



PACZUSKI TAUDUL  
DORADCY PODATKOWI

# PRZEKRÓJ PODATKOWY



27.05.2024



# KOMENTARZ EKSPERTÓW

WS. NAJWAŻNIEJSZYCH WYROKÓW / INTERPRETACJI



---

## SPIS TREŚCI

---

<b>Opodatkowanie PCC umowy pożyczki udzielonej przez spółkę polską spółce amerykańskiej, wyrok NSA z 8 maja 2024 r. sygn. III FSK 636/22</b>	3
<b>Zawarcie umowy konsorcjum nie powoduje powstania stosunku powiązania w znaczeniu legalnym na potrzeby obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych, wyrok WSA w Warszawie z 8 maja 2024 r., sygn. III SA/Wa 2643/23</b>	4

## **Opodatkowanie PCC umowy pożyczki udzielonej przez spółkę polską spółce amerykańskiej, wyrok NSA z 8 maja 2024 r. sygn. III FSK 636/22**

Ze stanu faktycznego wynika, że czynność udzielenia pożyczki przez polską spółkę spółce amerykańskiej nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (VAT) w Polsce, jak również nie podlega podatkowi od wartości dodanej obowiązującemu w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej lub Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA). W omawianych okolicznościach podatnikiem jest spółka amerykańska, jako usługobiorca (pożyczkobiorca), zatem czynność będzie podlegała (ewentualnemu) opodatkowaniu według przepisów obowiązujących w Stanach Zjednoczonych.

Oznacza to zatem, że skoro w omawianych okolicznościach pożyczka nie podlega podatkowi od towarów i usług (VAT) w rozumieniu ustawy PCC (zgodnie z którą przez VAT należy rozumieć podatek od towarów i usług w rozumieniu ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług oraz podatek od wartości dodanej pobierany na podstawie przepisów obowiązujących w państwach członkowskich UE/EFTA), to w analizowanej sprawie nie zostaną spełnione przesłanki określone w art. 2 pkt 4 lit. a) lub lit. b) ustawy PCC, tj. nie jest to ani czynność opodatkowana VAT, ani z tytułu której dokonania przynajmniej jedna ze stron jest zwolniona z VAT. W takim przypadku, przedmiotowa umowa pożyczki będzie podlegała opodatkowaniu PCC.

Przypomnieć należy, że nie podlegają PCC (z wyjątkami) czynności cywilnoprawne w zakresie, w jakim są opodatkowane VAT lub jeżeli przynajmniej jedna ze stron jest zwolniona z VAT z tytułu dokonania tej czynności (o czym stanowi z art. 2 pkt 4 lit. a) i lit b) ustawy PCC). Intencją ustawodawcy było zatem wyłączenie z zakresu PCC tych czynności (m.in. pożyczek), które wykonywane są w ramach „profesjonalnej” działalności gospodarczej i z tego tytułu polegają VAT (jako czynności opodatkowane albo zwolnione z VAT).

Komentowany wyrok NSA prezentuje niekorzystne dla niektórych zagranicznych pożyczkobiorców stanowisko, w świetle którego pomimo tego, że udzielenie przez pożyczkodawcę pożyczki wpisuje się w zakres prowadzonej przez niego działalności gospodarczej (z tytułu której występuje w charakterze podatnika VAT), to przez fakt, że pożyczka podlega opodatkowaniu na zasadzie reverse charge w państwie pożyczkobiorcy, nienależącym do UE/EFTA, tj. nie będzie podlegać opodatkowaniu VAT/podatkiem od wartości dodanej ani w Polsce, ani w innym państwie członkowskim, uznać należy, że nie podlega w ogóle podatkowi od towarów i usług (VAT) w rozumieniu ustawy PCC, ani jako czynność opodatkowana, ani zwolniona.

Powyższe prowadzi z kolei do konkluzji, iż art. 2 pkt 4 ustawy PCC nie ma zastosowania, a tym samym, że w ww. okolicznościach konieczne jest uiszczenie PCC z tytułu tej czynności przez pożyczkobiorcę (uwzględniając fakt, że środki pieniężne będące przedmiotem pożyczki znajdowały się w Polsce). W konsekwencji, ze stanowiska NSA można wywnioskować, że o ile w tych samych/analogicznych okolicznościach zagraniczny pożyczkobiorca z państwa członkowskiego UE/EFTA podatku nie zapłaci, o tyle pożyczkobiorca z kraju trzeciego (np. USA) już z potencjalnym obowiązkiem zapłaty PCC musi się liczyć.



**DOMINIKA NIEDŹWIECKA**  
DORADCA PODATKOWY

**Zawarcie umowy konsorcjum nie powoduje powstania stosunku powiązania w znaczeniu legalnym na potrzeby obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych, wyrok WSA w Warszawie z 8 maja 2024 r., sygn. III SA/Wa 2643/23**

Orzeczenie WSA w Warszawie zostało wydane w sprawie skargi Spółki na otrzymaną interpretację indywidualną z 20 września 2023 r. (sygn. 0114-KDIP2 2.4010.375.2023.1.RK) odnoszącą się do stanu faktycznego, w którym Spółka zawarła z innym podmiotem – Spółką A (razem: „Strony” lub „Partnerzy”) umowę o współpracy („Umowa konsorcjum” lub „Umowa”). Strony nie są ze sobą powiązane w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy CIT. Umowa została zawarta w celu wspólnego uczestnictwa w postępowaniu przetargowym oraz złożeniu inwestorowi oferty na realizację inwestycji. W treści Umowy konsorcjum uzgodniono m.in., że Partnerzy uczestniczą w zyskach i stratach konsorcjum w stosunku 60% (Spółka) - 40% (Spółka A). Liderem konsorcjum jest Spółka.

W ramach wniosku o interpretację Spółka chciała potwierdzić, że Partnerzy nie będą zobowiązani do sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych, o której mowa w art. 11k ustawy CIT. Dyrektor KIS uznał stanowisko Spółki w zakresie braku powstania obowiązków dokumentacyjnych w stosunku do zawartej Umowy konsorcjum za prawidłowe, natomiast w zakresie istnienia powiązań pomiędzy Partnerami w wyniku zawartej Umowy konsorcjum za nieprawidłowe. Organ stwierdził, że w związku z zawartą Umową Spółka nie będzie zobowiązana do sporządzania ww. dokumentacji, gdyż Umowa została zawarta pomiędzy podmiotami niepowiązanymi. Natomiast zrealizowane od momentu zawarcia Umowy inne transakcje pomiędzy Stronami traktowane będą jako transakcje pomiędzy podmiotami powiązanymi, dla których może powstać obowiązek dokumentacyjny.

Na powyższą interpretację Spółka wniosła skargę do WSA w Warszawie, który później uchylił interpretację w części uznającej jej stanowisko za nieprawidłowe. W uzasadnieniu Sąd wskazał, że stanowisko Organu, zgodnie z którym zrealizowane od momentu zawarcia Umowy konsorcjum transakcje pomiędzy Uczestnikami Konsorcjum traktowane będą jako transakcje pomiędzy podmiotami powią-

zanymi, dla których może powstać obowiązek dokumentacyjny jest błędne, ponieważ od 2019 roku (po nowelizacji przepisów) nie istnieje żadna podstawa prawna, która legalnie uznaje powiązania wynikające z pozostawania w związku gospodarczym lub we wspólnym przedsięwzięciu, o którym mowa w art. 5 ust. 1 ustawy CIT.

Kwestią rozstrzyganą w omawianym wyroku jest ustalenie, czy zawarcie umowy konsorcjum czy też umowy wspólnego przedsięwzięcia może kreować powiązania pomiędzy podmiotami. Na gruncie przepisów dotyczących cen transferowych nie powinno budzić wątpliwości, iż umowy takie, zawierane pomiędzy podmiotami powiązanymi, mogą kreować obowiązki w zakresie TP. Natomiast to, czy zawarcie takiej umowy pomiędzy podmiotami niepowiązanymi wiąże się z powstaniem powiązań, a więc może przyczynić się do wystąpienia obowiązków w zakresie cen transferowych w zakresie innych transakcji zawieranych pomiędzy uczestnikami takiego zdarzenia, jest kwestią sporną.

W naszym przekonaniu brak jest przesłanek, aby mówić o powiązaniach pomiędzy uczestnikami konsorcjum w sytuacji, gdy jedynym powiązaniem pomiędzy nimi jest zawarta na określony czas i w konkretnym celu umowa. Co prawda uprawnia ona uczestników do udziału w zyskach, stratach lub majątku, jednakże podmioty nadal pozostają niezależne w swoich dotychczasowych działaniach, niezwiązanych z konsorcjum. Omawiany wyrok należy zatem uznać za pozytywny dla podatników i należy mieć nadzieję na utrzymanie takiego podejścia przez organy podatkowe.



**KATARZYNA ZAPALSKA**  
DORADCA PODATKOWY



**NATALIA BRELIUS**  
KONSULTANT

# WYBÓR ORZECZEŃ SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH ORAZ TSUE:



## SPIS TREŚCI

<b>Kwestia ustalenia podstawy opodatkowania VAT w przypadku wniesienia aportu,</b> wyrok TSUE z 8 maja 2024 r., sygn. C-241/23	7
<b>Całkowite zaprzestanie prowadzenia działalności i brak możliwości jej prowadzenia lub prowadzenia innej działalności gospodarczej wskutek procesu likwidacji sprawa, że nieruchomości tracą przymiot związania z prowadzoną działalnością gospodarczą,</b> wyrok NSA z 17 maja 2024 r., sygn. III FSK 825/22	7
<b>Serwery stanowią urządzenie przemysłowe w rozumieniu art. 21 ust. 1 pkt 1 ustawy CIT i art. 12 ust. 3 polsko-niemieckiej UPO,</b> wyrok NSA z 16 maja 2024 r., sygn. II FSK 1078/21	7
<b>Wartość początkowa, o której mowa w art. 2 pkt 14 lit. b ustawy VAT, jest to wartość historyczna z chwili nabycia nieruchomości, która nie podlega uaktualnieniu,</b> wyrok NSA z 16 maja 2024 r., sygn. I FSK 1646/19	8
<b>Kwestia możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów rekompensat w związku z zakończeniem sporu sądowego, dotyczącego przymusowego wykupu akcjonariuszy mniejszościowych,</b> wyrok NSA z 10 maja 2024 r., sygn. II FSK 953/21	8
<b>Skutki podatkowe w CIT sprzedaży przez bank objętych obligacji korporacyjnych na rzecz funduszu sekurytyzacyjnego za cenę niższą od wydatków poniesionych na ich objęcie,</b> wyrok NSA z 9 maja 2024 r., sygn. II FSK 952/21	8
<b>Wydatki spółki ponoszone na promocyjne kredyty umożliwiające zakup sprzedawanych przez nią samochodów stanowią koszty uzyskania przychodów,</b> wyrok WSA w Warszawie z 16 maja 2024 r., sygn. III SA/WA 723/24	9

# WYBÓR ORZECZEŃ SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH ORAZ TSUE:



## SPIS TREŚCI

<b>Deweloper korzystający z usług generalnego wykonawcy i podwykonawców nie spełnia przesłanki z art. 26gb ust. 2 ustawy PIT, tj. nie wytwarza samodzielnie produktów,</b> wyrok WSA w Gliwicach z 15 maja 2024 r., sygn. I SA/GL 1438/23	9
<b>Kwestia oceny czy wniesienie przez fundację rodzinną nieruchomości aportem do spółki z o.o. będzie opodatkowane CIT,</b> wyrok WSA w Poznaniu z 14 maja 2024 r., sygn. I SA/PO 152/24	9
<b>Kwestia stosowania art. 15 ust. 2 i 2a w zw. z art. 15 ust. 2b ustawy CIT w przypadku konwersji pożyczek (bez odsetek) udzielonych spółce-córce na kapitał zakładowy,</b> wyrok WSA we Wrocławiu z 7 maja 2024 r., sygn. I SA/WR 998/23	10

**Kwestia ustalenia podstawy opodatkowania VAT w przypadku wniesienia aportu, wyrok TSUE z 8 maja 2024 r., sygn. C-241/23**

Artykuł 73 dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej Aktem dotyczącym warunków przystąpienia Republiki Chorwacji oraz dostosowań w Traktacie o Unii Europejskiej, Traktacie o funkcjonowaniu Unii Europejskiej i Traktacie ustanawiającym Europejską Wspólnotę Energii Atomowej, należy interpretować w ten sposób, że: podstawę opodatkowania wniesienia aportem nieruchomości przez pierwszą spółkę do kapitału drugiej spółki w zamian za akcje tej ostatniej należy ustalić na podstawie wartości emisyjnej tych akcji, jeżeli spółki te uzgodniły, że zapłatę za ten wkład kapitałowy będzie stanowił ta wartość emisyjna.

**Całkowite zaprzestanie prowadzenia działalności i brak możliwości jej prowadzenia lub prowadzenia innej działalności gospodarczej wskutek procesu likwidacji sprawia, że nieruchomości tracą przymiot związania z prowadzoną działalnością gospodarczą, wyrok NSA z 17 maja 2024 r., sygn. III FSK 825/22**

Poza sporem pozostaje kwestia, że spółka pozostająca w procesie likwidacji nadal jest przedsiębiorcą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Proces likwidacji nie powoduje automatycznego uznania, że nieruchomości znajdujące się w posiadaniu takiego przedsiębiorcy, nie są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, o ile taka działalność jest wykonywana, a przedmioty takie służą (lub mogą służyć) temu celowi.

Jeżeli przedsiębiorca będący w procesie likwidacji nie zaprzestaje prowadzenia działalności i jakkolwiek działalność jest nadal prowadzona z wykorzystaniem posiadanych nieruchomości, to ma zastosowanie podwyższona stawka podatku od nieruchomości, dotycząca przedmiotów związanych z prowadzeniem działalności.

Natomiast brak prowadzenia dotychczasowej działalności poprzez jej całkowite zaprzestanie i brak możliwości jej prowadzenia lub prowadzenia innej działalności


gospodarczej w dalszym ciągu, wskutek trwającego procesu związanego z rozwiązaniem spółki i postępowaniem likwidacyjnym, sprawia, że posiadane przez spółkę nieruchomości (budynki i budowle) utraciły przymiot ich związania z prowadzoną przez spółkę działalnością gospodarczą oraz dalszego choćby częściowego lub ewentualnego ich wykorzystania do takiej działalności.

Skoro dotychczasowa działalność gospodarcza spółki nie jest w żaden sposób prowadzona, spółka całkowicie zaprzestaje prowadzenia działalności produkcyjnej, a prowadzi jedynie działalność zmierzającą do zakończenia bytu spółki - to spółka ma prawo zastosować stawkę podatku od nieruchomości przewidzianą dla pozostałych nieruchomości wobec gruntów i budynków, natomiast budowli nie opodatkowywać podatkiem od nieruchomości.

**Serwery stanowią urządzenie przemysłowe w rozumieniu art. 21 ust. 1 pkt 1 ustawy CIT i art. 12 ust. 3 polsko-niemieckiej UPO, wyrok NSA z 16 maja 2024 r., sygn. II FSK 1078/21**

W celu odkodowania znaczenia pojęcia „urządzenie przemysłowe” na tle tej sprawy należy dokonać porównania wersji językowej UPO - polskiej i niemieckiej. W polskiej wersji językowej użyto sformułowania urządzenie przemysłowe, natomiast w wersji niemieckiej użyto określenia „gewerblich”.

Ze słownika polsko-niemieckiego Wydawnictwa Pons wynika, że słowo to, które jest odpowiednikiem polskiego przymiotnika „przemysłowy” oznacza: związane z działalnością gospodarczą, gospodarcze, przemysłowe, rzemieślnicze. A zatem, pojęcie użyte w niemieckiej wersji jest znacznie szersze, pojemniejsze i obejmuje generalnie wszystko to co jest związane z działalnością gospodarczą (działalność rzemieślniczą, przemysłową, gospodarczą). Aby nie dopuścić do sytuacji, że wynagrodzenie z tego samego tytułu w jednym państwie będzie podlegać opodatkowaniu, a w drugim nie, z uwagi na zastosowanie węższej definicji urządzenia przemysłowego, należy na gruncie polskich przepisów przyjąć również szerokie znaczenie słowa przemysłowy.



W związku z tym, należy uznać, że pojęcie urządzenia przemysłowego obejmuje wszelkie urządzenia wykorzystywane w profesjonalnym obrocie, które są związane z działalnością danego podmiotu. Nie muszą one jednak być wykorzystywane bezpośrednio w procesie produkcji. A zatem, urządzenie przemysłowe, o którym jest mowa w polsko-niemieckiej UPO oraz w art. 21 ust. 1 pkt 1 ustawy CIT obejmuje takie urządzenia, które są wykorzystywane w działalności gospodarczej, działalności komercyjnej, a nie tylko ściśle określonej działalności przemysłowej. Tym samym udostępniane przez niemiecki podmiot serwery stanowią urządzenie przemysłowe.

**Wartość początkowa, o której mowa w art. 2 pkt 14 lit. b ustawy VAT, jest to wartość historyczna z chwili nabycia nieruchomości, która nie podlega uaktualnieniu, wyrok NSA z 16 maja 2024 r., sygn. I FSK 1646/19**

Wartość początkowa, o której mowa w art. 2 pkt 14 lit. b ustawy VAT jest to wartość historyczna z chwili nabycia nieruchomości. Stanowisko zgodnie z którym wartość ta powinna być uaktualniana nie znajduje oparcia w przepisach. Przepisy ustawy VAT mówią tylko o wartości początkowej i tą wartością początkową każdorazowo jest wartość z dnia nabycia. Nie można tak dalece odwołać się do ustawy CIT, jak chciałyby tego organy. Wprowadzie definicja ulepszenia odsyła do przepisów o podatku dochodowym, to jednak odsyła w zakresie w jakim na gruncie tej ustawy rozróżnia się ulepszenie od np. remontu, a więc chodzi o same podejmowane czynności.

**Kwestia możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów rekompensat w związku z zakończeniem sporu sądowego, dotyczącego przymusowego wykupu akcjonariuszy mniejszościowych, wyrok NSA z 10 maja 2024 r., sygn. II FSK 953/21**

Wypłata akcjonariuszom mniejszościowym określonych rekompensat, czyli odszkodowań w związku z zakończeniem sporu sądowego, dotyczącego przymusowego wykupu tych akcjonariuszy, może być kwalifikowana jako koszty uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy CIT

jako wydatki mające na celu zachowanie źródła przychodu.

Nie budzi wątpliwości, że spory dotyczące ustroju spółki czy porządku korporacyjnego w spółce, niewątpliwie negatywnie mogą wpływać na postrzeganie tej spółki w obrocie gospodarczym. A zatem zakończenie tych sporów i doprowadzenie do porządku korporacyjnego w spółce, choćby przez to, że ulegnie zmianie liczba akcjonariuszy mniejszościowych (z resztą jak wywodzi spółka we wniosku powinno to doprowadzić do polepszenia relacji w spółce także w zakresie funkcjonowania i efektywności zarządu, powoływania organów spółki itd.) może mieć istotne znaczenie dla funkcjonowania samej spółki, a zatem także dla funkcjonowania przedsiębiorstwa, które ta spółka prowadzi.

Są to zatem wydatki na zachowanie źródła przychodów, ponieważ służą one budowie relacji w samej spółce, i tym samym mogą przyczynić się do usprawnienia jej funkcjonowania. Tym samym w dalszej perspektywie mogą mieć także wpływ na poziom przychodów, przez nią uzyskiwany.

**Skutki podatkowe w CIT sprzedaży przez bank objętych obligacji korporacyjnych na rzecz funduszu sekurytyzacyjnego za cenę niższą od wydatków poniesionych na ich objęcie, wyrok NSA z 9 maja 2024 r., sygn. II FSK 952/21**

Ustalając wynik podatkowy z tytułu zbycia przez bank obligacji na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy CIT bank musi mieć na względzie art. 16 ust. 1 pkt 39 ustawy CIT, co oznacza, że strata powstała w efekcie tej transakcji nie będzie stanowiła kosztu uzyskania przychodów.

Obligacja jest papierem wartościowym o dłużnym charakterze, co powoduje, że inkorporuje wierzytelność właściciela papieru wartościowego wobec wystawcy tego papieru i mieści się pojęciu wierzytelności, o jakiej mowa w art. 16 ust. 1 pkt 39 ustawy CIT, ale nie może zostać uznana za pożyczkę sensu stricto. Tym samym, art. 15 ust. 1h pkt 2 ustawy CIT nie obejmuje swym zakresem strat ze zbycia funduszu sekurytyzacyjnego obligacji korporacyjnych.



**Wydatki spółki ponoszone na promocyjne kredyty umożliwiające zakup sprzedawanych przez nią samochodów stanowią koszty uzyskania przychodów, wyrok WSA w Warszawie z 16 maja 2024 r., sygn. III SA/WA 723/24**

Wydatki spółki ponoszone w związku z wprowadzonym schematem finansowania, polegającym na tym, że spółka pokrywa promocyjny koszt kredytu zakupu sprzedawanych przez siebie samochodów, mogą stanowić koszt uzyskania przychodu spółki. W tym zakresie to działanie spółki jest celowe, zasadne i racjonalne gospodarczo.

**Deweloper korzystający z usług generalnego wykonawcy i podwykonawców nie spełnia przesłanki z art. 26gb ust. 2 ustawy PIT, tj. nie wytwarza samodzielnie produktów, wyrok WSA w Gliwicach z 15 maja 2024 r., sygn. I SA/GL 1438/23**

Przez produkty, o których mowa w ust. 2 art. 26gb ustawy PIT należy rozumieć rzeczy, a więc przedmioty materialne wytworzone, wyprodukowane w całości w sposób bezpośredni i samodzielny przez podatnika. Takie rozumienie tego przepisu wynika z zastosowania wykładni przede wszystkim językowej. Zgodnie ze Słownikiem języka polskiego wytwarzać oznacza zrobić coś, wyprodukować. Zatem z brzmienia tego przepisu wynika, że te rzeczy mają być wytworzone przez podatnika, a zatem to podatnik jako producent powinien samodzielnie dokonać tego wytworzenia.

Powyższa wykładnia językowa dodatkowo wzmocniona jest wykładnią celowościową. Jak wynika z uzasadnienia do rządowego projektu nowelizacji celem wprowadzenia przepisów zarówno na gruncie obu ustaw o podatkach dochodowych było wsparcie niewielkich podmiotów, producentów, działań ukierunkowanych na rozwój sprzedaży produktów na rynkach zagranicznych. Zatem, nie można przyjąć, że przepis ten dotyczy dużych podmiotów deweloperskich, prowadzących działalność na szeroką skalę i, co istotne, korzystających z usług generalnych wykonawców i podwykonawców. W przypadku takich podmiotów nie jest spełniona przesłanka wynikająca z ust. 2 art. 26gb ustawy PIT.

Jeżeli mamy do czynienia z dwoma reżimami prawnymi, to sukcesja z art. 93a OP


w przypadku przekształcenia spółek nie ma zastosowania, pomimo tego, że tożsamy przepis znajduje się na gruncie ustawy PIT i ustawy CIT. Nie można uznać, iż prawa i obowiązki wynikające z ustawy PIT w ramach sukcesji określonej w art. 93a OP przechodzą na podmiot, który podlega zupełnie innemu reżimowi prawnemu w zakresie opodatkowania dochodów.

**Kwestia oceny czy wniesienie przez fundację rodzinną nieruchomości aportem do spółki z o.o. będzie opodatkowane CIT, wyrok WSA w Poznaniu z 14 maja 2024 r., sygn. I SA/PO 152/24**

Przez zbycie, o którym mowa art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o fundacjach rodzinnych należy rozumieć różne tytuły przeniesienia własności lub praw na inne podmioty. W tym zakresie - co do zasady - należy zgodzić się z poglądem organu, że aport jest zbyciem i to zapatrywanie na pierwszy rzut oka mogłoby uzasadniać pogląd organu, że sam fakt wniesienia przez fundację rodzinną aportem nieruchomości do spółki - w świetle przedstawionego we wniosku stanu faktycznego - należy uznać za zbycie nabytego wyłącznie w celu jego dalszego zbycia.

Jednak ten wariant interpretacyjny należy skonfrontować z wynikami wykładni art. 5 ust. 1 pkt 3 ustawy o fundacjach rodzinnych. Przez przystępowanie do spółek handlowych, o którym mowa w tym przepisie, należy bowiem rozumieć ogół czynności niezbędnych do stania się współnikiem spółki handlowej. W tym miejscu należy podkreślić, że pomiędzy podatnikiem a organem nie ma sporu co do tego, że wniesienie aportu przez fundację rodzinną stanowi warunek niezbędny do objęcia udziałów w spółce. Sam organ, wydając interpretację, wskazał bowiem, że wniesienie wkładu niepieniężnego do spółki może być uznane za przystąpienie, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 3 ustawy o fundacjach rodzinnych.

W tej sytuacji uznać należy, że postanowienia art. 5 ust. 1 pkt 3 ustawy o fundacjach rodzinnych należy stosować w pierwszej kolejności przed normą wyrażoną w pkt 1 tego przepisu. Punkt 3 tego przepisu ma charakter przepisu szczególnego względem postanowień, o których mowa w pkt 1 tego przepisu. W konsekwencji postanowienia



art. 5 ust. 1 pkt 3 ustawy o fundacjach rodzinnych muszą znaleźć pierwszeństwo w tej sprawie przed normą wyrażoną w pkt 1. A zatem, ewentualny przychód z tytułu objęcia udziałów w spółce przez fundację rodzinną powinien korzystać ze zwolnienia z opodatkowania CIT.

**Kwestia stosowania art. 15 ust. 2 i 2a w zw. z art. 15 ust. 2b ustawy CIT w przypadku konwersji pożyczek (bez odsetek) udzielonych spółce-córcie na kapitał zakładowy, wyrok WSA we Wrocławiu z 7 maja 2024 r., sygn. I SA/WR 998/23**

Należy przychylić się do stanowiska organu, że w przypadku braku możliwości przypisania bezpośrednio kosztów do określonego przychodu - podział kosztów pomiędzy różne rodzaje przychodów należy ustalić przy pomocy proporcji takiego podziału za pomocą klucza przychodów w postaci relacji, w jakiej pozostaje jeden rodzaj przychodów, np. przychodów z zysków kapitałowych,

w sumie wszystkich przychodów.

Oceniając zaś stanowisko spółki o konieczności wyłączenia wartości wniesionego wkładu z licznika i mianownika tak ustalonej proporcji należy uznać, że owe wyłączenie nie ma oparcia w przepisach. W szczególności takiego oparcia nie dają przepisy art. 12 ust. 1 pkt 7 oraz art. 15 ust. 1j pkt 2a ustawy CIT, albowiem konwersja wierzytelności na kapitał zakładowy, niezależnie od jej kwalifikacji dokonanej na gruncie prawa cywilnego, to jest jako potrącenie, odnowienie, przelew wierzytelności czy zwolnienie z długu, zawsze będzie związana z wniesieniem do spółki wkładu niepieniężnego i nie będzie neutralna podatkowo. W wyniku czynności konwersji kapitału pożyczki na kapitał zakładowy spółki po stronie podmiotu wnoszącego aport (czyli wkład niepieniężny) powstanie przychód z zysków kapitałowych z tytułu objęcia udziałów czy też akcji, w zamian za wkład niepieniężny w wysokości wartości wkładu.

# WYBÓR INTERPRETACJI PODATKOWYCH

## SPIS TREŚCI


<b>Kwestia opodatkowania VAT czynności wykonywanych przez jednostki samorządu terytorialnego polegających na instalacji systemów odnawialnych źródeł energii oraz usuwaniu azbestu w związku wyrokami TSUE z 30 marca 2023 r. w sprawach C-612/21 i C-616/21, interpretacja ogólna MF z 2 maja 2024 r., sygn. PT1.8101.1.2023</b>	13
<b>Koszty wynagrodzeń pracowników realizujących zadania polegające na wdrożeniu, instalacji i uruchomieniu Systemu SAP należy zaliczyć do wartości początkowej WNIIP, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 8 maja 2024 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.135.2024.1.AK</b>	14
<b>Dokumentowanie czynności wykonywanych pomiędzy członkami grupy VAT, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 6 maja 2024 r., sygn. 0111-KDIB3-1.4012.53.2024.3.ICZ</b>	14
<b>Kwestia oceny, czy uiszczona przez spółkę kwota odszkodowania, wynikająca z zawartej umowy, może stanowić kosztu uzyskania przychodu w myśl art. 15 ust. 1 ustawy CIT, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 6 maja 2024 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.135.2024.1.AW</b>	15
<b>Brak opodatkowania VAT opłat pobieranych przez miasto za zajęcie pasa drogowego drogi wewnętrznej, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 6 maja 2024 r., sygn. 0111-KDIB3-2.4012.59.2024.1.DK</b>	15
<b>Kwestia spełnienia warunku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, o którym mowa w art. 28j ust. 1 pkt 2 lit. g ustawy CIT, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 2 maja 2024 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.63.2024.1.Aj</b>	16
<b>Kwestia rozliczeń VAT po stronie gminy będącej prosumentem energii elektrycznej, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 29 kwietnia 2024 r., sygn. 0112-KDIL1-2.4012.58.2024.2.AS</b>	16

# WYBÓR INTERPRETACJI PODATKOWYCH



## SPIS TREŚCI

<b>Warunki utworzenia grupy VAT. Kwestia zachowania prawa do odliczenia podatku VAT oraz kontynuowania korekty określonej przepisami art. 91 ustawy VAT,</b> interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 29 kwietnia 2024 r., sygn. 0112-KDIL1-1.4012.100.2024.2.HW	17
<b>Skutki podatkowe na gruncie VAT pobrania opłaty rezerwacyjnej na podstawie zawartej przedwstępnej warunkowej umowy sprzedaży,</b> interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 26 kwietnia 2024 r., sygn. 0111-KDIB3-1.4012.49.2024.2.KO	17
<b>Do okresu „co najmniej 2 lat”, o którym mowa w art. 24m ust. 2 ustawy CIT, wlicza się także nieprzerwany okres, który swój początek miał przed 1 stycznia 2023 r.,</b> interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 25 kwietnia 2024 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.70.2024.2.SG	18
<b>Sposób postępowania podczas przechodzenia na metodę rachunkową ustalania różnic kursowych,</b> interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 25 kwietnia 2024 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.103.2024.1.DW	18
<b>Nieuwzględnienie w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz ubezpieczenie zdrowotne członków rady nadzorczej należności stanowiących zwrot kosztów dojazdu na posiedzenia rady nadzorczej, zakwaterowania i wyżywienia,</b> Decyzja Oddziału ZUS w Lublinie z 29 kwietnia 2024 r., sygn. DI/200000/43/402/2024	20



**Kwestia opodatkowania VAT czynności wykonywanych przez jednostki samorządu terytorialnego polegających na instalacji systemów odnawialnych źródeł energii oraz usuwaniu azbestu w związku wyrokami TSUE z 30 marca 2023 r. w sprawach C-612/21 i C-616/21, interpretacja ogólna MF z 2 maja 2024 r., sygn. PT1.8101.1.2023**

Badając, czy dana czynność wykonywana przez jednostkę samorządu terytorialnego w zakresie dostawy i instalacji systemów OZE czy też usuwania wyrobów i odpadów zawierających azbest stanowi działalność gospodarczą, należy brać pod uwagę wskazane w orzecznictwie TSUE przesłanki i ich występowanie w konkretnej sprawie.

W szczególności należy zbadać, czy czynność ma charakter stały, czy jest wykonywana w zamian za wynagrodzenie (oraz w jakim stopniu ponoszona odpłatność stanowi rzeczywistą wartość otrzymywanych świadczeń), czy wiąże się z zatrudnieniem podwykonawców czy też jest wykonywana przez pracowników jednostki samorządu terytorialnego, jak również czy warunki realizacji danego świadczenia odbiegają od warunków, na jakich realizowane byłoby ono przez podmioty gospodarcze. Oceny takiej należy dokonać przy uwzględnieniu wszystkich występujących w danej sprawie okoliczności.

W przypadku, gdy czynności w zakresie dostawy i instalacji systemów OZE albo usuwania wyrobów i odpadów zawierających azbest wykonane przez jednostkę samorządu terytorialnego w okolicznościach analogicznych jak w sprawach będących przedmiotem postępowania przed TSUE (i które w świetle wskazówek zawartych w tych wyrokach powinny być uznane za nieobjęte zakresem podatku VAT), zostały przez tę jednostkę opodatkowane, a podatek należny z tego tytułu został rozliczony, jednostka samorządu terytorialnego może dokonać korekty tego rozliczenia.


Jednostka samorządu terytorialnego dokonując korekty podatku należnego jest jednocześnie zobowiązana do stosownego skorygowania podatku naliczonego uprzednio odliczonego od podatku należnego, zawartego we wszystkich wydatkach związanych z realizacją tych programów. Korekta podatku naliczonego powinna dotyczyć zarówno

wydatków bezpośrednio związanych z tymi czynnościami (np. zakup od podmiotu zewnętrznego instalacji OZE czy usług usuwania azbestu), jak też wydatków związanych z nimi pośrednio (np. związanymi z kosztami obsługi tych programów) – w całości lub w części, w jakiej dotyczyły realizacji przedmiotowych czynności. W sytuacji bowiem uznania wykonywanych czynności za nieopodatkowane, nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy VAT.

Dokonanie korekt podatku należnego oraz podatku naliczonego w związku z uznaniem czynności w zakresie dostawy i instalacji systemów OZE albo usuwania wyrobów i odpadów zawierających azbest powoduje również konieczność weryfikacji tzw. prewspółczynnika, na podstawie którego, zgodnie z art. 86 ust. 2a ustawy VAT, obliczany jest podatek naliczony związany z działalnością gospodarczą w przypadku, gdy podatnik nabywa towary i usługi wykorzystywane zarówno do celów wykonywanej przez niego działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza.

Dokonanie korekty podatku naliczonego będącej konieczną konsekwencją korekty podatku należnego w związku z ww. wyrokami TSUE może mieć również wpływ na ewentualną konieczność korygowania przez jednostki samorządu terytorialnego rozliczeń z instytucjami finansującymi instalację systemów OZE oraz usuwanie wyrobów i odpadów zawierających azbest ze stosownych programów.

Jednostkom samorządu terytorialnego należy zapewnić niezbędny czas w celu dostosowania rozliczeń VAT zgodnie z niniejszą interpretacją. W związku z tym jednostki samorządu terytorialnego powinny dostosować rozliczenia VAT w odniesieniu do wskazanych czynności w okresie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym opublikowano niniejszą interpretację. W przypadku stosowania przez jednostki samorządu terytorialnego za ww. trzymiesięczny okres opodatkowania VAT przedmiotowych czynności – finansowanych ze środków publicznych, jak i z wpłat pochodzących od właścicieli nieruchomości – z jednoczesnym odpowiednim skorzystaniem z prawa do odliczenia podatku naliczonego, taki sposób rozliczenia VAT nie powinien być kwestionowany.



**Koszty wynagrodzeń pracowników realizujących zadania polegające na wdrożeniu, instalacji i uruchomieniu Systemu SAP należy zaliczyć do wartości początkowej WNiP, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 8 maja 2024 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.135.2024.1.AK**

Do wartości początkowej wartości niematerialnej i prawnej (licencji) zalicza się nie tylko kwotę należną sprzedającemu, ale także inne wydatki związane z zakupem, w tym także dotyczące jej wdrożenia, naliczone do dnia przekazania składnika majątku do używania. Wdrożenie systemu stanowi pewien proces, mający na celu jego zaadaptowanie na potrzeby jednostki. Są to wszelkie działania polegające na instalacji systemu oraz mające na celu dostosowanie oprogramowania do potrzeb podatnika, sprawdzenie poprawności działania systemu, czy też wprowadzenie ewentualnych poprawek, które miały miejsce do momentu wprowadzenia wartości niematerialnej i prawnej do stosownej ewidencji.

Wydatki, o jakie powiększa się wartość początkową zostały wymienione w art. 16g ust. 3 ustawy CIT. jedynie przykładowo, o czym świadczy użycie przez ustawodawcę zwrotu „w szczególności”. Cena nabycia składnika majątkowego obejmuje zarówno koszty zakupu (cenę należną zbywcy), jak i koszty poniesione w związku z przystosowaniem wartości niematerialnej i prawnej do gospodarczego wykorzystania, w tym wydatki z tytułu uruchomienia i instalacji systemu informatycznego, naliczone do dnia przekazania do używania wartości niematerialnej i prawnej.


Wobec powyższego, co do zasady, wszystkie wydatki, które powodują, iż licencja nadaje się do gospodarczego wykorzystania, poniesione do dnia oddania jej do używania, winny zwiększać wartość początkową. W świetle powyższego koszty wynagrodzeń pracowników realizujących zadania polegające na wdrożeniu, instalacji i uruchomieniu Systemu SAP opisane we wniosku poniesione przez spółkę przed przyjęciem do używania licencji powinny zostać zaliczone do wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych. Stanowią bowiem koszty związane z przystosowaniem systemu SAP do jego gospodarczego wykorzystania.

**Dokumentowanie czynności wykonywanych pomiędzy członkami grupy VAT, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 6 maja 2024 r., sygn. 0111-KDIB3-1.4012.53.2024.3.ICZ**

Jeżeli, zgodnie z art. 15 ust. 10 pkt 5 ustawy VAT spółka postanawia wraz z podmiotami powiązanymi, że umowa będzie trwała nieprzerwanie przez czas nieokreślony, nie krócej niż 3 (trzy) lata, to po utworzeniu grupy VAT, jej członkowie dokonując dostawy towarów i świadczenia usług na rzecz innego członka tej samej grupy nie będą zobowiązani do opodatkowania VAT tych czynności i nie będą zobowiązani do dokumentowania tych czynności fakturami VAT. W takim przypadku przepisy ustawy VAT nie określają żadnej szczególnej formy dokumentowania tych czynności, zatem czynności takie mogą być dokumentowane np. notami księgowymi.

W wyniku przyjętego założenia, co do sukcesji, grupa VAT przejmuje prawa i obowiązki pojedynczych członków tworzących grupę, również w kwestii wystawiania faktur korygujących do faktur dokumentujących sprzedaż poszczególnych członków przed powstaniem grupy VAT. Nie podlegają opodatkowaniu wyłącznie dostawy i usługi dokonane pomiędzy członkami grupy VAT, natomiast sprawa będąca przedmiotem wniosku dotyczy sytuacji, kiedy dostawa towarów i/lub świadczenie usługi miała miejsce przed powstaniem grupy VAT, a zatem była dokonana nie pomiędzy członkami grupy VAT, lecz pomiędzy dwoma odrębnymi podatnikami. Zatem mimo, iż konieczność wystawienia faktury korygującej zaistnieje w trakcie trwania już grupy VAT, nie będą miały tu zastosowania przepisy wynikające z art. 8c ust. 1 ustawy VAT, bowiem dostawa towarów/świadczenie usług nie było wówczas dokonane przez członka grupy VAT na rzecz innego członka tej samej grupy VAT.

Istnieje zatem konieczność wystawienia faktur korygujących oraz odpowiedniego ich rozliczenia w JPK\_VAT z deklaracją w zależności od skutków takiej korekty, tj. skorygowanie deklaracji wcześniej złożonych przez danego członka grupy VAT przed powstaniem grupy, bądź też ujęcia korekt w bieżących deklaracjach dla podatku VAT składanych przez grupę VAT. W przypadku korekt faktur wystawionych w okresie trwania grupy VAT do faktur wystawionych przed zawiązaniem grupy VAT, faktura korygująca powinna odnosić się



do danych wskazanych w fakturze pierwotnej, zatem po stronie sprzedawcy winny być wskazane dane członka grupy VAT, który wystawił fakturę pierwotną ze wskazaniem grupy VAT jako wystawcy faktury korygującej.

Jeżeli taka korekta skutkuje koniecznością złożenia korekty pliku JPK\_VAT z deklaracją dotyczącego okresu przed powstaniem grupy VAT, plik JPK\_VAT powinien zawierać dane członka grupy VAT, natomiast jego złożenia powinien dokonać w imieniu grupy VAT przedstawiciel grupy, z uwagi na sukcesję praw i obowiązków. Biorąc zatem pod uwagę powyższe oraz okoliczności przedstawione w opisie sprawy, należy stwierdzić, że wystąpi konieczność wystawienia faktur korygujących i wykazania tych faktur w pliku JPK przez grupę VAT.

**Kwestia oceny, czy uiszczona przez spółkę kwota odszkodowania, wynikająca z zawartej umowy, może stanowić koszt uzyskania przychodu w myśl art. 15 ust. 1 ustawy CIT, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 6 maja 2024 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.135.2024.1.AW**

Samo działanie polegające na zawarciu umowy celem (jak wynika z wniosku) uniknięcia procesu sądowego, który byłby kontynuowany, gdyby strony nie zawarły przedmiotowej umowy, nie stanowi wystarczającej podstawy do uznania, że mamy do czynienia z wydatkiem poniesionym w celu uzyskania, zachowania czy zabezpieczenia źródła przychodów. Wskazanie we wniosku argumentu, że kontynuacja sporu cywilnoprawnego mogłaby doprowadzić do wygenerowania dodatkowych wydatków po stronie spółki nie potwierdza związku przyczynowo-skutkowego tego wydatku, bowiem skoro spółka z przyczyn niezależnych od niej nie mogła wykonać postanowień umowy, to w wyniku postępowania sądowego mogło okazać się, że nie będzie zobowiązana do poniesienia jakichkolwiek kosztów.


Należy mieć na uwadze, iż „celowy” wydatek to przede wszystkim ten, który racjonalnie przyczynia się do osiągnięcia przychodu,

ewentualnie zachowania lub zabezpieczenia jego źródła. W związku z powyższym zapłacona przez spółkę kwota nie może zostać zakwalifikowana jako działanie podmiotu gospodarczego podjęte w celu zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów. Spółka zapłaciła kwotę tytułem umowy, bez dochodzenia swoich racji, a zatem zapłata tej kwoty nie ma związku z osiągnięciem przez spółkę przychodu, ani też zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów.

W przypadku gdy, spółka godzi się na wypłatę określonej kwoty celem uniknięcia roszczeń od kontrahenta mamy do czynienia z sytuacją gdy nie dochodzi do zabezpieczenia źródła przychodów ani zabezpieczenia przychodów. Działania zmierzające do ograniczenia straty polegające na wypłacie żądanej kwoty w celu uniknięcia roszczeń o wyższej wysokości nie spełniają przesłanki ani działania w celu osiągnięcia przychodu ani w celu zabezpieczenia lub zachowania jego źródeł, określonej w art. 15 ust. 1 ustawy CIT. Zatem, zapłacona kwota umowy nie spełnia przesłanek wymienionych w art. 15 ust. 1 ustawy CIT, tj. nie była poniesiona w celu uzyskania przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów i w konsekwencji nie może być uznana za koszt uzyskania przychodów.

**Brak opodatkowania VAT opłat pobieranych przez miasto za zajęcie pasa drogowego drogi wewnętrznej, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 6 maja 2024 r., sygn. 0111-KDIB3-2.4012.59.2024.1.DK**

Miasto pobierając opłaty za zajęcie pasa drogowego wykonuje działania mieszczące się w zakresie zadań własnych. Zatem w przedmiotowej sprawie pobierana przez miasto danina o charakterze publicznym nie stanowi zapłaty za świadczenie usług. Należy uznać, że w zakresie realizacji ww. zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa miasto jest adresatem normy prawnej, o której mowa w art. 15 ust. 6 ustawy VAT. Tym samym ww. opłata za zajęcie pasa drogowego pobierana przez miasto nie podlega przepisom ustawy VAT.



**Kwestia spełnienia warunku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, o którym mowa w art. 28j ust. 1 pkt 2 lit. g ustawy CIT, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 2 maja 2024 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.63.2024.1.AJ**

Przeważającą działalnością spółki jest działalność rachunkowo-księgową oraz doradztwo podatkowe. Spółka swoje przychody osiąga z tytułu prowadzenia szeroko rozumianej księgowości dla podmiotów powiązanych. Na dzień złożenia wniosku z tego tytułu generowanych jest 100% przychodów spółki. Dzięki świadczeniu usług na rzecz podmiotów powiązanych i uzyskiwaniu z tego tytułu wynagrodzenia spółka może się rozwijać i tworzyć nowe miejsca pracy. Dzięki szczelnemu zamknięciu obiegu dokumentów finansowych wgląd do obsługiwanych kontrahentów, nawiązywanej współpracy oraz uzyskiwanych cen z usług mają osoby zaufane, podmioty ograniczają ryzyko zewnętrznego wycieku danych, tym samym chroniąc się przed działaniem konkurencji poprzez brak wglądu konkurencji w działania podmiotów powiązanych. Podmioty wzajemnie dokonują wykorzystania zasobów i aktywów dostarczanych przez spółkę w transakcjach zawartych z podmiotami co kreuje wartość całej usługi.

Z powyższego wynika więc, że spółka prowadzi aktywną działalność gospodarczą, a swoich dochodów nie opiera na pasywnych źródłach przychodów. Biorąc pod uwagę rodzaj prowadzonej przez spółkę działalności, zakres zaangażowanych zasobów do wykonania tych usług, stwierdzić należy, że świadczone usługi przyczynią się do powstania wartości dodanej, a wartość ta nie będzie znikoma. Zatem spółka spełnia warunek opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek wskazany w art. 28j ust. 1 pkt 2 lit. g ustawy CIT, ponieważ transakcje dokonywane przez spółkę z podmiotami powiązаныmi nie kwalifikują się do transakcji wymienionych w tym przepisie.

**Kwestia rozliczeń VAT po stronie gminy będącej prosumentem energii elektrycznej, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 29 kwietnia 2024 r., sygn. 0112-KDIL1-2.4012.58.2024.2.AS**

W związku z zawartą ze spółką umową i posiadaniem statusu prosumenta, który

produkuje energię elektryczną wyłącznie na własne potrzeby, z czego wynika konieczność wprowadzania energii elektrycznej wytworzonej w mikroinstalacji do sieci spółki, gmina działa w tym zakresie jako podatnik VAT zobowiązany do odpowiedniego rozliczenia podatku należnego z tytułu energii elektrycznej wprowadzonej do sieci spółki.


Obowiązek odpowiedniego rozliczenia podatku należnego przez gminę w oparciu o przepisy regulujące zasady wyznaczania podstawy opodatkowania, czyli art. 29a ustawy VAT, dotyczy każdej ilości energii elektrycznej wprowadzonej przez gminę do sieci energetycznej. Wartość energii wprowadzonej do sieci przez gminę a opisaną przez spółkę na fakturze jako „wartość netto” stanowi po stronie gminy kwotę brutto, która zawiera w sobie podatek należny.

Gmina powinna wystawić faktury na rzecz spółki w terminie wyznaczonym przepisem art. 106i ust. 3 pkt 4 ustawy VAT, tj. nie później niż z upływem terminu płatności. Zatem po stronie gminy obowiązek podatkowy powstanie, co do zasady, z chwilą wystawienia faktury, zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. a ustawy VAT, jednak nie później niż z upływem terminu płatności.

Gminie nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego związanego z wydatkami na zakup mikroinstalacji, jej instalację, serwis i tym podobne koszty związane z funkcjonowaniem mikroinstalacji przy zastosowaniu innego sposobu określenia wartości przewspółczynnika, niż wskazany w rozporządzeniu wykonawczym, tj. przewspółczynnika w postaci proporcji pomiędzy ilością energii elektrycznej wprowadzonej do sieci energetycznej spółki w danym roku a całością wyprodukowanej przez mikroinstalację ilości energii elektrycznej w danym roku.

W celu odliczenia podatku naliczonego od ww. wydatków gmina jest zobowiązana stosować sposób określenia przewspółczynnika, z uwzględnieniem zasad określonych w art. 86 ust. 2a-2h ustawy VAT oraz w rozporządzeniu, a następnie zastosować proporcję sprzedaży, o której mowa w art. 90 ust. 3 ustawy VAT.





**Warunki utworzenia grupy VAT. Kwestia zachowania prawa do odliczenia podatku VAT oraz kontynuowania korekty określonej przepisami art. 91 ustawy VAT, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 29 kwietnia 2024 r., sygn. 0112-KDIL1-1.4012.100.2024.2.HW**

W przepisach obowiązujących od 1 stycznia 2023 r., dotyczących warunków utworzenia grupy VAT nie ma zastrzeżenia co do konieczności posiadania osobowości prawnej lub szczególnej formy prawnej. Nie występują także wprost wyłączenia, które uniemożliwiłyby wprost zawiązanie grupy VAT w ramach jednostki samorządu terytorialnego i utworzonych przez nią spółek komunalnych. W okolicznościach niniejszej sprawy gmina oraz utworzona przez nią spółka z o.o. będą spełniać warunki wymagane do utworzenia grupy VAT, w rozumieniu art. 15a ust. 1 ustawy VAT. A zatem, gmina oraz nowo utworzona – na bazie dotychczasowego zakładu budżetowego (zakładu gospodarki komunalnej) spółka z o.o., będą spełniać warunki wymienione w art. 15a ustawy VAT., utworzenia z dniem 1 sierpnia 2024 r. grupy VAT.

W związku z tym, że utworzona przez gminę oraz nowo utworzoną spółkę z o.o. grupa VAT będzie kontynuowała działalność gminy oraz wejdzie w prawa poszczególnych członków grupy VAT, to w konsekwencji zachowa prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego wynikającego z faktur związanych z realizacją inwestycji wodno-kanalizacyjnych wskazanych w opisie sprawy, i będzie zobowiązana do kontynuowania korekty określonej przepisami art. 91 ustawy VAT.

**Skutki podatkowe na gruncie VAT pobrania opłaty rezerwacyjnej na podstawie zawartej przedwstępnej warunkowej umowy sprzedaży, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 26 kwietnia 2024 r., sygn. 0111-KDIB3-1.4012.49.2024.2.KO**

Opłata rezerwacyjna, w momencie jej wpłaty przez spółkę na podstawie zawartej przedwstępnej warunkowej umowy sprzedaży, ma charakter kaucji i ma zabezpieczać wykonanie wzajemnych zobowiązań pomiędzy spółką a sprzedającym. Zatem w dacie otrzymania przez sprzedającego opłaty rezerwacyjnej, o której mowa


w przedwstępnej warunkowej umowie sprzedaży, opłata ta nie stanowi wynagrodzenia za świadczenie usług, a jedynie potwierdza rzeczywiste zainteresowanie spółki ofertą sprzedawcy i wolę nabycia działki.

Opłata rezerwacyjna w dacie jej otrzymania przez sprzedawcę nie wiąże się z wykonaniem przez sprzedawcę świadczenia na rzecz spółki i tym samym w dacie jej otrzymania nie podlega opodatkowaniu VAT na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy VAT. W przypadku, gdy opłata rezerwacyjna w momencie zawarcia umowy przenoszącej własność działki zostanie zaliczona na poczet ceny sprzedaży tej działki, to z tą chwilą opłata rezerwacyjna przekształci się w zaliczkę (cenę) działki, rodzącą na gruncie ustawy VAT obowiązek podatkowy, zgodnie z art. 19a ust. 8 ustawy VAT.

Strony postanowiły, iż opłata rezerwacyjna jest naliczana jednorazowo i poza wyjątkami określonymi w przedwstępnej warunkowej umowie sprzedaży zawsze przepada na rzecz sprzedającego. Natomiast tylko w sytuacji, gdy opłata rezerwacyjna zostanie zatrzymywana przez sprzedającego w przypadku, gdy nie dojdzie do podpisania umowy przenoszącej własność działki (tj. w przypadku niedokonania dostawy) w określonym przez strony terminie, to w tym momencie będzie stanowiła wynagrodzenie sprzedającego za świadczenie w postaci wyłączenia działki ze sprzedaży, które podlega opodatkowaniu VAT.

Sprzedawca otrzymaną opłatą rezerwacyjną, wynikającą z przedwstępnej warunkowej umowy sprzedaży, nie powinien udokumentować przez wystawienie faktury VAT, na podstawie art. 106b ust. 1 ustawy VAT. Opłata rezerwacyjna nie stanowi wynagrodzenia za świadczoną przez sprzedającego usługę. Natomiast w przypadku, gdy opłata rezerwacyjna w momencie zawarcia umowy przenoszącej własność działki zostanie zaliczona na poczet ceny sprzedaży tej działki, to z tą chwilą opłata rezerwacyjna przekształci się w zaliczkę (cenę) działki.

Obowiązek podatkowy powstanie w dacie zaliczenia opłaty rezerwacyjnej na poczet ceny nabycia działki, zgodnie z art. 19a ust. 8 ustawy VAT. Zatem sprzedający będzie obowiązany wystawić fakturę dokumentującą otrzymanie przez niego części zapłaty,



na podstawie art. 106b ust. 1 pkt 4 ustawy VAT. Sprzedawca po wydaniu działki ma obowiązek wystawić fakturę końcową. Jeżeli faktura zaliczkowa nie będzie obejmować całej zapłaty, w fakturze wystawianej po wydaniu działki sprzedawca sumę wartości działki powinien pomniejszyć o wartość otrzymanych części zapłaty, a kwotę podatku pomniejszyć o sumę kwot podatku wykazanego na fakturach dokumentujących otrzymanie części zapłaty. Faktura końcowa powinna zawierać numery faktur wystawionych przed wydaniem działki.

W sytuacji, gdy opłata rezerwacyjna zostanie zatrzymana przez sprzedającego w przypadku, gdy nie dojdzie do podpisania umowy przyrzeczonej sprzedaży działki w określonym terminie, to w tym momencie będzie stanowiła wynagrodzenie sprzedającego za świadczenie w postaci wyłączenia działki ze sprzedaży, które podlega opodatkowaniu VAT. Wówczas sprzedający będzie obowiązany wystawić fakturę dokumentującą powyższą czynność. Wystawienie faktury wcześniej tj. przed określonym terminem, w którym nie dojdzie do podpisania umowy przyrzeczonej sprzedaży jest błędne, gdyż faktura ta dokumentuje czynność niepodlegającą opodatkowaniu.

Opłata rezerwacyjna w dacie jej otrzymania przez Sprzedawcę nie wiąże się z wykonaniem przez Sprzedawcę świadczenia na rzecz spółki i nie podlega opodatkowaniu VAT. W związku z powyższym w oparciu o art. 88 ust. 3a pkt 2 ustawy VAT, nie przysługuje spółce prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktury wystawionej na podstawie zawartej ze sprzedawcą warunkowej umowy sprzedaży, gdyż czynność, która została udokumentowana fakturą na podstawie tej umowy nie podlega opodatkowaniu VAT.

**Do okresu „co najmniej 2 lat”, o którym mowa w art. 24m ust. 2 ustawy CIT, wlicza się także nieprzerwany okres, który swój początek miał przed 1 stycznia 2023 r., interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 25 kwietnia 2024 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.70.2024.2.SG**

Zgodnie z wykładnią językową art. 24o ust. 1, art. 24m ust. 1 pkt 2 i 3 oraz art. 24m ust. 2 ustawy CIT, należy stwierdzić, że do okresu „co najmniej 2 lat”, o którym mowa


w art. 24m ust. 2 ustawy CIT wlicza się także nieprzerwany okres, który swój początek miał przed 1 stycznia 2023 r., a zatem początek biegu dwuletniego, nieprzerwanego okresu spełniania warunków określonych w art. 24m ustawy CIT mógł mieć miejsce wcześniej. Zatem okres nieprzerwanego posiadania udziałów/akcji przez spółkę holdingową powinien być ustalany (obliczany) również w oparciu o stan faktyczny, który wystąpił odpowiednio przed wejściem w życie/nowelizacją reżimu holdingowego.

Z opisu zdarzenia przyszłego niniejszej sprawy wynika, że MPK jest właścicielem (...) % udziałów w A. MPK posiada udziały w A. nieprzerwanie od momentu utworzenia tej spółki w roku 2005. Zatem należy uznać, że na dzień poprzedzający uzyskanie przychodów ze zbycia udziałów, MPK będzie spełniać warunek określony przepisem art. 24m ust. 2 w zw. z art. 24m ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy CIT. Miejskie Przedsiębiorstwo Komunikacyjne będzie bowiem właścicielem co najmniej 10% udziałów w spółce zależnej nieprzerwanie przez okres co najmniej 2 lat. Również pozostałe warunki uprawniające do zastosowania zwolnienia, o którym mowa w art. 24o w zw. z art. 24m ustawy CIT są na gruncie niniejszej sprawy spełnione.

**Sposób postępowania podczas przechodzenia na metodę rachunkową ustalania różnic kursowych, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 25 kwietnia 2024 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.103.2024.1.DW**

Przy dokonywaniu interpretacji zapisów art. 9b ust. 2 ustawy CIT, czyli w stosunku do podatników, którzy wybrali „metodę rachunkową” ustalania różnic kursowych, w pełni uzasadnione staje się stwierdzenie, że zapisy te w całości dotyczą kwestii zaliczania do przychodów lub kosztów uzyskania przychodów różnic kursowych. Przy czym chodzi tu o różnice kursowe ustalone zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości i w rozumieniu przepisów tej ustawy.

Podatkowe uregulowania różnic kursowych sprowadzają się do zasady, że podatnicy, którzy wybrali rachunkową metodę ustalania różnic kursowych, w sposób konsekwentny zaliczają odpowiednio do przychodów lub kosztów podatkowych ujęte w księgach rachunkowych różnice kurso-



we. Rozwiązania wynikające z rachunkowości określają zatem skutek w podatku dochodowym związany z różnicami kursowymi. Zasada ta nie jest modyfikowana innymi przepisami ustawy CIT.


Skoro ustawodawca uregulował zasadę zaliczania do przychodów lub kosztów podatkowych różnic kursowych ustalanych według metody rachunkowej, to metodologia obliczania tych różnic kursowych nie może być modyfikowana przez inne regulacje podatkowe, wynikające z art. 12-16 ustawy. Oznacza to, że ustalane zgodnie z ustawą o rachunkowości różnice kursowe, powinny być uwzględniane jako przychody lub koszty uzyskania przychodów w rachunku podatkowym. Zakładając zatem, że przepisy ustawy o rachunkowości zezwalają na rozliczanie różnic kursowych w proponowany przez spółkę sposób, tj. „per saldo”, powstające zarówno w ramach realizowanych transakcji gospodarczych jak i na własnych środkach różnice kursowe bilansowe stanowią również różnice podatkowe i dlatego powinny być uwzględniane w dokonywanych przez spółkę rozliczeniach z tytułu podatku CIT.

Rozliczając różnice kursowe zgodnie z art. 9b ust. 1 pkt 2 ustawy CIT, tj. zgodnie z tzw. metodą rachunkową rozliczania różnic kursowych, spółka powinna rozpoznać powstałą w danym okresie nadwyżkę ujemnych różnic kursowych bądź dodatnich różnic kursowych, co do których spółka nie jest w stanie określić, czy różnice dotyczą działalności opodatkowanej czy zwolnionej, w następujący sposób: i) jako koszt wspólny działalności zwolnionej z opodatkowania i opodatkowanej mającej wpływ na wynik osiągnany we wskazanych rodzajach działalności zgodnie z regułą art. 15 ust. 2 w zw. z art. 15 ust. 2a ustawy CIT - tj. w przypadku wystąpienia nadwyżki ujemnych różnic kursowych nad dodatnimi; ii) jako przychód podlegający w całości opodatkowaniu podatkiem CIT - w przypadku wystąpienia nadwyżki dodatnich różnic kursowych nad ujemnymi.

Stosowanie odmiennych metod ustalania różnic kursowych dla celów podatkowych powinno prowadzić jedynie do przejściowych, a nie trwałych różnic pomiędzy wynikiem podatkowym podatnika, który przyjął metodę rachunkową; a podatnika, który pozostał przy metodzie podatkowej. Innymi słowy, nie można uznać, że zamiarem ustawodawcy było usankcjonowanie sytuacji, w której wynik podatkowy podatnika (i finalnie odprowadzany przez niego podatek) jest różny w zależności od przyjętej metody rozliczania różnic kursowych.

Ustawodawca właśnie w celu uniknięcia wskazanej sytuacji wprowadził analizowany przepis, tj. art. 9b ust. 5 ustawy CIT. Wynikiem zastosowania tego przepisu powinno być ujęcie na pierwszy dzień stosowania metody rachunkowej różnic kursowych, które nie były uwzględniane w wyniku podatkowym w okresie stosowania metody podatkowej (a które, jako różnice dotyczące lat ubiegłych, nie będą uwzględnione w bieżących różnicach kursowych ustalanych - również dla celów podatkowych - na podstawie ustawy o rachunkowości). Różnice te obejmują nie tylko różnice kursowe naliczone na ostatni dzień roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym podatnik po raz pierwszy zastosuje metodę rachunkową, a wszystkie niezrealizowane różnice kursowe naliczone narastająco, tj. z uwzględnieniem poprzednich lat, gdyż różnice te nigdy nie zostały ujęte w rozliczeniu podatkowym.

Uwzględniając art. 9b ust. 5, art. 15 ust. 1, art. 12 ust. 1 pkt 1 oraz art. 25 ust. 1 ustawy CIT należy dodać zbiorczą wartość (dodatnią lub ujemną) różnic kursowych podlegających włączeniu do wyniku podatkowego zgodnie z art. 9b ust. 5 ustawy CIT. Wynik z różnic kursowych będzie miał wpływ na dochód podatkowy spółki, na podstawie którego spółka oblicza wysokość zaliczki na podatek CIT za 2022 r. Wynika to wprost z treści przepisu.



**Nieuwzględnienie w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz ubezpieczenie zdrowotne członków rady nadzorczej należności stanowiących zwrot kosztów dojazdu na posiedzenia rady nadzorczej, zakwaterowania i wyżywienia, Decyzja Oddziału ZUS w Lublinie z 29 kwietnia 2024 r., sygn. DI/200000/43/402/2024**

Podróż służbowa jest instytucją uregulowaną w KP. Zauważyć należy przy tym, że zgodnie z art. 77(5) KP odbywać ją mogą tylko pracownicy, zatem zastosowanie ww. przepisu wprost do przedstawionego przez przedsiębiorcę stanu faktycznego byłoby niemożliwe. Zgodnie jednak z brzmieniem § 5 ust. 2 pkt 3 rozporządzenia MPiPS z 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, przepisy § 2 rozporządzenia stosuje się odpowiednio przy ustalaniu podstawy wymiaru składek członków rad nadzorczych wynagradzanych z tytułu pełnienia tej funkcji.

Przedsiębiorca wskazał, że zwrot kosztów dojazdów, zakwaterowania i wyżywienia traktowane są jako diety i inne należności z tytułu podróży służbowej. Zatem nieuwzględnieniu w podstawie wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz ubezpieczenie zdrowotne członków rady nadzorczej spółki, którzy otrzymują wynagrodzenie z tytułu pełnienia tej funkcji, podlegają kwoty otrzymywane przez członków rady nadzorczej tytułem zwrotu kosztów związanych z dojazdem na posiedzenia rady, zakwaterowania i wyżywienia, jednakże wyłącznie do wysokości określonej w przepisach rozporządzenia MPiPS z 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej. W konsekwencji, w opisanym stanie faktycznym znajduje zastosowanie § 2 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia MPiPS z 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe.



# PACZUSKI TAUDUL

DORADCY PODATKOWI



ANDRZEJ PACZUSKI  
tel. +48 510 051 712  
andrzej.paczuski@ptpodatki.pl



ANDRZEJ TAUDUL  
tel. +48 502 184 839  
andrzej.taudul@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