podatku VAT przewidziane w ww. przepisie. W związku z tym, uczestnictwo w zajęciach sportowych o których mowa we wniosku, za które fundacja pobiera wynagrodzenie, podlega zwolnieniu od podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 32 ustawy VAT.

Sprzedaż tokenów przez fundację rodzinną nie podlega zwolnieniu z art. 6 ust. 1 pkt 25 ustawy CIT, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 19 listopada 2024 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.523.2024.1.BD

Skoro mienie (5 tokenów), o którym mowa we wniosku zostanie wniesione do fundacji, a tym samym przez nią nabyte w celu powiększania jego wartości, czyli w celu inwestycyjnym a następnie zbyte to nie jest to żaden z przypadków tzw. dozwolonej działalności gospodarczej. Z opisu sprawy nie wynika, aby mienie, o którym mowa we wniosku było wykorzystywane do prowadzenia działalności przez fundację - nie można zatem twierdzić, że nie zostanie nabyte wyłącznie w celu dalszego zbycia - w ramach prowadzenia działalności gospodarczej określonej w ustawy o fundacji rodzinnej. W świetle powyższego uznać należy, że gromadzenie i zbywanie składników majątkowych w okolicznościach opisanych we wniosku nie jest działalnością gospodarczą dopuszczoną przez przepisy ustawy o fundacji rodzinnej. Składniki te nie są w żaden sposób wykorzystywane w prowadzonej działalności fundacji rodzinnej, a ich przetrzymywanie w celach inwestycyjnych (wzrostu wartości) należy uznać za nabycie w celu ich dalszego zbycia.

W konsekwencji działania te nie kwalifikują się do dozwolonej działalności fundacji rodzinnej, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o fundacji rodzinnej. Tym samym



sprzedaż tokenów, jako gromadzonego mienia inwestycyjnego nie kwalifikuje się do dozwolonej działalności gospodarczej fundacji rodzinnej z uwagi na ich przetrzymywanie w celach inwestycyjnych. Fundacja w akcie założycielskim nabydzie tokeny od fundatora, a następnie będzie przetrzymywała je do momentu osiągnięcia zadowalającego poziomu wzrostu ich wartości. W konsekwencji, dochód ze sprzedaży tokenów na zasadach opisanych we wniosku będzie opodatkowany zgodnie z art. 24r ust. 1 ustawy CIT jako wykraczający poza zakres dozwolonej działalności określonej w art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o fundacji rodzinnej. W świetle powyższego działalność, o której mowa we wniosku będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych, ponieważ w rozpatrywanej sprawie nie znajdzie zastosowania zwolnienie wynikające z art. 6 ust. 1 pkt 25 ustawy CIT.

Kwestia kosztu wynagrodzenia faktora ponoszonego przez spółkę stanowiącego koszt finansowania dłużnego i podlegającego ograniczeniom wskazanym w art. 15c ustawy CIT, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 5 listopada 2024 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.443.2024.1.BS

W opisanym we wniosku stanie faktycznym w wynagrodzeniu płaconym faktorowi nie występuje „podział” na wynagrodzenie z tytułu faktoringu pełnego i niepełnego, co dodatkowo wskazuje na jeden i ten sam cel zawarcia umowy faktoringu, jakim jest bieżące pozyskanie finansowania z tytułu wystawionych faktur. Wynagrodzenie to jest kalkulowane łącznie jako suma: prowizji w wysokości x% wartości limitu faktoringowego ustalonego na podstawie umowy i odsetek od udzielonego finansowania kalkulowanych według stopy bazowej WIBOR 1M + y% p.a.

Podział taki jest zaproponowany przez samą spółkę i stanowi on swego rodzaju szacunek w zakresie przyporządkowania kosztów faktoringu do jego rodzajów (pełny lub z prawem regresu). Opiera się on na przyjęciu, że kwota wynagrodzenia odnosząca się do faktoringu niepełnego stanowi koszt finansowania dłużnego w rozumieniu art. 15c ustawy CIT wyłącznie częściowo, tj. w części przypadającej na: 5% limitu faktoringowego (tj. w części, w stosunku do której faktor może zwrócić się z regresem

do spółki) oraz spłat dokonywanych przez spółkę bezpośrednio na rzecz faktora z tytułu faktur wystawionych na kluczowego klienta. W pozostałej części wynagrodzenie stanowi płatność z tytułu faktoringu pełnego niestanowiącą kosztów finansowania dłużnego.

Należy zauważyć, że 95% wartości wynagrodzenia w części dotyczącej limitu faktoringowego, które ma nie podlegać ograniczeniom w zaliczaniu do kosztów podatkowych, nie jest de facto ustalone na podstawie wartości konkretnych wierzytelności przekazywanych (cedowanych) na faktora, tylko jest przyjęte jako różnica całego limitu faktoringowego i 5% tej kwoty, a więc w każdej sytuacji, niezależnie od tego czy cały limit zostanie wykorzystany, lub czy dojdzie do regresu w wysokości 5% limitu (jak wynika z treści wniosku: w takiej części faktor może – a więc nie musi – zwrócić się z regresem do spółki).

W związku z powyższym, wskazać należy, że opisany w stanie faktycznym faktoring nazywany mieszanym w całości stanowi formę finansowania faktoranta, a koszty wynagrodzenia ponoszone przez spółkę (odsetki plus prowizja) stanowią koszty finansowania dłużnego w rozumieniu art. 15c ustawy CIT i będą podlegały w całości limitowaniu w zakresie zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów.

Kwestia ustalenia podstawy opodatkowania VAT w związku z prowadzeniem serwisu internetowego, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 15 listopada 2024 r., sygn. 0111-KDIB3-1.4012.525.2024.1.KO

Podstawą opodatkowania VAT dostawy towarów lub świadczenia usług jest wynagrodzenie rzeczywiście otrzymane z tego tytułu. Owo wynagrodzenie jest zatem wartością subiektywną, czyli rzeczywiście otrzymaną, a nie wartością oszacowaną według kryteriów obiektywnych. Ponadto wynagrodzenie musi być wyrażalne w pieniądzu. W opisanym stanie faktycznym spółka nie będzie stroną żadnych transakcji pomiędzy użytkownikami. Spółka na żadnym etapie nie będzie stroną transakcji zawieranych za pomocą serwisu ani nie będzie ponosić odpowiedzialności za treści w nim publikowane. Rola spółki będzie sprowadzała się jedynie do



udostępnienia strony internetowej, miejsca na serwerze i rozwiązań informatycznych umożliwiających zapoznanie się użytkownikom z treściami zamieszczonymi w serwisie oraz odpłatne uzyskiwanie do nich dostępu. Serwis skierowany jest wyłącznie do osób fizycznych.

Wynagrodzeniem spółki za świadczone usługi pośrednictwa będzie prowizja, obliczana i potrącana z kwoty ceny ustalonej za dostęp do treści przez twórcę. Spółka wraz z twórcami ustala, że kwotą prowizji jest kwota brutto. W związku z powyższym podstawę opodatkowania z tytułu łączenia w serwisie internetowym użytkowników z twórcami stanowi/będzie stanowić prowizja (pomniejszona o należny podatek VAT) należna od twórców. Reasumując, w związku z realizowanymi przez spółkę transakcjami (tj. łączenia użytkowników z twórcami), podstawą opodatkowania jest/będzie prowizja, pomniejszona o należny podatek VAT, potrącana automatycznie przez spółkę przy rozliczeniu za pomocą bramki płatności dostarczonej przez serwis.

Zakup obligacji skarbowych lub nieskarbowych papierów dłużnych poprzez bank komercyjny, z czego wynika konieczność zawarcia z bankiem umowy o świadczenie usług powierniczych, nie skutkuje utratą prawa do opodatkowania CIT estońskim. Kwestia stosowania art. 28j ust. 1 pkt 2 ustawy CIT w przypadku wykupu obligacji przez ich emitenta, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 15 listopada 2024 r., sygn. 0111-KIB2-1.4010.492.2024.1.AS

Zakup obligacji skarbowych lub nieskarbowych papierów dłużnych poprzez bank komercyjny, z czego wynika konieczność zawarcia z bankiem umowy o świadczenie usług powierniczych, nie spowoduje utraty prawa do opodatkowania w formie ryczałtu od dochodów spółek (tzw. estońskiego CIT).

W wyniku wykupu obligacji przez ich emitenta, dochodzi do realizacji praw z obligacji, tj. spółka otrzymuje wartość nominalną obligacji, której element stanowi dyskonto. Wobec powyższego, ustalając strukturę przychodów, o których mowa w art. 28j ust. 1 pkt 2 ustawy CIT, wśród których należy ująć też przychody wymienione w lit. f, spółka powinna uwzględnić całą kwotę

otrzymaną z tytułu realizacji prawa, jakim jest wierzytelność przysługująca spółce jako obligatariuszowi wobec emitenta, wynikająca ze zobowiązania emitenta do wykupu obligacji w ustalonym terminie. Należy bowiem podkreślić, że w art. 28j ust. 1 pkt 2 lit. f ustawy CIT ustawodawca wyraźnie wskazuje na przychody osiągnięte ze zbycia i realizacji praw z instrumentów finansowych, a nie na dochody, czyli różnicę pomiędzy przychodami a kosztami.

Uzasadnienie spółki dla uwzględnienia kwoty samego dyskonta nie znajduje więc potwierdzenia w wykładni literalnej, która tylko wyjątkowo może być pominięta i zastąpiona, np. wykładnią celowościową, przy czym argumenty spółki również nie uzasadniają tego rodzaju wykładni. Zatem, stanowisko, że do przychodów, o których mowa w art. 28j ust. 1 pkt 2 ustawy CIT należy wliczać wyłącznie kwotę dyskonta, tj. kwotę stanowiącą różnicę pomiędzy wartością zbycia, a kwotą nabycia tych obligacji – należało uznać za nieprawidłowe.

Kwestia oceny, czy dochody z komercjalizacji wytworzonych przez spółkę praw własności intelektualnej do aplikacji X oraz jej modułów i nowych aplikacji, wytworzonych w ramach działalności rozwojowej korzystają z preferencyjnej stawki podatku w wysokości 5% podstawy opodatkowania zgodnie z art. 24d ust. 1 ustawy CIT, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 14 listopada 2024 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.479.2024.2.JKU

W celu skorzystania z ulgi na działalność badawczo-rozwojową, należy przeprowadzić analizę nakierowaną na zidentyfikowanie przejawów działalności gospodarczej, które mogą zostać uznane za działalność badawczo-rozwojową (tj. tych aktywności podatnika, które spełniają definicje wskazane w art. 4a pkt 26-28 ustawy CIT). Opisywana przez spółkę działalność polegająca na ciągłym ulepszaniu opracowanej w przeszłości aplikacji spełnia warunki do uznania jej za działalność badawczo-rozwojową w rozumieniu art. 4a pkt 26-28 ustawy CIT.

Rozwijana przez spółkę aplikacja jest programem komputerowym będącym utworem podlegającym ochronie na podstawie art. 74 ustawy o prawie autorskim i prawach



pokrewnych. Zatem, stanowi kwalifikowane prawo własności intelektualnej w rozumieniu art. 24d ust. 2 pkt 8 ustawy CIT. Tym samym, spółka może zastosować stawkę 5% do dochodu uzyskiwanego z tytułu opłat lub należności wynikających z umowy licencyjnej związanej z kwalifikowanym prawem własności intelektualnej. Uzyskiwane przez spółkę dochody z komercjalizacji praw własności intelektualnej do aplikacji X rozwiniętej, ulepszonej przez spółkę w ramach działalności badawczo-rozwojowej, tj. przychody z tytułu sprzedaży abonamentów, stanowią kwalifikowany dochód z kwalifikowanych praw własności intelektualnej, a tym samym korzystają z preferencyjnej stawki podatku w wysokości 5% podstawy opodatkowania zgodnie z art. 24d ust. 1 ustawy CIT.

Koszty zakupu licencji na oprogramowanie wykorzystywane w pracach związanych z rozwojem aplikacji oraz zakupu innych usług wskazanych we wniosku stanowią koszty poniesione na prowadzoną bezpośrednio przez podatnika działalność badawczo-rozwojową, związaną z kwalifikowanym prawem własności intelektualnej i mogą zostać ujęte w literze „a” we wzorze, o którym mowa w art. 24d ust. 4 ustawy CIT. Natomiast koszty zakupu sprzętu komputerowego, w części w jakiej jest on udostępniany współpracownikom spółki zgodnie z postanowieniami zawartych umów o świadczenie usług, nie powinny być przez spółkę uwzględnione w literze „a” wzoru nexus. Wydatki te dotyczą bowiem podmiotów zewnętrznych świadczących na rzecz spółki usługi na podstawie zawartych umów o świadczenie takich usług, a więc nie można uznać, że zostały one poniesione na prowadzoną bezpośrednio przez spółkę działalność badawczo-rozwojową, związaną z kwalifikowanym prawem własności intelektualnej.

Koszty obejmujące zakup następujących usług (przykładowo):

- usługi programistyczne w zakresie opracowania części składowych oprogramowania, tj. usługi tworzenia części kodu aplikacji X, nabywane od współpracowników (tzw. software development);
- usługi typu product design, nabywane od współpracowników, tj. usługi obejmujące tworzenie koncepcji nowych funkcjonalności aplikacji X i wtyczek do przegląda-

rek oraz wytyczanie kierunków rozwoju oprogramowania, ustalanie strategii jego rozwoju, opracowywanie koncepcji wdrożenia ulepszeń aplikacji X, prowadzenie badań, analiz i testów użytkowników, projektowanie nowych funkcji i testowanie nowych, potencjalnych rozwiązań, również w oparciu o dostarczone przez Wnioskodawcę treści;

- usługi związane z tworzeniem rozwiązań mających na celu poprawę użyteczności i funkcjonalności wytwarzanego oprogramowania, koordynacja pracy zespołu programistów i pozostałych specjalistów;
- usługi w zakresie prowadzenia badań oraz rozwoju narzędzi do optymalizacji treści (SEO);
- usługi projektowania usługi związanej z zarządzaniem siecią i systemami informatycznymi;
- usługi projektowania interfejsów graficznych UX/UI;
- usługi w zakresie prowadzenia badań oraz rozwoju aplikacji X w technologiach TypeScript i Elixir oraz usługi implementacji aplikacji X w technologiach Javascript i Elixir;
- opracowywanie części składowych oprogramowania do analizy danych metodami uczenia maszynowego;

- stanowią koszty poniesione na nabycie wyników prac badawczo-rozwojowych związanych z kwalifikowanym prawem własności intelektualnej od podmiotu niepowiązanego w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 3 ustawy CIT i mogą zostać ujęte we wzorze, o którym mowa w przepisie art. 24d ust. 4, w literze „b” ustawy CIT.

Koszty (przykładowo):

- usług związanych z zarządzaniem siecią i systemami informatycznymi,
- usług związanych z pomocą techniczną w zakresie technologii informatycznych i sprzętu komputerowego,
- usług związanych z doradztwem w zakresie oprogramowania komputerowego,



- nie stanowią kosztów poniesionych na nabycie wyników prac badawczo-rozwojowych związanych z kwalifikowanym prawem własności intelektualnej od podmiotu niepowiązanego w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 3 ustawy PIT, które można ująć w literze „b” wzoru nexus. Wskazane wydatki związane są z prowadzoną przez spółkę działalnością w ujęciu ogólnym, a nie z wytworzeniem, rozwinieciem, ulepszeniem konkretnego kwalifikowanego prawa własności intelektualnej.

Koszty nabycia wyników prac badawczo-rozwojowych od współpracowników będących podmiotami powiązanymi ze spółką stanowią koszty poniesione na nabycie wyników prac badawczo-rozwojowych związanych z kwalifikowanym prawem własności intelektualnej od podmiotu powiązanego w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy CIT i mogą zostać ujęte we wzorze nexus w literze „c”.

Koszty wskazane w pkt D wniosku (tj. koszty nabycia wyników prac badawczo-rozwojowych od współpracowników oraz koszty kwalifikowanych praw własności intelektualnej w związku z aportem wniesionym do spółki) stanowią koszty poniesione na nabycie przez spółkę kwalifikowanego prawa własności intelektualnej, ujmowane we wzorze, o którym mowa w art. 24d ust. 4 w lit. ustawy CIT.

Koszty takie jak przykładowo: usługi administrowania biurem, usługi księgowe oraz usługi doradztwa podatkowego, koszt zakupu artykułów gospodarczych do biura, usługi związane z obsługą klienta, koszt ubezpieczenia, materiały biurowe, stanowią koszty nieujmowane w kalkulacji wskaźnika „Nexus”, tj. koszty, których nie można zakwalifikować do żadnej z liter wskazanych w przepisie art. 24d ust. 4 ustawy CIT, z wyjątkiem części kosztów sprzętu komputerowego, udostępnionego osobom zatrudnionym przez spółkę na podstawie umów cywilnoprawnych oraz – w przyszłości – na podstawie umów o pracę.

Sposób ustalenia wartości transakcji kontrolowanej, o której mowa w art. 11k ustawy CIT w przypadku konsorcjum. Przesłanki skorzystania ze zwolnienia z obowiązku sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych, o którym mowa w art. 11n pkt 1 ustawy CIT, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 12 listopada 2024 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.600.2024.1.MF

Wobec braku szczególnych uregulowań dotyczących umowy konsorcjum, możliwe jest odniesienie wartości transakcji do ogólnych norm regulujących progi dokumentacyjne dla określonych rodzajów transakcji (zawartych w art. 11k ust. 2 ustawy CIT), biorąc pod uwagę rodzaj transakcji wykonywanej w ramach umowy konsorcjum. Tym samym przy określeniu wartości transakcji należałoby brać pod uwagę wartość wynikającą z faktur wystawionych w roku podatkowym przez partnera konsorcjum na rzecz podmiotu powiązanego (lidera konsorcjum) z tytułu rozliczeń w ramach zawartych umów i następnie porównać łączną wartość wystawionych faktur z progiem dokumentacyjnym właściwym dla danej transakcji. Zatem, wartość transakcji powinna być określona na podstawie wartości usług wykonanych przez partnera w ramach poszczególnych umów konsorcjum w poszczególnych latach podatkowych (udokumentowanych wystawioną przez partnera fakturą). Jeżeli wartość ww. usług przekroczy próg, o którym mowa w art. 11k ustawy CIT, wówczas lider będzie zobowiązany do sporządzenia dokumentacji cen transferowych oraz informacji o cenach transferowych (TPR-C).

Z opisu stanu faktycznego wynika, iż każdy z podmiotów powiązanych tj. lider oraz partner: i) nie korzystają ze zwolnień, o którym mowa w art. 6 oraz art. 17 ust. 1 pkt 34 i 34a ustawy CIT ii) nie ponieśli straty podatkowej w roku podatkowym 2023; iii) posiadają siedzibę na terytorium Polski. Skoro zatem wszystkie warunki konieczne do zastosowania zwolnienia wymienione w art. 11n pkt 1 ustawy CIT są spełnione to lider może korzystać ze zwolnienia z obowiązku sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych, o którym mowa w art. 11n pkt 1 ustawy CIT.

Kwestia powstania w Polsce zakładu w rozumieniu art. 4a pkt 11 ustawy CIT i art. 6 polsko-amerykańskiej UPO, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 5 listopada 2024 r., sygn. 0114-KDIP2-1.4010.468.2024.3.MW

W rozpoznawanej sprawie, co prawda spółka amerykańska nie posiada w Polsce, ani nie zamierza posiadać, oddziału (filii) czy biura, nie korzysta na zasadzie najmu, dzierżawy itp. z żadnych lokali położonych w Polsce, nie ma dostępu do takich lokali, ani też nie dysponuje przestrzenią biurową w Polsce, oraz nie posiada zaplecza technicznego w Polsce (maszyn i urządzeń niezbędnych do samodzielnego wykonywania działalności gospodarczej na terytorium kraju), jednak świadczenie pracy zdalnie przez szkoleniowców zatrudnionych przez spółkę w sposób stały i regularny z własnych domów (home office) świadczy o istnieniu stałej placówki, którą może być mieszkanie pracownika. Nie wymaga się aby przedsiębiorstwo posiadało formalne prawo do dysponowania taką placówką, lecz wystarczy zwykła jego obecność w konkretnym miejscu.

W dobie możliwości świadczenia pracy zdalnie, miejsce w którym pracownik świadczy pracę na rzecz zagranicznego pracodawcy (niezależnie czy w warunkach domowych, czy w innym miejscu) można uznać za odrębną placówkę tego przedsiębiorstwa. Świadczone usługi przez zatrudnionych przez spółkę szkoleniowców na terytorium Polski w opisanym modelu biznesowym nie mają/nie będą miały charakteru tymczasowego. Ponadto, po osiągnięciu pewnego doświadczenia we współpracy ze spółką, mierzonego wielkością przychodów ze sprzedaży świadczącą o rozległej znajomości sprzedawanych produktów i usług, szkoleniowcy mogą rekrutować dalszych szkoleniowców do prowadzenia sprzedaży na rzecz spółki. Nowo zrekrutowani szkoleniowcy podlegają danemu rekruterowi, który prowadzi własną działalność gospodarczą, co może prowadzić do powstania struktury wielopoziomowej.

W rezultacie należy stwierdzić, że działalność spółki na terytorium Polski spełnia, co do zasady, warunki istnienia placówki (stałego miejsca prowadzenia działalności)

pod względem dostępności powierzchni oraz jej stałego charakteru. Szkoleniowcy świadczą na terenie Polski przede wszystkim usługi zmierzające do osiągnięcia przez spółkę przychodów z zasadniczej działalności gospodarczej polegającej m.in. na świadczeniu usług sprzedażowych i szkoleniowych, w tym coaching indywidualny. Działanie spółki i szkoleniowców w Polsce w zakresie opisanym we wniosku jest ściśle połączone i stanowi istotną część działalności przedsiębiorstwa jako całości oraz istnieje znaczący związek między prowadzoną przez tę placówkę działalnością a uzyskiwanymi przez spółkę dochodami. Mając na uwadze cel w postaci świadczenia usług sprzedażowych i szkoleniowych, w tym coaching indywidualny, nie można twierdzić że stała placówka jest utrzymywana wyłącznie w celu prowadzenia dla przedsiębiorstwa jakiegokolwiek innej działalności o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym.

Z opisu sprawy jednoznacznie wynika, że zarówno działalność szkoleniowców w Polsce, jak i działalność spółki realizowana jest w taki sam sposób, tj. związana jest i będzie ze świadczeniem usług sprzedażowych i szkoleniowych, w tym z coachingiem indywidualnym. Zatem, stała placówka jaką jest działalność podejmowana przez szkoleniowców w ramach świadczonych usług nie może korzystać z przywilejów wynikających z treści art. 5 ust. 4 lit. e polsko-amerykańskiej UPO. A zatem, spółka w związku z wdrożonym modelem biznesowym posiada/będzie posiadała na terytorium Polski zagraniczny zakład w rozumieniu art. 4a pkt 11 ustawy CIT oraz w rozumieniu art. 6 polsko-amerykańskiej UPO a w konsekwencji będzie podlegała w Polsce obowiązkowi podatkowemu na gruncie CIT od dochodów osiągniętych przez ten zakład.



PACZUSKI TAUDUL

DORADCY PODATKOWI



PIOTR KORSZLA
tel. +48 509 802 418
piotr.korszla@ptpodatki.pl



ADAM HELLWIG
tel. +48 502 184 966
adam.hellwig@ptpodatki.pl

WARSZAWA

ul. Giełdowa 7/9, 01-211 Warszawa
tel. 22 205 22 00
e-mail: biuro@ptpodatki.pl

LUBLIN

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

KATOWICE

ul. Podchorążych 1, 40-043 Katowice
tel. 32 704 79 39
e-mail: biuro.katowice@ptpodatki.pl

WROCŁAW

ul. Wierzbowa 30, 50-056 Wrocław
tel. 519 075 056
e-mail: biuro.wroclaw@ptpodatki.pl

