



PACZUSKI
TAUDUL

PRZEKRÓJ PODATKOWY

10.07.2023 r.



KOMENTARZE EKSPERTÓW WS. NAJWAŻNIEJSZYCH WYROKÓW/ INTERPRETACJI

SPIS TREŚCI

Obowiązek sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych dla podatników będących uczestnikami cash-poolingu, interpretacja indywidualna DKIS z 4 maja 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.134.2023.2.PC _____ 3

Obowiązek sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych dla podatników będących uczestnikami cash-poolingu, interpretacja indywidualna DKIS z 4 maja 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.134.2023.2.PC

6 marca 2023 r. powiązane ze sobą Spółki [dalej: Wnioskodawca, łącznie: Podatnicy lub Uczestnicy] złożyły wniosek wspólny o wydanie indywidualnej interpretacji m.in. w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych i ustalenia czy na Podatnikach, jako uczestnikach cash-poolingu, ciąży obowiązek sporządzenia dokumentacji cen transferowych wynikający z art. 11k ust. 1 ustawy CIT.

Zgodnie z opisem zdarzenia przyszłego przedstawionego we wniosku Uczestnicy zamierzają zawrzeć z bankiem [dalej: Bank] umowę, na podstawie której Bank będzie świadczył zainteresowanym usługę zarządzania płynnością finansową tzw. cash-pooling [dalej: Umowa]. Bank nie jest podmiotem powiązany z Uczestnikami w rozumieniu Ustawy o CIT. Jak wynika z wniosku usługa cash-poolingu polega na zarządzaniu przez Bank fizycznymi przepływami środków finansowych między rachunkami bieżącymi klientów usługi. System pozwala na zarządzanie zgromadzoną kwotą, wykorzystanie efektu skali oraz zminimalizowanie kosztów działalności przez wykorzystanie własnych środków grupy.

Przedstawiając własne stanowisko w sprawie Uczestnicy stwierdzili, iż w związku z zawarciem i wykonywaniem Umowy będzie na nich ciążył obowiązek sporządzenia dokumentacji cen transferowych, o którym mowa w art. 11k ust. 1 ustawy CIT, jeśli transakcje pomiędzy Uczestnikami przekroczą w danym roku obrotowym wartości wskazane w art. 11k ust. 2 pkt 2 ustawy CIT i jednocześnie nie zostaną spełnione warunki wyłączające obowiązek sporządzenia dokumentacji, w tym w szczególności warunki, o których mowa w art. 11n ustawy CIT.

W uzasadnieniu swojego stanowiska Wnioskodawca wskazał, iż przepisy prawa cywilnego nie regulują umowy cash-poolingu, w związku z czym, umowę taką należy zaliczyć do tzw. umów nienazwanych. Ponadto, w ocenie Wnioskodawcy, ze względu na charakter i cele którym służy cash-pooling należy uznać, iż ma on cechy zbliżone do umowy pożyczki, choć umową pożyczki sensu stricto nie jest. Cash-pooling może być również traktowany jako alternatywa dla tradycyjnych kredytów

i pożyczek, gdyż pozwala na wykorzystanie nadwyżek środków finansowych jednych uczestników systemu przez uczestników, u których powstał niedobór w środkach finansowych. Tym samym, według Wnioskodawcy w przedstawionej sytuacji spełnione zostaną przesłanki wynikające z art. 11k ust. 1 Ustawy o CIT.

DKIS w interpretacji indywidualnej uznał stanowisko Podatników za prawidłowe.

Komentarz eksperta

Umowa cash-poolingu jest formą zarządzania finansami, mającą na celu możliwie najbardziej efektywne zarządzanie posiadanymi środkami pieniężnymi, efektywne finansowanie bieżących potrzeb uczestników w zakresie kapitału obrotowego oraz poprawę płynności finansowej całej grupy kapitałowej, jak i poszczególnych jej uczestników.

Choć cash-pooling to mechanizm z którego powszechnie korzystają grupy kapitałowe, nie jest on uregulowany w przepisach prawa cywilnego, a kwestia prawidłowej identyfikacji obowiązku dokumentacyjnego w zakresie tego typu umów przez długi okres wiązała się z szeregiem wątpliwości interpretacyjnych po stronie podatników.

Z komentowanej interpretacji jednoznacznie wynika, iż umowy cash-poolingu mieszczą się w definicji transakcji kontrolowanej, która wprowadzona została do ustawy CIT od 1 stycznia 2019 r. przede wszystkim w celu objęcia swym zakresem wszelkich działań o charakterze handlowym, kapitałowym, finansowym i usługowym, a także takich czynności jak restrukturyzacja działalności, umowy o podziale kosztów, umowy spółki osobowej, umowy o współpracy oraz umowy cash-poolingu (roziewając tym samym wątpliwości dotyczące możliwości wyłączenia tego typu umów spod reżimu cen transferowych).


Należy jednak pamiętać, iż nie każda umowa cash-poolingu automatycznie podlegać będzie obowiązkowi dokumentacyjnemu, co potwierdzone zostało również w komentowanej interpretacji. W pierwszym kroku należy dokonać weryfikacji czy wartość transakcji przekracza progi dokumentacyjne określone w ustawie CIT oraz

czy nie znajdą zastosowania zwolnienia przewidziane w art. 11n tejsze ustawy. Obowiązek dokumentacyjny powstanie jedynie przy założeniu, iż wartość transakcji kontrolowanej, ustalona na podstawie dziennych zestawień sald, biorąc pod uwagę salda kapitału jakie podmiot otrzymał lub udostępnił w ramach transakcji kontrolowanej, przekroczy w roku obrotowym

10 mln PLN oraz nie zostaną spełnione warunki wyłączające obowiązek jej sporządzenia.



JOANNA BIAŁOBRZEWSKA
DORADCA PODATKOWY



WYBÓR ORZECZEŃ SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH ORAZ TSUE:

SPIS TREŚCI

Kwestia stosowania art. 306 Dyrektywy 112 do konsolidatora usług hotelowych, który nabywa oraz odprzedaje usługi noclegowe innym podmiotom, wyrok TSUE z 29 czerwca 2023 r., sygn. C- 108/22	6
Skutki podatkowe w PIT wypłaty przez spółkę kapitałową powstałą w wyniku przekształcenia spółki jawnej zysku wypracowanego przed zmianą formy prawnej tej spółki, wyrok NSA z 29 czerwca 2023 r., sygn. II FSK 51/21	6
Kwestia zastosowania ograniczenia z art. 28j ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy CIT w przypadku korzystania przez spółkę z faktoringu, wyrok WSA w Warszawie z 29 czerwca 2023 r., sygn. III SA/WA 553/23	6
Skutki podatkowe w CIT otrzymania odszkodowania z tytułu utraty udziałów w spółce z o.o., wyrok WSA w Warszawie z 29 czerwca 2023 r., sygn. III SA/WA 783/23	6
Kwestia zastosowania ulgi, o której mowa w art. 18eb ustawy CIT, w przypadku połączenia spółek przez przejęcie, wyrok WSA w Gorzowie Wlk. z 29 czerwca 2023 r., sygn. I SA/GO 94/23	7
Zastosowanie zwolnienia z art. 43 ust. pkt 37 ustawy VAT do odnawiania polis ubezpieczeniowych, wyrok WSA w Poznaniu z 27 czerwca 2023 r., sygn. I SA/PO 331/23	7

Kwestia stosowania art. 306 Dyrektywy 112 do konsolidatora usług hotelowych, który nabywa oraz odprzedaje usługi noclegowe innym podmiotom, wyrok TSUE z 29 czerwca 2023 r., sygn. C- 108/22

Artykuł 306 dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że świadczenie podatnika polegające na zakupie usług noclegowych od innych podatników i na ich odsprzedaży innym podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą jest objęte procedurą szczególną podatku od wartości dodanej mającą zastosowanie do biur podróży, mimo że usługom tym nie towarzyszą usługi dodatkowe.

Skutki podatkowe w PIT wypłaty przez spółkę kapitałową powstała w wyniku przekształcenia spółki jawnej zysku wypracowanego przed zmianą formy prawnej tej spółki, wyrok NSA z 29 czerwca 2023 r., sygn. II FSK 51/21

Niewypłacone zyski spółki jawnej nie tracą swojego charakteru i z chwilą przekształcenia nie stają się zyskami osoby prawnej, pomimo wywodzonej z art. 93a § 1 pkt 2 OP zasady kontynuacji. Podkreślić także należy, że z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, że w oparciu o zapisy na odpowiednich kontach w ramach ksiąg rachunkowych spółki przekształconej możliwe będzie dokładne ustalenie, jaka część kapitału zapasowego/rezerwowego tej spółki stanowi zysk z działalności spółki jawnej.

Tym samym zgodzić należy się ze stanowiskiem podatnika, że spółka przekształcona wypłacając wspólnikowi w ramach obniżenia kapitału zapasowego (rezerwowego) zyski z działalności spółki przekształcanej, w rzeczywistości dokona wypłaty środków, które podlegały opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych jako przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej. Z tego względu wypłata zysków z działalności spółki przekształcanej powinna być neutralna podatkowo na gruncie ustawy PIT.

Kwestia zastosowania ograniczenia z art. 28j ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy CIT w przypadku korzystania przez spółkę z faktoringu, wyrok WSA w Warszawie z 29 czerwca 2023 r., sygn. III SA/WA 553/23

Ograniczenie, o którym mowa w art. 28j ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy CIT, nie miało eliminować

z możliwości korzystania z rozliczenia w formie CIT estońskiego podmiotów, które prowadzą rzeczywiście w sposób aktywny działalność gospodarczą, a w analizowanej sprawie mamy do czynienia właśnie z taki podmiotem, który aktywnie prowadzi działalność gospodarczą, polegającą na importowaniu i zbywaniu części samochodowych.

W związku z tym nie można uznać, że to jest podmiot, który korzystałby tylko ze źródeł pasywnych, ponieważ prowadzi aktywną działalność gospodarczą. Faktoring, którym ma się posługiwać spółka, jest w istocie formą rozliczenia za zbywanie części samochodowych, które są podstawowym elementem prowadzonej przez spółkę działalności gospodarczej. Ograniczenie to nie dotyczy zatem tego typu umów. Generalnie umowa faktoringu nie powinna być włączana do ograniczenia przewidzianego w art. 28j ustawy CIT.

Skutki podatkowe w CIT otrzymania odszkodowania z tytułu utraty udziałów w spółce z o.o., wyrok WSA w Warszawie z 29 czerwca 2023 r., sygn. III SA/WA 783/23

W przedmiotowej sprawie w toku postępowania przed sądem arbitrażowym przyjęto, że szkoda spółki, którą miał jej naprawić kontrahent, odpowiada wartości spółki z o.o., która bezpośrednio wynika z wartości nieruchomości. Tym samym odszkodowanie otrzymane przez spółkę odpowiada poniesionej przez spółkę szkodzi, niemniej nie stanowi zwrotu poniesionego przez spółkę wydatku na udziały w spółce z o.o., co przesądza o braku możliwości zastosowania przepisu art. 12 ust. 4 pkt 6a ustawy CIT. W konsekwencji otrzymane odszkodowanie będzie przychodem spółki na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 1 ustawy CIT.

Zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy CIT zasadą jest, że wydatki na nabycie akcji (udziałów) stanowią koszty uzyskania przychodów dopiero w momencie odpłatnego zbycia tych akcji lub udziałów. W analizowanej sprawie z uwagi na to, że nie doszło do zwrotnego przeniesienia udziałów na spółkę (które zostały w wyniku umowy przewłaszczenia na zabezpieczenie przeniesione na kontrahenta spółki) i ostatecznie spółka nie sprzedała tych udziałów (ponieważ je straciła) zasada ta nie znajdzie zastosowania. Należy podkreślić, iż w sprawie nie mamy do czynienia ze sprzedażą udziałów przez spółkę, a zatem spółka nie może uwzględnić kosztów uzyskania przychodu w związku z otrzymaniem odszkodowania.

Kwestia zastosowania ulgi, o której mowa w art. 18eb ustawy CIT, w przypadku połączenia spółek przez przejęcie, wyrok WSA w Gorzowie Wlk. z 29 czerwca 2023 r., sygn. I SA/GO 94/23

Z uwagi na to, że 1 sierpnia 2022 r. doszło do połączenia spółki ze spółką przejętą i w wyniku tego połączenia spółka przejęta dokonała zamknięcia ksiąg rachunkowych, w związku z czym spółka (wnioskodawca) w rozliczeniu podatkowym za 2022 r. nie będzie uwzględniała przychodów i kosztów spółki przejmowanej. Pomimo sukcesji wskazanej w art. 93 § 1 pkt 1 OP, obowiązującej w przypadku łączących się osób prawnych, spółka w celu skorzystania z ulgi wskazanej w art. 18eb ustawy CIT, nie jest uprawniona do porównywania przychodów ze sprzedaży produktów osiągniętych przez spółkę przejętą.

Ze względu na połączenie spółki z spółką przejętą 1 sierpnia 2022 r. i zamknięcie ksiąg rachunkowych przez spółkę przejętą, wnioskodawca nie uwzględni przychodów i kosztów spółki przejmowanej w rozliczeniu podatkowym za 2022 r. Pomimo sukcesji zgodnie z art. 93 § 1 pkt 1 OP, spółka nie ma uprawnień do porównywania przychodów ze sprzedaży produktów osiągniętych przez spółkę przejętą w celu skorzystania z ulgi z art. 18eb ustawy CIT.

W art. 18eb ust. 4 ustawy CIT, jest mowa bowiem o podatniku, który zwiększył przychody ze sprzedaży oraz osiągnął przychody ze sprzedaży produktów dotychczas nieoferowanych, lub osiągnął przychody ze sprzedaży produktów dotychczas nieoferowanych w danym kraju. Spółka przejmowana do dnia przejęcia nie nabyła prawa do skorzystania z ulgi, o której mowa w art. 18eb ustawy CIT.

Zastosowanie zwolnienia z art. 43 ust. pkt 37 ustawy VAT do odnawiania polis ubezpieczeniowych, wyrok WSA w Poznaniu z 27 czerwca 2023 r., sygn. I SA/PO 331/23

Działania odnawiające w zakresie polis ubezpieczeniowych stanowią element kompleksowej usługi pośrednictwa w świadczeniu usług ubezpieczeniowych. Działania zmierzające do odnowienia polis ubezpieczeniowych nie powinny być sztucznie różnicowane od działań zmierzających do zawarcia pierwszej, pierwotnej polisy.

Aprobata odmiennej wykładni kolidowałaby z konstytucyjną zasadą równości wobec prawa. Dlatego też brzmienie spornego przepisu art. 43 ust. 1 pkt 37 ustawy VAT nie daje podstaw, aby z zakresu usługi pośrednictwa w świadczeniu usług ubezpieczeniowych wykluczyć usługi dokonywane wobec klientów związanych już z wcześniejszą umową ubezpieczenia.

WYBÓR INTERPRETACJI PODATKOWYCH

SPIS TREŚCI

Spełnienie obowiązków wynikających z art. 108a ustawy VAT w związku z dokonywaniem płatności z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności, interpretacja indywidualna DKIS z 21 czerwca 2023 r., sygn. 0114-KDIP1-1.4012.262.2023.1.MM	9
Zastosowanie zwolnienia z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 12 lit. a i b ustawy VAT do usług bieżącej obsługi prawnej ASI i ZASI, interpretacja indywidualna DKIS z 21 czerwca 2023 r., sygn. 0113-KDIPT1-2.4012.263.2023.2.KT	9
Moment powstania obowiązku podatkowego w VAT z tytułu otrzymanego jednorazowego wynagrodzenia oraz otrzymania zaliczki w wysokości 90% ostatecznego wynagrodzenia, interpretacja indywidualna z 21 czerwca 2023 r., sygn. 0114-KDIP1-1.4012.156.2023.5.MŻ	10
Prawo do odliczenia VAT pomimo braku akceptacji przez sprzedawcę not korygujących, interpretacja indywidualna DKIS z 20 czerwca 2023 r., sygn. 0113-KDIPT1-3.4012.210.2023.2.JM	11
Wydatki z tytułu finansowania spółki zarządzającej systemem ochrony, nie mogą stanowić kosztu uzyskania przychodu banku, interpretacja indywidualna DKIS z 20 czerwca 2023 r., sygn. 0114-KDIP2-2.4010.208.2023.1.SP	11
Kwestia prawa do odliczenia podatku naliczonego wykazanego na fakturach wystawionych przez kontrahentów, którzy nie byli zarejestrowani dla celów podatku VAT na dzień ich wystawienia, interpretacja indywidualna DKIS z 19 czerwca 2023 r., sygn. 0112-KDIL1-2.4012.276.2018.14.DS	12

Spełnienie obowiązków wynikających z art. 108a ustawy VAT w związku z dokonywaniem płatności z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności, interpretacja indywidualna DKIS z 21 czerwca 2023 r., sygn. 0114-KDIP1-1.4012.262.2023.1.MM

Dokonanie zapłaty na rzecz kontrahentów polskich spółki zaangażowanych w realizację projektu, mających siedzibę w Polsce i będących polskimi podatnikami VAT przez wnioskodawcę (spółkę), w mechanizmie podzielonej płatności - jeśli przepisy tego wymagają - w sposób umożliwiający dwutorowe dokonanie płatności, przedstawiony w opisanych mechanizmach zapłaty, tj. obejmujących zapłatę kwoty netto w obcej walucie - w EUR, wynikającej z otrzymanej faktury, z rachunku bankowego (walutowego) wnioskodawcy posiadanego w zagranicznym banku oraz zapłatę VAT w PLN z rachunku bankowego, posiadanego w polskim banku, przy użyciu komunikatu przelewu, jak również obejmujących zapłatę kwoty netto w walucie krajowej - w PLN z rachunku bankowego (walutowego) w PLN wnioskodawcy, posiadanego w zagranicznym banku oraz zapłatę VAT w PLN z rachunku bankowego, posiadanego w polskim banku przy użyciu komunikatu przelewu, jest zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności określonego w art. 108a ustawy VAT.

Zastosowanie zwolnienia z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 12 lit. a i b ustawy VAT do usług bieżącej obsługi prawnej ASI i ZASI, interpretacja indywidualna DKIS z 21 czerwca 2023 r., sygn. 0113-KDIPT1-2.4012.263.2023.2.KT

Świadczone przez wnioskodawcę (spółkę prowadzącą działalność prawniczą) na rzecz ZASI lub ASI usługi bieżącej obsługi prawnej ASI i ZASI w zakresie zarządzania, polegające w szczególności na: i) sporządzaniu umów, dokumentów korporacyjnych związanych z tworzeniem, funkcjonowaniem i likwidacją ASI; ii) sporządzaniu dokumentów - umów oraz pełnej dokumentacji korporacyjnej - związanych z nabywaniem i zbywaniem aktywów posiadanych przez ASI (w szczególności akcji i/lub udziałów w innych podmiotach); iii) sporządzaniu umów w przedmiocie warunków zaangażowania kapitałowego ASI w inwestycje; iv) sporządzaniu oraz negocjowaniu umów mających na celu przygotowanie warunków do realizacji transakcji, których stroną mają być ASI oraz umów inwestycyjnych związanych z inwestycjami realizowanymi przez ASI; v) weryfikacji propozycji umów dotyczących zaangażowania kapitałowego ASI w inwestycje otrzymanych

od ich kontrahentów pod kątem potencjalnych ryzyk prawnych; vi) weryfikacji zgodności z prawem czynności, podejmowanych przez ASI na podstawie zawieranych umów; vii) zgłaszaniu ZASI zastrzeżeń wobec planowanych inwestycji w przypadku stwierdzenia istotnych ryzyk prawnych związanych w inwestycją lub zastrzeżeń wobec zgodności planowanej inwestycji z prawem/regulacją wewnętrzną ASI; viii) przeprowadzaniu badania prawnego (badanie due diligence) podmiotów, przed zakupem lub sprzedażą udziałów/akcji przez ASI, w tym w szczególności identyfikowanie potencjalnych ryzyk prawnych i informowanie o nich ZASI; ix) opracowywanie i wdrażanie niezbędnych procedur oraz regulacji dotyczących działalności ASI i ZASI; x) doradztwie i reprezentacji (udziale) w negocjacjach zmierzających do dokonania transakcji - będą mieściły się w definicji zarządzania w rozumieniu tego określenia zdefiniowanego przez TSUE i będą one zwolnione od podatku pod warunkiem, że spełnione będzie kryterium podmiotowe.

Fundusze zagraniczne oraz unijne AFI nie mieszczą się w zakresie pojęciowym „fundusze inwestycyjne, alternatywne fundusze inwestycyjne (...)” w rozumieniu przepisów o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi”, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 12 lit. a i b ustawy VAT.

Uwzględniając powyższe, że zwolnienia z podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 12 lit. a i b ustawy VAT mogą korzystać czynności zarządzania funduszami z siedzibą w Polsce. W konsekwencji, powyższe zwolnienie nie znajduje zastosowania do funduszy mających siedzibę zagranicą. Z przedstawionego opisu sprawy wynika, że wnioskodawca zawierać będzie umowy o świadczenie usług obsługi prawnej z podmiotami będącymi ZASI oraz ASI. Ponadto siedzibą ZASI oraz ASI jest terytorium Polski.

Z uwagi na przepisy ustawy o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi stwierdzić należy, że również przesłanka podmiotowa uprawniająca do zastosowania zwolnienia od podatku, dotycząca świadczenia opisanych usług obsługi prawnej na rzecz ZASI oraz ASI będzie spełniona. W konsekwencji, usługi świadczone przez wnioskodawcę na podstawie umów o świadczenie usług obsługi prawnej zawartych z ZASI oraz ASI, będą mieścić się w zakresie czynności zarządzania funduszami inwestycyjnymi wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 12 ustawy VAT i będą podlegać zwolnieniu od podatku na podstawie ww. przepisu.

Moment powstania obowiązku podatkowego w VAT z tytułu otrzymanego jednorazowego wynagrodzenia oraz otrzymania zaliczki w wysokości 90% ostatecznego wynagrodzenia, interpretacja indywidualna z 21 czerwca 2023 r., sygn. 0114-KDIP1-1.4012.156.2023.5.MŻ

W analizowanej sprawie usługi świadczone przez wnioskodawcę na rzecz spółki zgodnie z podpisanym aneksem do umowy, są usługami, które niewątpliwie można zakwalifikować jako „usługi o charakterze ciągłym”. Wnioskodawca będzie świadczył usługi nieprzerwanie przez cały okres 24 miesięcy, tj. od dnia początkowego – 1 stycznia 2023 r. do 31 grudnia 2024 r., i za ten okres otrzyma jednorazowe wynagrodzenie, które jest jedną należną wnioskodawcy kwotą za całe 24 miesięczne zobowiązanie liczone od dnia początkowego (tu 1 stycznia 2023 r.).

Z opisu sprawy nie wynika, aby w aneksie do umowy zostały ustalone następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, a więc nie można przyjąć, że świadczone usługi na rzecz spółki będą wykonane z upływem okresów rozliczeniowych, gdyż okresy takie nie występują. Jednakże, w tym konkretnym przypadku zastosowanie znajdzie art. 19a ust. 3 zdanie drugie ustawy VAT, zgodnie z którym usługę świadczoną w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla której w związku z jej świadczeniem w danym roku nie upływają terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego roku podatkowego do momentu zakończenia świadczenia tej usługi. Z wniosku wynika, że zarówno w 2023 r., jak i 2024 r. brak jest ustalonych terminów płatności lub rozliczeń, z wyjątkiem wpłaconej zaliczki, przy czym usługa będzie zrealizowana z końcem 2024 r.

Tym samym obowiązek podatkowy w odniesieniu do usług, które wnioskodawca świadczy na rzecz spółki zgodnie z aneksem do umowy i za które otrzyma jednorazowe wynagrodzenie powinien rozpoznać stosując art. 19a ust. 3 zdanie drugie ustawy VAT, tj. z upływem każdego roku podatkowego do momentu zakończenia świadczenia tej usługi, czyli w tym przypadku obowiązek podatkowy powstanie odpowiednio 31 grudnia 2023 r. i 31 grudnia 2024 r.

31 stycznia 2023 r. wnioskodawca otrzymał kwotę stanowiącą 90% kwoty jednorazowego wynagrodzenia. Otrzymał więc zaliczkę przed wykonaniem usługi. Powoduje to, że obowią-

zek podatkowy dla otrzymanej zaliczki stanowiącej 90% kwoty jednorazowego wynagrodzenia powstał zgodnie z art. 19a ust. 8 ustawy VAT, tj. z chwilą jej otrzymania w części przypadającej na 2023 r. i 2024 r. przyjmując, że usługa zostanie wykonana z końcem 2024 r. Ponieważ kwota zaliczki wyniosła 90% całej należnej kwoty za świadczoną usługę, można uznać, że obowiązek podatkowy w związku z otrzymaniem pozostałych 10% powstanie z upływem 2024 r., jeśli upływ roku 2024 r. będzie okresem zakończenia wykonywanej usługi.

Wcześniejsze wygaśnięcie zobowiązania, do którego dochodzi automatycznie w sytuacji niewywiązania się spółki z warunków określonych w aneksie do umowy oznacza, że usługa została zakończona, a więc wykonana z dniem wygaśnięcia zobowiązania. Natomiast 90% kwoty jednorazowego wynagrodzenia stanowiącej zaliczkę staje się w momencie wygaśnięcia zobowiązania jedynym wynagrodzeniem jakie wnioskodawca otrzyma za świadczone usługi.

Tym samym, jako że otrzymane wynagrodzenie jednorazowe w wysokości 90% w momencie wygaśnięcia zobowiązania będzie stanowiło całkowite wynagrodzenie za wykonaną usługę, to za datę powstania obowiązku podatkowego na podstawie art. 19a ust. 8 ustawy VAT należy uznać datę otrzymania zaliczki (31 stycznia 2023 r.), do zwrotu której nie jest wnioskodawca zobowiązany.

Na podstawie art. 106f ust. 3 ustawy VAT skoro wystawiona przez wnioskodawcę 11 lutego 2023 r. faktura zaliczkowa nie obejmuje całej należności, jaka ma zostać wnioskodawcy zapłacona z tytułu wynagrodzenia jednorazowego przez spółkę, to wnioskodawca po wykonaniu usługi (prawidłowym wykonaniu zobowiązania) ma obowiązek wystawić fakturę „końcową” z zastosowaniem ogólnych zasad przewidzianych przepisami ustawy VAT, która stanowić będzie ostateczne rozliczenie danej transakcji.

Na fakturze „końcowej” wystawianej po prawidłowym wykonaniu zobowiązania wartość wynagrodzenia jednorazowego powinna zostać zmniejszona o wartość otrzymanej części zapłaty (90%), a kwota podatku pomniejszona o sumę kwot podatku wykazanego na fakturze dokumentującej otrzymanie części zapłaty (zaliczki). Faktura „końcowa” (tj. wystawiona

po wykonaniu usługi) powinna również zawierać numer faktury wystawionej przed ostatecznym wykonaniem usługi (dokumentującej otrzymaną zaliczkę). W przypadku natomiast gdyby doszło do wcześniejszego automatycznego wygaśnięcia zobowiązania nie z winy wnioskodawcy tylko spółki, która nie dotrzymałaby warunków określonych w aneksie do umowy i gdy wnioskodawca nie ma obowiązku zwrotu otrzymanej kwoty zaliczki – faktura zaliczkowa, którą wnioskodawca wystawił 11 lutego 2023 r. będzie dokumentowała już całą należność jaką wnioskodawca otrzyma za wykonanie zobowiązania.

Tym samym w celu udokumentowania wykonania usługi, gdy dojdzie do wcześniejszego automatycznego wygaśnięcia zobowiązania z winy spółki nie będzie wnioskodawca obowiązany do wystawienia faktury końcowej, bowiem w takim przypadku ostatnią (kończącą) fakturą jest faktura dokumentująca ostatnią wpłatę przed wykonaniem usług, przy czym faktura ta powinna zawierać numer faktury wystawianej przed wykonaniem usługi.

Co do zasady wnioskodawca nie powinien wystawić faktury końcowej w przypadku otrzymania i udokumentowania otrzymanej wcześniej zaliczki obejmującej całą zapłatę za usługę. Jednocześnie należy zaznaczyć, że obowiązujące przepisy prawa podatkowego nie zabraniają wystawiania faktur końcowych, które będą dodatkowym dowodem potwierdzającym świadczenie usługi i z których wynikać będzie, że należność w całości została uregulowana. Jeżeli zatem w przypadku, gdy wnioskodawca wystawi fakturę końcową, gdy uprzednio do tej samej transakcji wnioskodawca wystawił fakturę zaliczkową obejmującą całość należnego wynagrodzenia na poczet świadczonych usług, to w takiej fakturze końcowej powinien zostać „wyzerowany podatek”.

Prawo do odliczenia VAT pomimo braku akceptacji przez sprzedawcę not korygujących, interpretacja indywidualna DKIS z 20 czerwca 2023 r., sygn. 0113-KDIP1-3.4012.210.2023.2.JM

W sytuacji, gdy faktury nie zawierają jedynie numeru NIP/zawierają jedynie błędny numer NIP wnioskodawcy i jeżeli na podstawie posiadanych faktur jest możliwa identyfikacja wnioskodawcy jako nabywcy, to ma on prawo do odliczenia z tych faktur podatku naliczonego związanego wyłącznie z czynnościami opodatkowanymi, pomimo braku otrzymania potwierdzonych not korygujących. Prawo to przysługuje pod warunkiem niezastnie-

nia przesłanek negatywnych, określonych w art. 88 ustawy VAT.

Wydatki z tytułu finansowania spółki zarządzającej systemem ochrony, nie mogą stanowić kosztu uzyskania przychodu banku, interpretacja indywidualna DKIS z 20 czerwca 2023 r., sygn. 0114-KDIP2-2.4010.208.2023.1.SP

Ze stanu faktycznego sprawy nie wynika, że ponoszenie wydatków w postaci pokrywania kosztów funkcjonowania systemu ochrony pozwala na zachowanie i zabezpieczenie źródeł przychodów banku co pozwalałoby – w myśl art. 15 ust. 1 ustawy CIT – na uznanie ww. składek za koszty uzyskania przychodu. Dokonanie przez bank autonomicznej decyzji o przystąpieniu do dobrowolnego systemu ochrony, które wiąże się z koniecznością pokrywania kosztów jego funkcjonowania, nie spełnia przesłanek wynikających z art. 15 ust. 1 ustawy CIT uznania za koszty uzyskania przychodów, tj. poniesienia kosztu w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów.

Na powyższe wskazuje również treść obowiązującego od dnia 7 maja 2022 r. przepisu art. 15 ust. 1h pkt 5 ustawy CIT, zgodnie z którym do kosztów uzyskania przychodów można zaliczyć wpłaty uczestników systemu ochrony na fundusz pomocowy, o którym mowa w art. 130h ust. 2 ustawy - Prawo bankowe. Gdyby celem ustawodawcy przy wprowadzaniu nowych regulacji dotyczących banków komercyjnych było udzielenie im prawa do zaliczania wszystkich wydatków ponoszonych w ramach uczestnictwa w systemie ochrony, opisanym w rozdz. 10a ustawy Prawo bankowe, do kosztów uzyskania przychodów, to zostałyby to wprost wskazane w nowo wprowadzanych przepisach ustawy CIT.

Wyraźne wskazanie w ustawie wyłącznie kosztów opisanych w art. 15 ust. 1h pkt 5 ustawy CIT należy traktować jako jasne wskazanie, które z kosztów systemu ochrony w których dobrowolnie uczestniczyć mogą banki, stanowią dla nich koszty uzyskania przychodów, a które nie. Niewątpliwie nie ma uzasadnienia do negowania racjonalności ponoszonych przez bank wydatków na funkcjonowanie podmiotu zarządzającego systemem ochrony, jednakże nie oznacza to, że wydatek uznany za racjonalny w trakcie prowadzonej działalności jest w każdym przypadku wydatkiem poniesionym w celu osiągnięcia przychodów. A zatem, wydatki z tytułu finansowania spółki zarządzającej systemem ochrony, nie mogą stanowić kosztu uzyskania przychodu banku, ze względu na brak spełnienia przez nich wymagań opisanych w art. 15 ust. 1 ustawy CIT.

Kwestia prawa do odliczenia podatku naliczonego wykazanego na fakturach wystawionych przez kontrahentów, którzy nie byli zarejestrowani dla celów podatku VAT na dzień ich wystawienia, interpretacja indywidualna DKIS z 19 czerwca 2023 r., sygn. 0112-KDIL1-2.4012.276.2018.14.DS

Uwzględniając orzecznictwo TSUE – podatnik ma prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktury wystawionej przez podmiot istniejący, ale niezarejestrowany jako podatnik VAT czynny, jeżeli: i) transakcja (dostawa/usługa) wykazana na fakturze została faktycznie wykonana, jest to czynność opodatkowana oraz u sprzedawcy powstał obowiązek podatkowy (C-342/87), ii) faktura zawiera informacje niezbędne do ustalenia tożsamości osoby, która ją wystawiła oraz wskazuje przedmiot dostawy lub rodzaj usługi (C-438/09), iii) nabywca nie wiedział i nie przewidywał, że transakcja wiązała się z przestępstwem popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot na wcześniejszym etapie obrotu C-80/11 i C-142/11), iv) nabywca dokonał weryfikacji dot. wiarygodności sprzedawcy C-33/13).

W analizowanej sprawie w okresie od września 2014 r. do marca 2017 r. spółka zawierała transakcje zakupu samochodów od kontrahentów. Faktury zostały wystawione przez kontrahentów (osoby prawne, jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą), którzy nie byli zarejestrowani dla celów podatku VAT na dzień ich wystawienia. Natomiast spółka nie wystąpiła do naczelnika urzędu skarbowego z wnioskiem o potwierdzenie rejestracji VAT kontrahentów przed dokonaniem transakcji (o którym mowa w art. 96 ust. 13 ustawy VAT).

Jednocześnie z wniosku nie wynika, aby spółka w jakikolwiek inny sposób sprawdziła, czy kontrahenci są zarejestrowanymi podatnikami. Bez znaczenia pozostaje fakt, że spółka występowała do urzędów skarbowych z wnioskiem o potwierdzenie rejestracji kontrahentów jako czynnych podatników VAT, już po podjęciu czynności sprawdzających (w wyniku, których dowiedziała się, że niektórzy kontrahenci nie byli zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni w okresie, w którym wystawione zostały faktury) prowadzonych przez urząd skarbowy na przełomie marca i kwietnia 2017 r. w spółce. Powyższe dowodzi, że spółka – prowadząc działalność gospodarczą w zakresie towarów, co do których przeciętny nabywca dokłada każdorazowo szczególnej staranności zarówno w zakresie ich stanu prawnego jak i technicznego – przed dokonaniem transakcji z kontrahentami nie podjęła wystarczających działań celem ich sprawdzenia, w tym czy działania tych pod-

miotów nie zmierzają do oszustw podatkowych i uchylenia się od opodatkowania. Z powyższego wynika zatem, że spółka kierowała się zaufaniem i dobrą wiarą co do ich rzetelności.

Spółka co prawda wskazuje, że weryfikowała kontrahentów poprzez analizę danych rejestru CEIDG oraz KRS, jednak – jak wynika z wniosku – spółka nie wie z jaką intencją i zamiarem działała sprzedawcy, a tym samym nie posiada wiedzy, czy czynności udokumentowane ww. fakturami nie stanowiły nadużycia prawa podatkowego w celu uzyskania korzyści majątkowej. Przyjęcie więc za pewne, że kontrahenci są zarejestrowani jako czynni podatnicy VAT z uwagi na fakt, że współpraca z nimi miała charakter długofalowy i przebiegała nienagannie (numer rejestracyjny był zawsze podawany na wystawianych fakturach), nie stanowi o podjęciu przez spółkę niezbędnych działań. Jednocześnie należy zaznaczyć, że spółka nie posiada wiedzy, dlaczego kontrahenci nie byli zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni, ani dlaczego mimo braku rejestracji kontrahenci wystawiali faktury.

Tylko część kontrahentów ostatecznie dokonała rejestracji (po tym jak spółka przekazała im informację o ustaleniach z czynności sprawdzających i konieczności rejestracji jako podatnicy VAT czynni), natomiast pozostała część nie zarejestrowała się pomimo zgłoszenia takiej konieczności przez spółkę. Kontrahenci nie odprowadzili podatku należnego wynikającego z faktur, co wykazała weryfikacja plików JPK podczas czynności sprawdzających. Zatem spółka nie poczyniła wystarczających kroków, mających na celu sprawdzenie podmiotów, z którymi nawiązywała współpracę w okresie od września 2014 r. do marca 2017 r.

Spółka przy wykazaniu minimum należytej staranności – w tak wrażliwym gospodarczo obszarze jak handel samochodami – w celu weryfikacji rzetelności kontrahentów mogła wystąpić z wnioskiem do naczelnika urzędu skarbowego celem potwierdzenia wiarygodności tych podmiotów. Skoro w niniejszej sprawie sama spółka nie dołożyła przy podjęciu współpracy z kontrahentami oraz w trakcie realizacji transakcji należytej staranności, to nie może później skutecznie powoływać się na okoliczności, że nie wiedziała, iż transakcje zawierane z kontrahentami są niezgodne z prawem. Zatem w przypadku braku dołożenia należytej staranności, spółki nie chronią zasady neutralności i proporcjonalności podatku VAT. W konsekwencji należy stwierdzić, że w okresie od września 2014 r. do marca 2017 r. spółka nie miała prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego wykazanego na fakturach wystawionych przez kontrahentów, którzy nie byli zarejestrowani dla celów podatku VAT na dzień ich wystawienia.



PACZUSKI
TAUDUL

KONTAKT



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

KATOWICE

ul. Podchorążych 1, 40-043 Katowice
tel. 32 704 79 39, fax 22 205 22 01
e-mail: biuro@ptpodatki.pl

LUBLIN

ul. Spokojna 2, 20-074 Lublin
tel. 519 407 698, fax 22 205 22 01
e-mail: biuro@ptpodatki.pl

WROCŁAW

ul. Wierzbowa 30, 50-056 Wrocław
tel. 605 514 518, fax 22 205 22 01
e-mail: biuro@ptpodatki.pl