



PACZUSKI TAUDUL  
DORADCY PODATKOWI

# PRZEKRÓJ PODATKOWY



# KOMENTARZ EKSPERTÓW

WS. NAJWAŻNIEJSZYCH WYROKÓW / INTERPRETACJI



## SPIS TREŚCI

<b>Skutki VAT i tryb korygowania zdarzenia w postaci przedwcześnie wystawionej faktury zaliczkowej w działalności deweloperskiej, wyrok WSA w Krakowie z 29 kwietnia 2024 r., sygn. akt I SA/Kr 225/24</b>	3
<b>Ustalenie czy urządzenia wytworzone przez spółkę stanowią produkty, o których mowa w art. 18eb ust. 2 ustawy CIT, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 22 kwietnia 2024 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.45.2024.1.ZK</b>	6

## **Skutki VAT i tryb korygowania zdarzenia w postaci przedwcześnie wystawionej faktury zaliczkowej w działalności deweloperskiej, wyrok WSA w Krakowie z 29 kwietnia 2024 r., sygn. akt I SA/Kr 225/24**

Orzeczenie WSA w Krakowie zostało wydane w sprawie skargi spółki deweloperskiej („Spółka”, „Deweloper”) na otrzymaną interpretację indywidualną z 20 grudnia 2023 r. (sygn. 0113-KDIPT1-3.4012.560.2023.2.AG) odnoszącą się do stanu faktycznego, w którym Deweloper błędnie wystawiał faktury zaliczkowe w momencie otrzymania od nabywców mieszkań wpłat na rachunek powierniczy.

Zgodnie z przepisami ustawy z 20 maja 2021 r. o ochronie praw nabywcy lokalu mieszkalnego lub domu jednorodzinnego oraz Deweloperskim Funduszu Gwarancyjnym („ustawa o Funduszu Gwarancyjnym”), mieszkaniowy zamknięty rachunek powierniczy należy do dewelopera, jednak to nie deweloper jest właścicielem środków, które są na nim zgromadzone. Deweloper jest powiernikiem tych kwot, które są wpłacane przez osoby trzecie - kupujących.

W przypadku zamkniętego mieszkaniowego rachunku powierniczego warunkiem wypłaty środków na rzecz Dewelopera jest zawarcie w formie aktu notarialnego umowy przenoszącej na nabywcę prawo własności lokalu, w stanie wolnym od obciążeń, praw i roszczeń osób trzecich, z wyjątkiem obciążeń, na które wyraził zgodę nabywca oraz przedłożenie jej w banku prowadzącym rachunek.

Zgodnie z opisem sprawy przedstawionym we wniosku o interpretację, w przeszłości zdarzały się sytuacje, w których Spółka wystawiała faktury zaliczkowe przedwcześnie w momencie wpłaty przez klientów środków na rachunki powiernicze a przed otrzymaniem tych środków z rachunków powierniczych na swój rachunek dyspozycyjny. Deweloper otrzymywał te wpłaty na podstawie postanowień umów deweloperskich, które przewidywały harmonogram wpłat na poczet ceny zakupu lokali na zamknięte rachunki powiernicze.

Faktury zaliczkowe były wystawiane dużo wcześniej (ponad 60 dni wcześniej) niż mo-


ment zawarcia aktów notarialnych sprzedaży i uwalniania środków z zamkniętych rachunków powierniczych na rachunek bankowy Spółki.

Jak wskazuje opis sprawy, pomimo przedwcześnie wystawiania faktur Spółka wykazywała obowiązek podatkowy i podatek VAT w prawidłowym jej zdaniem okresie, tj. w którym otrzymywała środki z rachunków powierniczych na swój rachunek. Zgodnie z przedstawioną przez Dewelopera informacją każdorazowo przekaz środków z zamkniętego rachunku powierniczego następował w tym samym okresie co dostawa lokalu mieszkalnego (czyli akt notarialny).

W ramach wniosku o interpretację Spółka chciała potwierdzić, że wystawione przez nią faktury zaliczkowe nie powinny być uznane za „puste” faktury w rozumieniu art. 108 ust. 1 ustawy VAT oraz że należy dokonać korekty tych faktur poprzez wystawienie do nich faktur korygujących, których przedmiotem będzie jedynie skorygowanie daty powstania obowiązku podatkowego (daty sprzedaży) – odpowiednio na datę uwolnienia środków z zamkniętego rachunku depozytowego.

Dyrektor KIS nie zgodził się z tym stanowiskiem uznając, że Spółka powinna korygować faktury zaliczkowe „wyzerowując” w nich wartości w zakresie podstawy opodatkowania i kwoty podatku, a jeżeli Spółka tego nie dokona, wówczas należy uznać te faktury za „puste”, czyli w konsekwencji Deweloper jest zobowiązany do zapłaty wykazanego w nich podatku stosownie do art. 108 ust. 1 ustawy VAT – bez względu na powód nieprawidłowego wystawienia faktury. Zdaniem organu podatkowego obowiązek podatkowy powstawał w tym przypadku w momencie dostawy towarów (odpowiednio w dacie aktu notarialnego sprzedaży lokalu), a nie na moment uwalniania środków z rachunku powierniczego na rachunek Dewelopera.

Spółka odwołała się do WSA w Krakowie i, jak wynika z ustnego uzasadnienia wyroku, skład sędziowski przychylił się do argumentów Dewelopera uchylając zaskarżoną interpretację. Zgodnie z dostępnym nam opisem uzasadnienia, WSA podkreślił, że faktury dokumentujące rzeczywiste transakcje gospodarcze, nawet jeśli wystawione



przedwcześnie, nie mogą być uznane za „puste faktury”, a zatem nie może znaleźć do nich zastosowania art. 108 ustawy VAT.

Jak podkreślił WSA w Krakowie, faktura przedwcześnie wystawiona powinna zostać zewidencjonowana i rozliczana na zasadach ogólnych, tj. z chwilą powstania obowiązku podatkowego. WSA zwrócił również uwagę, że w przypadku wystawienia faktury „pustej” - zawierającej wykazaną kwotę podatku, istnieje istotne ryzyko, że adresat takiej faktury potraktuje wykazany w niej podatek jako podatek naliczony podlegający odliczeniu. W niniejszej sprawie takiego zagrożenia WSA nie dostrzegł, albowiem faktury zostały wystawione w ramach legalnie prowadzonej działalności gospodarczej. Jedyne uchybienie wystawcy faktury polega na tym, że wystawił ją przedwcześnie, a zatem dotyczy samej daty wystawienia faktury, a że Spółka wystawiła faktury wcześniej niż 60 dni (a w poprzednim porządku prawnym wcześniej niż 30 dni) przed powstaniem obowiązku podatkowego – to zdaniem WSA w Krakowie tylko ta treść w fakturze może stanowić przedmiot korekty faktury.

W analizowanej sprawie nie ma zasadniczo sporu w temacie tego, czy wystawienie faktury zaliczkowej przedwcześnie stanowi definitywnie wystawienie tzw. „pustej” faktury. Główna oś sporu koncentruje się na trybie korygowania zdarzenia w postaci wystawienia faktury zaliczkowej przedwcześnie, co ma zasadnicze znaczenie dla momentu rozpoznania obowiązku zapłaty VAT należnego z przedwcześnie wystawionych faktur zaliczkowych.

Dyrektor KIS „straszy” Dewelopera konsekwencjami w zakresie „pustej” faktury, z której należy zapłacić podatek niezależnie od podatku wykazanego na fakturze „właściwej” dla tej transakcji, jeżeli Spółka nie zdecyduje się na jej korektę „do zera” i wystawienie „właściwej” faktury w dacie odpowiadającej dostawie towarów – czyli w dacie podpisywanych aktów notarialnych. W tym przypadku organ podatkowy podkreśla, że data obowiązku podatkowego nie jest tu wykreowana w dacie uwolnienia środków

z rachunku powierniczego na rzecz Spółki, bowiem to zdarzenie następuje po dostawie towaru.

Faktycznie datą sprzedaży jest w opisanym sprawie dostawa lokalu mieszkalnego – bowiem z przepisów ustawy o Funduszu Gwarancyjnym wynika, że korzystanie z zamkniętych rachunków powierniczych pozwala na wypłatę tam zdeponowanych środków dopiero po podpisaniu aktów notarialnych. Dostawa następuje zatem szybciej niż przelew środków. To z kolei wpływa na bardzo istotną kwestię dla analizowanego stanu faktycznego – w tej sprawie nie dochodzi w ogóle do zdarzenia w postaci otrzymania przez Spółkę zaliczki na poczet dostawy.

Deweloper podkreślił co prawda, że kwestia uwalniania po dostawie lokali środków z zamkniętego funduszu powierniczego nie wpływa w praktyce na miesiąc rozliczenia podatku VAT należnego od poszczególnych transakcji, bo każdorazowo podpisanie aktu notarialnego i uwolnienie środków nastąpiło „w tym samym okresie” (o ile okres oznacza tu okres rozliczeniowy dla JPK\_VAT). Niemniej jednak w mojej ocenie ta okoliczność ma znaczenie dla analizy.

Sprawa jest bardzo ciekawa i pokazuje jak różnie można czytać te same przepisy. Deweloper argumentuje, że nie ma w tym przypadku żadnej z okoliczności, o której mówi art. 29a ust. 13-14 ustawy VAT regulującym wystawienie faktury korygującej podstawę opodatkowania i kwotę VAT in minus, bowiem wskazuje, że: „wystawienie faktury korygującej będzie konieczne jedynie w sytuacji, jeżeli transakcja, do której odnosi się faktura pierwotna nie dojdzie do skutku lub w przypadku gdy po wystawieniu faktury np. podwyższono cenę lub stwierdzono pomyłkę w cenie, stawce, kwocie podatku lub w jakiegokolwiek innej pozycji faktury. Wnioskodawca stoi na stanowisku, że w opisanym stanie faktycznym powinien dokonać korekty przedwcześnie wystawionych faktur zaliczkowych na podstawie art. 106j ust. 1 pkt 5 ustawy VAT wyłącznie w zakresie stwierdzonego

błądu, tj. w zakresie błędnie określonej daty obowiązku podatkowego”.

Tym samym Deweloper chce „poprawić” rozliczenie VAT dla tej transakcji poprzez fakturę korygującą, która w pierwotnej fakturze (nazwanej zaliczkową) skoryguje datę sprzedaży na datę faktycznej dostawy. Wydaje się, że WSA w Krakowie nie widzi do tego trybu przeciwskażeń i podkreśla, że nie wpływa to na uszczuplenie dochodów budżetu państwa – bowiem odbiorca może odliczyć VAT w dacie obowiązku podatkowego, nie wcześniej.

W praktyce, otrzymując fakturę korygującą od Dewelopera taki odbiorca, który podatek VAT naliczony z faktury zaliczkowej otrzymanej pierwotnie odliczał na bieżąco, będzie zobowiązany do jej „usunięcia” ze swojego rozliczenia VAT za miesiąc, kiedy tę fakturę w przeszłości ujął oraz do zapłacenia obecnie zaległego VAT wraz z odsetkami. W tym sensie budżet państwa nie ucierpi – ucierpi nabywca, który nie mając wiedzy o błędzie swojego Dewelopera, VAT od razu odliczył. Przy zakupie mieszkań prawdopodobieństwo jest takie, że tacy nabywcy pozostają w mniejszości - ale to tylko domysły, nie znam dokładnie tej sprawy.

Gdyby natomiast pójść za stanowiskiem organu podatkowego, to kontrahent Dewelopera dostaje w jednym miesiącu fakturę korygującą fakturę zaliczkową in minus „do zera” i jednocześnie fakturę „właściwą”, zatem zasadniczo będzie miał ciężki orzech do zgryzienia – jak czytać w tej sytuacji art. 86 ust. 19a ustawy VAT, czy może obie otrzymane faktury ująć „na bieżąco”,

czy jednak fakturę korygującą powinien ująć w okresie pierwotnego otrzymania faktury zaliczkowej (a wtedy również co do zasady powstanie zaległość VAT z odsetkami do zapłaty).

W mojej ocenie w tym sporze rację ma Dyrektor KIS, bowiem wystawione pierwotnie faktury przez Dewelopera miały być fakturami zaliczkowymi, jednak w sprawie do wpłaty zaliczek nigdy nie doszło – środki z zamkniętego rachunku powierniczego zostały uwolnione w całości dopiero po podpisaniu aktów notarialnych, czyli po dostawie towarów. Obowiązek podatkowy powstaje tu na zasadach ogólnych zgodnie z art. 19a ust. 1 ustawy VAT i w żadnym momencie nie powstaje zgodnie z art. 19a ust. 8 ustawy VAT. „Odkręcanie” pomyłki poprzez fakturę korygującą wyłącznie w zakresie daty sprzedaży doprowadzi finalnie do rozliczenia transakcji w odpowiednim momencie. Tyle że „zielone światło” dla takiego trybu może hipotetycznie przyzwolić na istotne nieprawidłowości w rozliczeniach VAT – przede wszystkim do wystawienia i wprowadzania do obrotu faktur zaliczkowych przez sprzedawcę, które nie są w ogóle uwzględniane w jego rozliczeniu JPK, a w konsekwencji również do odliczeń VAT naliczonego z takich faktur przez nabywców, pomimo nierozliczenia wykazanego na nich VAT u dostawcy.



**JOANNA KILIJAŃSKA**  
PARTNER, DORADCA PODATKOWY

**Ustalenie czy urządzenia wytworzone przez spółkę stanowią produkty, o których mowa w art. 18eb ust. 2 ustawy CIT, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 22 kwietnia 2024 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.45.2024.1.ZK**

Zgodnie z treścią przedmiotowej interpretacji kwestią sporną w omawianej sprawie było określenie czy urządzenia wytworzone przez Wnioskodawczynię w sposób opisany we wniosku stanowią produkty, o których mowa w art. 18eb ust. 2 ustawy CIT.

Spółka w przedmiotowym wniosku o wydanie interpretacji wskazała, iż w ramach swojej działalności gospodarczej łączy ze sobą nabyte komponenty wykonane na jej zamówienie, a następnie sprzedaje urządzenie jako własny produkt. Kompilacja komponentów nie polega jedynie na ich zwykłym zestawieniu ze sobą, a połączeniu ich w jeden produkt z zastosowaniem wiedzy technicznej.

Spółka w 2023 r. poniosła koszty w celu zwiększenia przychodów ze sprzedaży produktów. Ponadto, Spółka wskazała, iż w okresie dwóch kolejno następujących po sobie lat podatkowych, a zatem w 2024 i 2025 r. zwiększy przychody ze sprzedaży produktów w stosunku do przychodów z tego tytułu, ustalonych na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego rok poniesienia tych kosztów (tj. w stosunku do przychodów na ostatni dzień 2022 r.) lub osiągnie przychody ze sprzedaży produktów dotychczas nieoferowanych przez Spółkę.

Spółka powzięła jednak wątpliwości czy urządzenia wytworzone przez Wnioskodawczynię w sposób opisany powyżej stanowią produkty, o których mowa w art. 18eb ust. 2 ustawy CIT.

W ocenie Spółki, wytworzone przez nią urządzenia stanowią produkt, o którym mowa w art. 18eb ust. 2 ustawy CIT. Spółka wskazała, iż w ramach współpracy z konstruktorem zaprojektowała urządzenie. Ponadto zleca wykonanie komponentów urządzenia podmiotom zewnętrznym, przy czym komponent nie stanowi produktu gotowego i nie nadaje się do samodzielnego wykorzystania. Spółka samodzielnie dokonuje kompilacji nabytych komponentów w taki sposób, aby mogło powstać urządzenie końcowe, które Spółka sprzedaje pod wła-

sną marką. Jednocześnie Spółka podniosła, iż kompilacja komponentów wymaga wiedzy technicznej i gruntownego zapoznania się ze specyfikacją urządzenia opracowanego przez Spółkę.

Organ podatkowy uznał stanowisko Spółki za nieprawidłowe w powyższym zakresie, a w uzasadnieniu swojego stanowiska zwrócił uwagę na fakt, iż w pierwszej kolejności z „ulgi na ekspansję”, o której mowa w przepisach art. 18eb ustawy CIT, mogą skorzystać podatnicy, którzy wytworzyli produkty w ramach swojej działalności gospodarczej. Tym samym – zdaniem organu – istotnym jest każdorazowa analiza profilu działalności podatnika w kontekście definicji wytwarzania produktu.

Zgodnie ze stanowiskiem organu podatkowego walor produktu wytworzonego przez podatnika będzie miał produkt, którego częścią składową są komponenty zakupione od innych producentów przy założeniu, iż działalność wytwórcza nie sprowadza się wówczas jedynie do scalenia w jeden produkt pozyskanych z zewnątrz podzespołów.

W tym kontekście Spółka – zdaniem organu – dokonuje jedynie scalania w jeden produkt zakupionych gotowych elementów wyprodukowanych przez innych wykonawców. W konsekwencji, organ stanął na stanowisku, iż urządzenia wytworzone w sposób opisany powyżej nie stanowią produktu, o którym mowa w art. 18eb ustawy CIT.

Na wstępie zaznaczyć należy, iż pojęcie „produktu” nie zostało sprecyzowane przez ustawodawcę, co rodzi wśród podatników niejasności dotyczące kwalifikacji czy dany towar, z uwzględnieniem sposobu jego wytwarzania i zaoferowania na rynku, pozwala na zakwalifikowanie go jako produktu uprawniającego do skorzystania z ulgi na ekspansję.

Stanowisko zaprezentowane przez Dyrektora KIS w przywołanej interpretacji indywidualnej należy uznać za prawidłowe. Dyrektor KIS w swojej argumentacji kierował się bowiem wykładnią językową art. 18eb ust. 2 ustawy CIT, który w tym zakresie wprost

wskazuje na konieczność samodzielnego wytworzenia produktu przez podatnika.

W tym kontekście należy podkreślić, iż w praktyce subsydiarne korzystanie z usług podwykonawczych jednoznacznie nie pozbawia przymiotu samodzielności danej produkcji. Jednakże, aby spełnić jej kryteria, istotna część procesu produkcyjnego powinna być realizowana bezpośrednio przez przedsiębiorstwo podatnika, bez znaczącego polegania na wsparciu zewnętrznych kontrahentów. W omawianym przypadku takie warunki nie zostały spełnione.

W świetle przedstawionych argumentów, konieczna wydaje się być akceptacja stanowiska Dyrektora KIS, zgodnie z którym podatnik nie będzie uprawniony do skorzystania z ulgi na ekspansję, jako że Spółka nie dokonuje samodzielnej produkcji ostatecznego produktu, lecz ogranicza się wyłącznie do zespolenia kilku komponentów. Wobec tego - biorąc pod uwagę stano-

wisko organów podatkowych - można uznać, że ulga na ekspansję przysługuje wyłącznie podmiotom, które faktycznie prowadzą działalność produkcyjną.

Reasumując, w sytuacji, gdy przedsiębiorca chcący skorzystać z ulgi na ekspansję integruje w oferowanym produkcie elementy pozyskane od zewnętrznych dostawców, wskazane jest uzyskanie potwierdzenia możliwości z jej skorzystania poprzez złożenie wniosku do Dyrektora KIS o wydanie interpretacji indywidualnej. Wniosek ten powinien dotyczyć oceny czy sposób wytworzenia produktu odpowiada definicji zawartej w art. 18eb ust. 2 ustawy CIT i tym samym uprawnia do skorzystania z ulgi na ekspansję.



**MATEUSZ KSIĄŻEK**  
KONSULTANT

# WYBÓR ORZECZEŃ SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH ORAZ TSUE:



## SPIS TREŚCI

<b>Przepisy art. 14a ustawy CIT nie obejmują swoją hipotezą zobowiązań podatkowych,</b> wyrok NSA z 25 kwietnia 2024 r., sygn. II FSK 931/21	10
<b>Wykładnia art. 15d ust. 1 pkt 2 ustawy CIT w odniesieniu do rozliczeń związanych z rynkiem mocy,</b> wyrok NSA z 23 kwietnia 2024 r., sygn. II FSK 917/21	10
<b>Kwestia zaliczania wartości niezwróconych środków jako strat w środkach obrotowych do kosztów uzyskania przychodów,</b> wyrok WSA w Warszawie z 30 kwietnia 2024 r., sygn. III SA/WA 208/24	10
<b>Fundacja rodzinna, wypłacając członkowi zarządu wynagrodzenie za zarządzanie i kontrolę, będzie zobowiązana do zapłaty podatku od świadczenia w postaci ukrytych zysków,</b> wyrok WSA w Poznaniu z 30 kwietnia 2024 r., sygn. I SA/PO 88/24	11
<b>Skutki podatkowe w świetle przepisów o estońskim CIT udzielania i otrzymywania pożyczek od podmiotów powiązanych,</b> wyrok WSA we Wrocławiu z 29 kwietnia 2024 r., sygn. I SA/WR 963/23	11
<b>Zakres prawa do odliczenia VAT od wydatków gminy na realizację inwestycji, w skład której wchodzi m.in. parking, zatoka autobusowa wraz z przystankiem, stacja rowerowa i ciągi komunikacyjne, w tym droga dojazdowa,</b> wyrok WSA we Wrocławiu z 29 kwietnia 2024 r., sygn. I SA/WR 953/23	11
<b>Próba renegotjacji warunków i podpisanie nowych uzgodnień stanowi zawarcie nowej umowy leasingu a nie kontynuację poprzednich umów, które zostały skutecznie wypowiedziane,</b> wyrok WSA w Warszawie z 25 kwietnia 2024 r., sygn. III SA/WA 520/24	12



# WYBÓR ORZECZEŃ SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH ORAZ TSUE:



## SPIS TREŚCI

<b>Zakres przedmiotowy pojęcia „podmiot o podobnym charakterze”, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 3 ustawy o fundacji rodzinnej, wyrok WSA w Warszawie z 24 kwietnia 2024 r., sygn. III SA/WA 220/24</b>	12
<b>Inwestycje w obcych środkach trwałych nie podlegają ograniczeniom wynikającym z art. 16c pkt 2a ustawy CIT, wyrok WSA w Rzeszowie z 23 kwietnia 2024 r., sygn. I SA/RZ 88/24</b>	12
<b>Kwestia oceny czy działalność deweloperska, prowadzona przez spółkę, spełnia kryteria działalności gospodarczej, do której zastosowanie znajduje art. 18eb ustawy CIT, wyrok WSA w Gliwicach z 23 kwietnia 2024 r., sygn. I SA/GL 1280/23</b>	13

**Przepisy art. 14a ustawy CIT nie obejmują swoją hipotezą zobowiązań podatkowych, wyrok NSA z 25 kwietnia 2024 r., sygn. II FSK 931/21**

Zaspokojenie wierzyciela podatkowego przez przeniesienia na niego własności rzeczy dokonane w trybie art. 66 § 1 pkt 2 OP nie jest objęte hipotezą art. 14a ustawy CIT. Przepis art. 14a ustawy CIT odnosi się wyłącznie do zobowiązań cywilnoprawnych, a zatem tych o których mowa w art. 356 i nast. KC. Przepis ten nie dotyczy natomiast zobowiązań podatkowych.

**Wykładnia art. 15d ust. 1 pkt 2 ustawy CIT w odniesieniu do rozliczeń związanych z rynkiem mocy, wyrok NSA z 23 kwietnia 2024 r., sygn. II FSK 917/21**

Biorąc pod uwagę schemat rozliczeń rynku mocy sformułowany w ustawie o rynku mocy należy uznać, że przez „dzień zlecenia przelewu” należy rozumieć dzień wydania przez spółkę (operatora polskiego systemu przesyłowego elektroenergetycznego) pisemnej dyspozycji dla zarządcy rozliczeń, o której mowa w art. 61 ust. 3 ustawy o rynku mocy.

Powyższe znajduje uzasadnienie w fakcie, iż ostatnim momentem, w którym spółka posiada jakąkolwiek dyspozycję nad środkami na rachunku opłaty mocowej jest wydanie pisemnej dyspozycji, o której mowa w art. 61 ust. 3 ustawy o rynku mocy, zawierającą kwoty wynagrodzeń należnych dostawcom mocy, które to zarządca rozliczeń jest zobowiązany dostawcom mocy wypłacić z rachunku opłaty mocowej oraz numery rachunków rozliczeniowych dostawców mocy, na które powinny zostać przelane kwoty wynagrodzeń.

Zatem w dniu wydawania pisemnej dyspozycji do zarządcy rozliczeń spółka jest po raz ostatni w stanie dokonać weryfikacji, czy rachunek rozliczeniowy dostawcy mocy wskazany w ww. dyspozycji znajduje się w wykazie, o którym mowa w art. 96b ust. 1 ustawy VAT. Bowiemy, w następstwie

wydania dyspozycji czynności związane z dokonaniem dyspozycji zlecenia przelewu w systemie bankowym dokonuje już zarządca rozliczeń, bez udziału spółki.

**Kwestia zaliczania wartości niezwróconych środków jako strat w środkach obrotowych do kosztów uzyskania przychodów, wyrok WSA w Warszawie z 30 kwietnia 2024 r., sygn. III SA/WA 208/24**

Biorąc pod uwagę, że strata powinna być pochodną poniesienia wydatków kwalifikujących się do ujęcia w kosztach podatkowych albo posiadania prawa do uzyskania należności uwzględnionych w kategorii przychodów należnych, wydatki poniesione przez spółkę z tytułu udzielonych pożyczek, nie mieszczą się w kategorii kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy CIT.

Jednocześnie, doprowadzenie spółki do niekorzystnego rozporządzenia swoimi środkami pieniężnymi nie jest okolicznością, której zaistnienie powoduje utratę przez spółkę określonych wartości podatkowych. Utrata przedmiotowych kwot pieniężnych z tytułu niezwróconych pożyczek jest bowiem utratą składników majątku niemających wartości podatkowej.

W analizowanej sprawie po stronie spółki nie powstała tym samym strata w rozumieniu tego pojęcia funkcjonującym na gruncie ustawy CIT dotyczących kosztów uzyskania przychodów. Trudno byłoby bowiem uznać zasadność twierdzenia, że brak możliwości odzyskania neutralnych podatkowo środków pieniężnych ma generować koszty uzyskania przychodów po stronie spółki. W analizowanej sytuacji można jedynie mówić o stracie bilansowej, ekonomicznej, o rzeczywistej szkodzie w rozumieniu przepisów prawa cywilnego. W świetle powyższego, spółka nie jest uprawniona do zaliczania wartości niezwróconych środków jako strat w środkach obrotowych do kosztów uzyskania przychodów, o czym mowa w art. 15 ust. 1 ustawy CIT.

**Fundacja rodzinna, wypłacając członkowi zarządu wynagrodzenie za zarządzanie i kontrolę, będzie zobowiązana do zapłaty podatku od świadczenia w postaci ukrytych zysków, wyrok WSA w Poznaniu z 30 kwietnia 2024 r., sygn. I SA/PO 88/24**

Wynagrodzenie za zarządzanie i kontrolę wypłacane przez fundację na rzecz fundatora, objęte jest katalogiem zdarzeń, o którym mowa w art. 24q ust. 1a pkt 3 lit. a ustawy CIT. Katalog ten jest katalogiem zamkniętym i w sposób jednoznaczny jako ukryty zysk wymienia świadczenie na rzecz fundatora lub beneficjenta z tytułu zarządzania i kontroli.

Zatem, wynagrodzenie za zarządzanie i kontrolę wypłacane przez fundację na rzecz podatnika będzie dla niej stanowiło świadczenie w postaci ukrytych zysków w rozumieniu art. 24q ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 24q ust. 1a pkt 3 lit. a ustawy CIT. i tym samym fundacja będzie zobowiązana do zapłaty podatku od ww. świadczenia.

**Skutki podatkowe w świetle przepisów o estońskim CIT udzielania i otrzymywania pożyczek od podmiotów powiązanych, wyrok WSA we Wrocławiu z 29 kwietnia 2024 r., sygn. I SA/WR 963/23**

Należy uznać zasadność stanowiska spółki, że wypłacona przez spółkę podmiotom powiązanim kwota pożyczek finansowanych z zysków wypracowanych przez spółkę po przystąpieniu do estońskiego CIT, nie będzie stanowić dla niej ukrytego zysku. Potraktowanie tych wypłat jako ukrytych zysków, prowadziłoby w istocie do podwójnego opodatkowania tych środków, jako że środki z okresu wcześniejszego już są opodatkowane podatkiem dochodowym.

Nie można natomiast zgodzić się ze stanowiskiem spółki, że udzielenie przez nią pożyczek podmiotom powiązanim z zysków wypracowanych po przystąpieniu do estońskiego CIT nie będzie stanowić dla spółki dochodu z tytułu ukrytych zysków. Z treści art. 28m ustawy CIT wynika, że pożyczka udzielona podmiotowi powiązanemu przez spółkę objętą ryczałtem od dochodów spółek stanowi dochód z tytułu tzw. ukrytych zysków.


Otrzymany, a następnie zwrócony przez spółkę kapitał z pożyczek udzielonych przez podmioty powiązane nie będzie stanowił dochodu z tytułu ukrytego zysku, o którym mowa w art. 28m ust. 1 pkt 2 ustawy CIT. Jednakże zapłata odsetek z tytułu zaciągniętych pożyczek będzie stanowiła dochód z tytułu ukrytych zysków. Skutki podatkowe dotyczące zarówno zwrotu pożyczki podmiotowi powiązanemu, jak i zapłaty odsetek z tytułu zaciągniętych pożyczek wynikają wprost z literalnego brzmienia art. 28m ust. 4 pkt 3 ustawy CIT.

**Zakres prawa do odliczenia VAT od wydatków gminy na realizację inwestycji, w skład której wchodzi m.in. parking, zatoka autobusowa wraz z przystankiem, stacja rowerowa i ciągi komunikacyjne, w tym droga dojazdowa, wyrok WSA we Wrocławiu z 29 kwietnia 2024 r., sygn. I SA/WR 953/23**

W analizowanej sprawie całość usług świadczona jest w ramach czynności opodatkowanych VAT i nie ma podstaw ani prawnych, ani logicznych, aby dzielić tę usługę na wykonywaną w ramach działalności gospodarczej oraz poza tą działalnością. Pomimo iż część infrastruktury wchodzącej w skład zrealizowanego projektu, a mianowicie droga dojazdowa, mała architektura czy też zatoka autobusowa jest udostępniana nieodpłatnie i nie ma ona na celu bezpośredniego generowania przychodu, to jest ona utworzona w związku z częścią infrastruktury udostępnionej odpłatnie, aby zwiększyć funkcjonalność tej infrastruktury oraz jej atrakcyjność.

Droga jest niezbędna w tym celu, aby dojechać na parking. Natomiast zatoka autobusowa po to, aby osoby, które pozostawiają samochód na parkingu, mogły skorzystać z transportu autobusowego. Mała architektura również ma na celu zwiększenie funkcjonalności, co bezpośrednio wpływa na zwiększenie przychodów z działalności wykorzystywanej z infrastruktury jako całości.

Części towarzyszące należy traktować jako integralną część parkingu oraz stacji rowerów, których funkcją jest zachęcenie do skorzystania z parkingu bądź też wypożyczenia roweru, które to usługi są odpłatne, a przez to te części nieodpłatne mają



na celu zwiększenie przychodu, który uzyska gmina. Oczywiście z tej części infrastruktury również mogą korzystać osoby postronne, które nie zaparkują na parkingu czy też nie wypożyczą roweru, jednak nie oznacza to, iż u podatnika występują czynności wykonywane poza działalnością gospodarczą.

A zatem infrastrukturę tę należy traktować jako całość, tzn. część udostępnioną nieodpłatnie oraz wykorzystywaną odpłatnie. Są one ze sobą połączone funkcjonalnie, nie mogłyby funkcjonować osobno, a tym bardziej ich osobne funkcjonowanie nie spełniałoby celu społeczno-gospodarczego. Z tych też względów sądu gminie przysługuje prawo do odliczenia pełnej kwoty podatku VAT od wydatków poniesionych na budowę i realizację projektu. Odmienne stanowisko pozostaje w sprzeczności z zasadą neutralności VAT.

**Próba renegocjacji warunków i podpisanie nowych uzgodnień stanowi zawarcie nowej umowy leasingu a nie kontynuację poprzednich umów, które zostały skutecznie wypowiedziane, wyrok WSA w Warszawie z 25 kwietnia 2024 r., sygn. III SA/WA 520/24**

Skoro z opisu sprawy wynika, że umowa leasingu została ostatecznie wypowiedziana, zaistniał obowiązek niezwłocznego zwrotu przedmiotu leasingu, to nie ma wątpliwości, iż mamy do czynienia z zakończeniem tej umowy. Próba renegocjacji warunków i podpisanie nowych uzgodnień stanowi zawarcie nowej umowy leasingu, która podlega aktualnym obostrzeniom, wynikającym z ustawy CIT.

Nie można zatem zgodzić się ze stanowiskiem, zgodnie z którym okres spełnienia warunków określonych w art. 17b ust. 1 pkt 1 i 3 ustawy CIT należy połączyć z obu umów, pierwotnej i wznowionej. W przypadku, kiedy (osobno) ani pierwotna, ani aneksowana umowa leasingu nie spełniają warunków określonych w art. 17b ust. 1 pkt 1 i 3 ustawy CIT, to w konsekwencji sprzedaż po zakończeniu tzw. wznowionej/kontynuowanej umowy leasingu nie może nastąpić w wartości hipotetycznej netto ustalonej dla okresu kończącego się w dniu rozwiązania umowy.

**Zakres przedmiotowy pojęcia „podmiot o podobnym charakterze”, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 3 ustawy o fundacji rodzinnej, wyrok WSA w Warszawie z 24 kwietnia 2024 r., sygn. III SA/WA 220/24**


Ustawodawca wskazał w art. 5 ust. 1 pkt 3 ustawy o fundacji rodzinnej, że fundacja może w szczególności przystępować do spółek handlowych, czy też uczestniczyć w tych spółkach, a także do podmiotów o podobnym charakterze. Jeżeli ustawodawca posługuje się kryterium tak nieostрым jak „podmioty o podobnym charakterze”, to organ nie może dokonując porównania podmiotów powiedzieć, że skoro spółki handlowe w prawie polskim opodatkowane są CIT, a spółka luksemburska nie jest opodatkowana CIT, to tym samym nie są to podmioty podobne. Tego rodzaju argumentacja tak naprawdę zmienia treść tego przepisu.

Gdyby ustawodawca chciał powiedzieć, że fundacja rodzinna może przystępować wyłącznie do podmiotów, które są opodatkowane CIT, to powinien swoją wolę w sposób jasny i rzeczowy wyartykułować w obowiązujących przepisach prawa. W sytuacji, w której ustawodawca posługuje się właśnie kryterium podmiotów podobnych, porównywalnych, to trzeba wziąć pod lupę te porównywalne podmioty, zbadać ich cechy.

Z podmiotami podobnymi mamy do czynienia wtedy, kiedy co do istotnych cech tych podmiotów możemy przyjąć, że one się w znacznym, istotnym zakresie pokrywają, a nie w ten sposób, że organ wybrał sobie jedną cechę, nie wiadomo skąd ją wziął, bo ustawodawca w ogóle takiej cechy nie wymienił i powiedział, że na podstawie tego kryterium dokona porównania.

**Inwestycje w obcych środkach trwałych nie podlegają ograniczeniom wynikającym z art. 16c pkt 2a ustawy CIT, wyrok WSA w Rzeszowie z 23 kwietnia 2024 r., sygn. I SA/RZ 88/24**

Jeżeli ustawodawca chce zaingerować w uprawnienia podatnika to powinno być to wprost w ustawie przyjęte. Tym bardziej, że istnieje utrwalone orzecznictwo, które, co do zasady, zakazuje ingerować w tak zwane inwestycje w toku. Gdyby ustawodawca wprost stwierdził, że rów-



niez te inwestycje w obce środki trwałe, jeżeli dotyczą budynku mieszkalnego, również nie podlegają amortyzacji, sprawa byłaby jasna.

Skoro jednak tego nie uczynił, kierując się wykładnią językową, która nie prowadzi do absurdalnych wniosków, należy uznać, iż odpisy amortyzacyjne dokonywane od wartości początkowych inwestycji w obcych środkach trwałych będących budynkami mieszkalnymi, udostępnionymi spółce na podstawie umowy zawartej z gminą, będą podlegały zaliczeniu u spółki do kosztów uzyskania przychodu.

**Kwestia oceny czy działalność deweloperska, prowadzona przez spółkę, spełnia kryteria działalności gospodarczej, do której zastosowanie znajduje art. 18eb ustawy CIT, wyrok WSA w Gliwicach z 23 kwietnia 2024 r., sygn. I SA/GL 1280/23**

W świetle wykładni językowej, wspartej dodatkowo wykładnią celowościową należy uznać, iż produkty, o jakich mowa w tym art. 18eb ust. 2 ustawy CIT, są to rzeczy, czyli przedmioty materialne, wytworzone, tzn. wyprodukowane w całości w sposób bezpośredni, w sposób samodzielny przez podatnika. W ww. przepisie ustawodawca wprost nawiązuje do podatnika jako fizycznego autora tego wytworzenia.

Świadczy to o tym, że ten produkt musi być samodzielnie wyprodukowany przez podatnika. Reasumując, zgodzić należy się z organem, że podatnik, który zleca podmiotom trzecim realizację prac budowlanych związanych z budową budynków mieszkalnych a sam jest jedynie inwestorem „nie robi” ani „nie produkuje” samodzielnie tych nieruchomości. Działania podatnika nie można więc uznać za wytworzenie produktów, w rozumieniu art. 18eb ust. 2 ustawy CIT.

# WYBÓR INTERPRETACJI PODATKOWYCH

## SPIS TREŚCI

<b>Kwestia oceny czy fakt (status) bycia fundatorem fundacji przez wspólnika spółki uniemożliwia spółce opodatkowanie ryczałtem, w świetle treści art. 28j ust. 1 pkt 4 ustawy CIT,</b> interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 23 kwietnia 2024 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.42.2024.1.AK	16
<b>Kwestia spełnienia warunków do skorzystania ze zwolnienia wynikającego z art. 24o ustawy CIT,</b> interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 23 kwietnia 2024 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.99.2024.3.SG	16
<b>Kwestia obowiązku sporządzenia dokumentacji cen transferowych z tytułu przesunięć majątkowych między hiszpańskim oddziałem a polską spółką,</b> interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 22 kwietnia 2024 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.115.2024.1.EJ	16
<b>Brak obowiązku uiszczania opłaty od środków spożywczych od nieodpłatnie przekazanych napojów. Obowiązek zgłoszenia naczelnikowi US informacji o zawarciu z zamawiającym umowy. Brak obowiązku zgłoszenia naczelnikowi US informacji o zawarciu z hurtownikiem umowy. Brak obowiązku ujęcia w informacji CUK-1 sprzedaży napojów do hurtowników i zamawiających,</b> interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 22 kwietnia 2024 r., sygn. 0111-KDSB1-1.4019.95.2021.15.MF	17
<b>Podleganie VAT czynności nieodpłatnego przekazania osadów ściekowych. Brak obowiązku wystawienia faktury lub innego dokumentu oraz nieuwzględnienie tej czynności w pliku JPK,</b> interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 19 kwietnia 2024 r., 0113-KDIPT1-3.4012.25.2024.2.ALN	18
<b>Świadczone przez miasto odpłatne usług udostępniania nieruchomości gruntowych na rzecz mieszkańców na podstawie umów dzierżawy nie podlegają zwolnieniu z art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy VAT,</b> interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 18 kwietnia 2024 r., sygn. 0113-KDIPT-1-1.4012.109.2024.2.AK	19

# WYBÓR INTERPRETACJI PODATKOWYCH

## SPIS TREŚCI

<b>Skutki na gruncie ustawy CIT planowanego połączenia odwrotnego</b> , interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 15 kwietnia 2024 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.47.2024.2.SH	19
<b>Koszty uzyskania przychodów powstałe w okresie obowiązywania decyzji o wsparciu w związku z działalnością prowadzoną w ramach nowej inwestycji nie mogą być wliczane do kalkulacji dochodu/straty z innych źródeł</b> , interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 15 kwietnia 2024 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.15.2024.1.PC	20
<b>Dochody uzyskane w związku z realizacją transakcji hedgingu nie mogą zostać zakwalifikowane jako uzyskane z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie SSE na podstawie zezwoleń, zatem dochody te nie mogą korzystać ze zwolnienia z podatku CIT</b> , interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 15 kwietnia 2024 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.147.2024.1.DW	20
<b>Kwestia zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów środków, które spółka utraciła na skutek oszustwa. Data umorzenia postępowania przez organy ścigania jako moment zaliczenia straty w koszty podatkowe</b> , interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 12 kwietnia 2024 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.82.2024.1.END	21
<b>Możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów całej straty ze zbycia funduszowi sekurytyzacyjnemu wierzytelności z tytułu kredytu</b> , interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 12 kwietnia 2024 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.136.2024.1.MBD	22

**Kwestia oceny czy fakt (status) bycia fundatorem fundacji przez wspólnika spółki uniemożliwia spółce opodatkowanie ryczałtem, w świetle treści art. 28j ust. 1 pkt 4 ustawy CIT, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 23 kwietnia 2024 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.42.2024.1.AK**

Literalne brzmienie przepisu art. 28j ust. 1 pkt 4 ustawy CIT nie wyklucza, by udziałowcami, akcjonariuszami lub wspólnikami spółek chcących skorzystać z opodatkowania ryczałtem były osoby fizyczne będące fundatorem fundacji. Niemniej jednak, jeśli takim udziałowcem, akcjonariuszem lub wspólnikiem jest założyciel (fundator) fundacji, to nie może on posiadać praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub jako beneficjent fundacji.

Odnosząc się do wątpliwości dotyczących spełnienia warunku umożliwiającego zastosowanie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, wskazanego w art. 28j ust. 1 pkt 4 ustawy CIT, stwierdzić należy, że z opisu sprawy nie wynika, by spółka mogła zostać wyłączona z możliwości opodatkowania ryczałtem z powodu niespełnienia ww. warunku, tj. ze względu na to, że udziałowcem spółki będzie fundator fundacji. Statut fundacji nie przyznaje żadnych świadczeń ani praw majątkowych fundatorowi ani też nie przyznaje fundatorowi jakichkolwiek uprawnień w charakterze beneficjenta.

Nie można stwierdzić, że spółka posiada prawa majątkowe związane z prawem do otrzymania świadczenia jako beneficjent fundacji. Z samego zapisu statutowego, że fundacja przyjmuje za cel „wspieranie i rozwój” spółki oraz szczegółowych zapisów o sposobach realizacji tego celu, nie wynikają dla niego żadne prawa podmiotowe do otrzymania określonego świadczenia.

Zapis statutowy nie skutkuje nabyciem przez spółkę prawa majątkowego, nie daje jej możliwości rozporządzania jakimkolwiek majątkiem. Zatem w analizowanej sprawie spółka nie posiada innych praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako beneficjent fundacji. W konsekwencji okoliczność, że fundacja w chwili powstania przyjęła za cel wspieranie i rozwój spółki (szpitala) nie będzie wykluczała możliwości wyboru przez spółkę ryczałtu od dochodów spółek.

**Kwestia spełnienia warunków do skorzystania ze zwolnienia wynikającego z art. 24o ustawy CIT, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 23 kwietnia 2024 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.99.2024.3.SG**

Podstawę definicji „spółki holdingowej” stanowi wskazanie formy prawnej w jakiej powinien prowadzić działalność gospodarczą podmiot chcący skorzystać ze zwolnień wynikających z rozdz. 5b ustawy CIT. Mając na uwadze definicję „spółki holdingowej” oraz nowo wprowadzony przepis art. 24m ust. 2 ustawy CIT, należy wskazać, że do skorzystania np. ze zwolnienia wskazane w art. 24o ustawy CIT, na dzień poprzedzający uzyskanie przychodów z dywidend albo nabycia udziałów (akcji), wszystkie warunki określone w art. 24m ust. 1 pkt 1-4 ustawy CIT muszą być spełnione nieprzerwanie przez okres co najmniej dwóch lat.


Dotyczy to zatem także formy prawnej prowadzonej działalności gospodarczej przez spółkę holdingową. Zatem należy stwierdzić, że okres wskazany w art. 24m ust. 2 ustawy CIT powinien być liczony dopiero od momentu zmiany formy prawnej w spółce przekształconej na spółkę z o.o. (lub prostą spółkę akcyjną, lub spółkę akcyjną), tj. od chwili, kiedy podmiot będzie spełniał warunek konieczny do uznania go za spółkę holdingową.

Reasumując, skoro spółka nie spełnia jednego z warunków określonych w art. 24m ust. 1 pkt 2 ustawy CIT, to nie może skorzystać ze zwolnienia z art. 24o ustawy CIT w związku ze zbyciem dnia 6 lutego 2024 r. udziałów w spółce zależnej.

**Kwestia obowiązku sporządzenia dokumentacji cen transferowych z tytułu przesunięć majątkowych między hiszpańskim oddziałem a polską spółką, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 22 kwietnia 2024 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.115.2024.1.EJ**

Posiadający siedzibę w Hiszpanii oddział nie stanowi odrębnego podmiotu podatkowego w stosunku do spółki posiadającej siedzibę w Polsce, ale stanowi jedynie organizacyjnie i majątkowo wyodrębnioną część spółki. Dochody wykazywane przez oddział pozostają dochodami spółki. W związku z powyższym, przesunięcia majątkowe między polską spół-





ką a jej zagranicznym oddziałem nie spełnią kryteriów do uznania ich odpowiednio za koszty oraz przychody podatkowe, z uwagi na przeprowadzenie ich w ramach jednego podmiotu gospodarczego.

Podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą jest spółka, która wykonuje działalność jedynie przy pomocy i za pośrednictwem oddziału. Przesunięcia wewnątrz tego samego podmiotu nie są transakcjami kontrolowanymi w rozumieniu przepisów w zakresie cen transferowych. Podsumowując, spółka nie ma obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych z tytułu przesunięć majątkowych między hiszpańskim oddziałem a polską spółką.

Przesunięcia majątkowe pomiędzy polską spółką a jej zagranicznym oddziałem nie spełniają kryteriów do uznania ich odpowiednio za koszty oraz przychody podatkowe, gdyż są przeprowadzane w ramach jednego podmiotu gospodarczego. W związku z tym, wewnętrzne przesunięcia majątkowe lub WDT z polskiej siedziby na rzecz oddziału hiszpańskiego nie skutkują powstaniem przychodu z transakcji z podmiotami powiązаныmi w rozumieniu art. 28j ust. 1 pkt 2 lit. g ustawy CIT.

**Brak obowiązku uiszczania opłaty od środków spożywczych od nieodpłatnie przekazanych napojów. Obowiązek zgłoszenia naczelnikowi US informacji o zawarciu z zamawiającym umowy. Brak obowiązku zgłoszenia naczelnikowi US informacji o zawarciu z hurtownikiem umowy. Brak obowiązku ujęcia w informacji CUK-1 sprzedaży napojów do hurtowników i zamawiających, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 22 kwietnia 2024 r., sygn. 0111-KDSB1-1.4019.95.2021.15.MF**

Obligatoryjnym elementem uznania danej czynności za umowę sprzedaży jest zobowiązanie kupującego do zapłaty określonej ceny za otrzymany towar. Natomiast istotnym elementem „nieodpłatności” jest brak opłaty lub jakiegokolwiek świadczenia wzajemnego, w tym również oczekiwania określonego zachowania.

Zatem w sytuacji, gdy nie istnieje żadna zależność pomiędzy wydaniem napojów na

cele reprezentacji i reklamy przez przedstawicieli handlowych spółki, a oczekiwaniem określonego działania/zachowania odbiorców, na rzecz których to wydanie następuje, można mówić o nieodpłatnym przekazaniu napojów. W konsekwencji, brak jest obowiązku naliczania i zapłaty opłaty od środków spożywczych z tytułu nieodpłatnych wydań napojów.

Skoro przedmiotem sprzedaży będą napoje, wyprodukowane na zamówienie podmiotu, który skład napoju określił w zamówieniu, to nie będzie na spółce ciążył obowiązek zapłaty opłaty. Spółka będzie natomiast obowiązana do przekazania informacji, o których mowa w art. 12d ust. 3 oraz art. 12e ust. 2 ustawy o zdrowiu publicznym.

W przypadku, gdy spółka nie będzie w stanie ustalić, kiedy po stronie podmiotu zobowiązanego do uiszczenia opłaty (zamawiającego, w rozumieniu przepisów ustawy) powstanie obowiązek zapłaty, nie ma przeszkód, aby ww. informacje przekazała w momencie wydania napojów zamawiającemu. Zawarte w art. 12d ust. 3 ustawy sformułowanie „nie później niż w dniu” oraz w art. 12e ust. 2 ustawy „w terminie pozwalającym” oznacza, że obowiązek ten można spełnić wcześniej. Wskazane przepisy określają bowiem ostateczny termin ciążyącego na spółce obowiązku w zakresie zgłoszenia/przekazania informacji.

Obowiązek, o którym mowa w art. 12d ust. 3 oraz art. 12e ust. 2 ustawy dotyczy wyłącznie umowy zawartej z zamawiającym, czyli z podmiotem, który zlecił produkcję napoju, o którym mowa w art. 12a ust. 1 ustawy i skład tego napoju stanowi element zawartej umowy. Skoro zatem hurtownicy nie są zamawiającymi w świetle ustawy, to stanowisko dotyczące braku obowiązku przekazania informacji o zawarciu umowy z hurtownikiem, jak też braku obowiązku przekazywania hurtownikowi informacji o składzie napojów – należy uznać za prawidłowe.

W odniesieniu do wyprodukowanych przez spółkę napojów, które zostaną sprzedane podmiotom prowadzącym wyłącznie sprzedaż hurtową oraz zamawiającym, nie dojdzie do wprowadzenia na rynek krajowy napojów, o których mowa w art. 12a ust. 1 ustawy. Obowiązek składania informacji, o której mowa w art. 12g ust. 1 pkt 1 usta-

wy dotyczy podmiotów zobowiązanych do zapłaty opłaty.

Natomiast sprzedaż napojów na rzecz podmiotów prowadzących wyłącznie sprzedaż hurtową oraz zamawiającego nie stanowi wprowadzenia na rynek krajowy napoju, a co za tym idzie nie rodzi obowiązku zapłaty opłaty, w konsekwencji nie będzie wykazana w informacji w sprawie opłaty od środków spożywczych.

Na podstawie wykładni art. 12f ust. 1 w zw. z art. 12b ust. 1 ustawy, w przypadku napojów, do których podczas produkcji dodawane są cukry będące monosacharydami lub disacharydami lub środki spożywcze zawierające te substancje lub substancje słodzące, nie powinno się uwzględniać podczas obliczania wysokości należnej opłaty, o której mowa w art. 12a ust. 1 ustawy, cukrów naturalnie występujących w tych napojach, niedodawanych podczas procesu produkcji.

**Podleganie VAT czynności nieodpłatnego przekazania osadów ściekowych. Brak obowiązku wystawienia faktury lub innego dokumentu oraz nieuwzględnienie tej czynności w pliku JPK, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 19 kwietnia 2024 r., 0113-KDIPT1-3.4012.25.2024.2.ALN**

W analizowanej sprawie czynność polegająca na przekazaniu osadów ściekowych rolnikom stanowi w istocie dostawę towarów zdefiniowaną w art. 7 ust. 1 ustawy VAT. Osady ściekowe, są odpadami w rozumieniu przepisów ustawy o odpadach, spełniają definicję towaru, a czynność ich przekazania - darowizna, jako że prowadzi do przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel, stanowi dostawę towarów, o której mowa w ww. przepisie.

Przekazanie osadów ściekowych na rzecz rolników następuje bez wynagrodzenia (darowizna), a tym samym jest to w istocie nieodpłatna dostawa towarów uregulowana w art. 7 ust. 2 ustawy VAT. Jest to zatem czynność, która dla celów opodatkowania została zrównana z dostawą odpłatną. Całość kosztów procesu oczyszczania ście-


ków, w tym również koszty obowiązkowego unieszkodliwienia odpadów w postaci osadów ściekowych ujęta jest w taryfie działalności podstawowej, która podlega opodatkowaniu 8% VAT.

W związku z prowadzoną działalnością, przysługiwało spółce w całości prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego z tytułu poniesionych wydatków na proces oczyszczania ścieków, w tym wydatków na unieszkodliwienie odpadów w postaci osadów ściekowych. Wobec powyższego, w okolicznościach niniejszej sprawy spełnione będą przesłanki wymienione w art. 7 ust. 2 ustawy VAT. Zatem przekazanie nieodpłatnie rolnikom osadów ściekowych w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, stanowi dostawę towarów i podlega opodatkowaniu VAT.

Przepisy nie nakładają na podatników żadnych formalnych obowiązków w zakresie dokumentowania fakturami nieodpłatnych dostaw towarów opodatkowanych na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 7 ust. 2 ustawy VAT. Zatem z tytułu nieodpłatnego przekazania osadów ściekowych na rzecz rolników spółka nie będzie mieć obowiązku wystawienia faktury.

Wartość handlowa osadów ściekowych zarówno dla spółki, jak i dla rolników, nie przedstawia żadnej wartości, wynosi zero złotych. Z wniosku wynika, że niemożliwe jest określenie ich kosztu wytworzenia, gdyż są one odpadem powstałym w procesie oczyszczania ścieków. Całość kosztów procesu oczyszczania ścieków, w tym również koszty obowiązkowego unieszkodliwienia odpadów w postaci osadów ściekowych ujęta jest w taryfie działalności podstawowej.

Osady ściekowe w momencie przekazania rolnikom nadal pozostają odpadem o kodzie 19 08 05 zgodnie z przepisami, ustawy o odpadach. Niemożliwe jest określenie kosztu wytworzenia osadu ściekowego, wartość osadu ściekowego wynosi zero, zatem podatek należny nie wystąpi. W związku z tym, spółka nie ma obowiązku wystawienia również innego niż faktura dokumentu oraz uwzględnienia tej czynności w pliku JPK.



**Świadczone przez miasto odpłatne usług udostępniania nieruchomości gruntowych na rzecz mieszkańców na podstawie umów dzierżawy nie podlegają zwolnieniu z art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy VAT, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 18 kwietnia 2024 r., sygn. 0113-KDIPT1-1.4012.109.2024.2.AK**

W odniesieniu do usług dzierżawy nieruchomości, które miasto świadczy, nie będą spełnione przesłanki zastosowania zwolnienia od podatku, przewidzianego w art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy VAT, dotyczące udostępniania nieruchomości na cele mieszkaniowe oraz charakteru mieszkalnego nieruchomości. Pomimo, iż część nieruchomości zabudowana jest budynkami mieszkalnymi i/lub budynkami produkcyjnymi, usługowymi i gospodarczymi dla rolnictwa, bądź budynkami niemieszkalnymi, i budynki te są - jak wskazano - wykorzystywane na cele mieszkaniowe, to z treści wniosku wynika, iż przedmiotem dzierżawy przez miasto na rzecz mieszkańców są wyłącznie nieruchomości gruntowe, bez znajdujących się na nich naniesień.

Budynki znajdujące się na wydzierżawianych nieruchomościach stanowią własność mieszkańców wydzierżawiających nieruchomości od miasta. Charakter mieszkalny gruntów, nie może wynikać z faktu, iż budynki dzierżawców były wykorzystywane na cele mieszkaniowe, czy też faktu, iż dzierżawiony grunt wpływa na poprawienie warunków korzystania z sąsiedniej nieruchomości mieszkalnej mieszkańca, który ją wydzierżawia. Fakt, że przedmiotem dzierżawy jest sam grunt, dyskwalifikuje możliwość korzystania ze zwolnienia od VAT, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy VAT. Sam bowiem grunt nie może wypełniać potrzeb mieszkaniowych kogokolwiek.

W ekonomicznym bowiem ujęciu, wykonywane przez miasto czynności polegają na udostępnieniu na rzecz dzierżawców wyłącznie gruntu. W takich okolicznościach nie sposób uznać, że analizowana usługa to udostępnienie nieruchomości na cele mieszkaniowe, tj. zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych danego dzierżawcy, a wydzierżawiany grunt ma charakter mieszkalny. Zatem, dla świadczonych odpłatnych usług udostępnienia nieruchomości przez

miasto na rzecz mieszkańców na podstawie umów dzierżawy, nie znajdzie zastosowania zwolnienie z art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy VAT.


**Skutki na gruncie ustawy CIT planowanego połączenia odwrotnego, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 15 kwietnia 2024 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.47.2024.2.SH**

Planowane połączenie odwrotne nie spowoduje po stronie spółki przejmującej konieczności rozpoznania przychodu podatkowego na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 8c w zw. z art. 12 ust. 4 pkt 3e ustawy CIT. W niniejszej sprawie nie powstanie przychód po stronie spółki przejmującej również na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 8d ustawy CIT w wyniku połączenia. W przypadku wskazywanego połączenia odwrotnego, wartością w jakiej obejmowane są udziały (akcje) będzie wartość majątku spółki przejmowanej, co należy odczytać właśnie jako wartość emisyjną.

W ramach połączenia odwrotnego, nie dojdzie do podwyższenia kapitału zakładowego spółki przejmującej ani do bezpośredniej wymiany udziałów. W wyniku połączenia nastąpi przeniesienie całego majątku spółki przejmowanej na spółkę przejmującą, bez dodatkowych opłat uregulowanych w art. 492 § 2 oraz § 3 KSH.

Zatem skoro w związku z powyższym połączeniem odwrotnym, ustalona na dzień poprzedzający dzień łączenia wartość rynkowa majątku spółki przejmującej nie będzie przewyższała wartości emisyjnej udziałów przydzielonych udziałowcom spółki łączonej, to przeprowadzenie ww. połączenia nie będzie skutkowało koniecznością rozpoznania przychodu podatkowego po stronie spółki przejmującej na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 8d ustawy CIT. Ponadto, spółce przejmującej nie będą przydzielane żadne udziały własne oraz spółka przejmująca nie posiadała żadnych udziałów w spółce przejmowanej. Zatem w sprawie nie znajdzie zastosowania art. 12 ust. 1 pkt 8f ustawy CIT.

Reasumując, w przypadku planowanego połączenia odwrotnego, które to połączenie zostanie przeprowadzone z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych,



a w szczególności jego głównym ani jednym z głównych celów nie będzie uniknięcie ani uchylenie się od opodatkowania, połączenie to nie spowoduje po stronie spółki przejmującej konieczności rozpoznania przychodu podatkowego na gruncie ustawy CIT, w szczególności na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 8c lub pkt 8d ustawy CIT.

**Koszty uzyskania przychodów powstałe w okresie obowiązywania decyzji o wsparciu w związku z działalnością prowadzoną w ramach nowej inwestycji nie mogą być wliczane do kalkulacji dochodu/straty z innych źródeł, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 15 kwietnia 2024 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.15.2024.1.PC**

Wygaszenie decyzji o wsparciu nie wpływa na wcześniejsze uprawnienie spółki – w okresie jej obowiązywania – do zwolnienia dochodów na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy CIT. Obligatoryjny charakter zwolnienia wynikającego z tego przepisu powoduje, że podatnik pomimo złożenia wniosku o wygaszenie decyzji o wsparciu oraz pomimo nieosiągnięcia dochodów podlega zwolnieniu na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy CIT.

Skoro więc przepisy art. 7 ust. 3 pkt 1 i pkt 3 ustawy CIT wyraźnie wskazują, że przy ustalaniu dochodu opodatkowanego należy wyłączyć przychody i koszty ich uzyskania, jeżeli źródłem uzyskania są dochody wolne od podatku, a za takie uznaje się m.in. te, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy CIT, to nie można za prawidłowe uznać stanowiska, że wskutek wygaśnięcia decyzji o wsparciu nowej inwestycji, koszty ponoszone w związku z tą inwestycją mogą zostać uwzględnione przez podatnika w wyniku podatkowym jako koszty uzyskania przychodów działalności opodatkowanej.

Zatem, koszty uzyskania przychodów powstałe w okresie obowiązywania decyzji o wsparciu w związku z działalnością prowadzoną w ramach nowej inwestycji nie mogą być wliczane do kalkulacji dochodu/straty osiągniętego z innych źródeł, o których mowa w art. 7 ust. 1 i 2 ustawy CIT. Powyższego nie zmienia fakt uzyskania decyzji wygaszającej.


**Dochody uzyskane w związku z realizacją transakcji hedgingu nie mogą zostać zakwalifikowane jako uzyskane z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie SSE na podstawie zezwoleń, zatem dochody te nie mogą korzystać ze zwolnienia z podatku CIT, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 15 kwietnia 2024 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.147.2024.1.DW**

Zawarcie transakcji hedgingu nie należy do zakresu czynności podejmowanych przez spółkę w ramach działalności gospodarczej, nie jest działalnością generującą bezpośrednio dochód z działalności określonej w zezwoleniach udzielonych spółce. Dochód ten nie jest także nieodłącznym następstwem węzłów prawnych, bez których prowadzenie na terenie SSE działalności określonej w zezwoleniu, okazałoby się niemożliwe, jak ma to miejsce np. w przypadku umów o pracę, umowy rachunku bankowego, umów dostawy lub umów ubezpieczenia.

Przeciwnie, zawieranie transakcji hedgingu jest odrębną od działalności gospodarczej dziedziną aktywności przedsiębiorcy. Dochody powstałe w związku z realizacją transakcji hedgingu nie są dochodami ze źródła przychodów, jakim jest działalność określona w zezwoleniu, lecz dochodami uzyskanymi na skutek dokonania określonych niezależnych operacji finansowych. Zatem, dochody te nie stanowią dochodów wolnych od podatku dochodowego na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy CIT.

Organ nie podziela stanowiska spółki jakoby działalność hedgingowa była działalnością pomocniczą względem działalności podstawowej spółki. Pomimo, że działalność hedgingowa zwiększa efektywność i rentowność spółki, to jednak nie jest niezbędna do realizacji działalności gospodarczej wykonywanej w SSE na podstawie zezwolenia. Zawieranie transakcji hedgingu stanowi działalność odrębną, niezależną od działalności gospodarczej prowadzonej w SSE.

Bez znaczenia jest przy tym źródło, z którego środki te pochodzą. Zwolnieniem bowiem z podatku dochodowego objęte są dochody uzyskane bezpośrednio z tytułu działalności gospodarczej prowadzonej



na terenie SSE na podstawie zezwolenia. Związek dochodu pochodzącego z operacji finansowych z działalnością gospodarczą prowadzoną na podstawie zezwolenia ma charakter pośredni i mimo, że jest korzystny dla przedsiębiorcy, to jednak nie podlega zwolnieniu z opodatkowania podatkiem dochodowym. Nie jest bowiem działalnością gospodarczą prowadzoną w SSE na podstawie zezwolenia, ani też działalnością pomocniczą.

Prowadzenie działalności gospodarczej w SSE jest reglamentowane, a zatem może być podejmowane wyłącznie na podstawie i w celu wykonywania zezwolenia. W konsekwencji, transakcje zabezpieczające kurs walutowy, do których odnosi się przedmiotowe pytanie, uznać należy za przejaw „dodatkowej” działalności finansowej przedsiębiorcy, nieokreślonej w treści zezwolenia, nie będącej jednocześnie działalnością pomocniczą względem działalności podstawowej korzystającej ze zwolnienia podatkowego.

Tym samym, wynik realizowany na niniejszych instrumentach, generowany w ramach działalności finansowej, odrębnej od działalności określonej w zezwoleniu, podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych. Tym samym dochody uzyskania w związku z realizacją transakcji hedgingu nie mogą zostać zakwalifikowane jako uzyskania z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie SSE na podstawie zezwoleń, zatem dochody te nie mogą korzystać ze zwolnienia z podatku dochodowego CIT.

**Kwestia zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów środków, które spółka utraciła na skutek oszustwa. Data umorzenia postępowania przez organy ścigania jako moment zaliczenia straty w koszty podatkowe, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 12 kwietnia 2024 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.82.2024.1.END**

Samo zaistnienie straty powstałej w majątku spółki na skutek oszustwa, nie spełnia wszystkich przesłanek, aby uznać ją za koszt uzyskania przychodów. Zdarzenie tego ro-


dzaju może być uznane za zdarzenie losowe, niezależne od woli spółki, a powstała strata niewątpliwie wiąże się z całokształtem prowadzonej działalności gospodarczej. Niemniej jednak, jednym z warunków uprawniającym do zaliczenia straty w ciężar kosztów uzyskania przychodów jest również jej właściwe udokumentowanie.

Zaistnienie szkody powinno być bowiem uprawdopodobnione przez właściwe organy ścigania (Policję, Prokuraturę), co jest jednakże możliwe dopiero po zakończeniu postępowania (w przypadku niewykrycia sprawcy, dokumentem tym będzie postanowienie o umorzeniu śledztwa). W sytuacji spółki postępowanie w sprawie jest nadal prowadzone przez organy ścigania i nie zostało jeszcze zakończone. Sąd okręgowy uchylił postanowienie o umorzeniu i policja ponownie podjęła śledztwo.

Choć postępowanie zostało zawieszone – ciągle trwa, dlatego poniesiona strata nie może stanowić dla spółki kosztu uzyskania przychodów. Zatem stanowisko, że powstała w związku z oszustwem strata stanowi dla spółki pośredni koszt uzyskania przychodu, który powinien być rozliczony w miesiącu zawieszenia postępowania należy uznać za nieprawidłowe.

Podstawą do ujmowania kosztu w rachunku podatkowym są dokumenty potwierdzające definitywne poniesienie wydatku. W opisie sprawy, będzie to otrzymane przez spółkę ostateczne postanowienie o umorzeniu postępowania w sprawie, wtedy bowiem zostanie urzędowo poświadczono, że odzyskanie utraconych środków nie jest możliwe (wobec niewykrycia sprawcy spółka nie może podejmować działań zmierzających do odzyskania utraconych środków pieniężnych).

Zatem należy zgodzić się, że spółka będzie uprawniona do uznania straty za koszt podatkowy, a moment umorzenia śledztwa przez organy ścigania wyznaczy datę poniesienia kosztu, bowiem oznacza ono definitywnie, że spółka nie odzyska skradzionych środków pieniężnych.



**Możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów całej straty ze zbycia funduszowi sekurytyzacyjnemu wierzytelności z tytułu kredytu, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 12 kwietnia 2024 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.136.2024.1.MBD**

Bank jest uprawniony do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów całej straty ze zbycia funduszowi sekurytyzacyjnemu wierzytelności z tytułu kredytu, stanowiącej różnicę pomiędzy kwotą uzyskaną ze zbycia alokowaną na kapitał kredytu a pozostałą do spłaty kwotą kapitału kredytu - do wysokości kwoty udzielonego kredytu, z wyłączeniem odsetek, prowizji i opłat - także wtedy, gdy ponad 12 miesięczne opóźnienie w spłacie dotyczy tylko części kapitału kredytu lub tylko całości albo części odsetek.



# 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

