

DORADCA PODATKOWY

www.kidp.pl



2

Zmiany w podatkach dochodowych w 2021 roku

MAREK GOLEC
PATRYK PIOTR SMĘDA

12

Estoński CIT

Magnes dla inwestorów
czy kolejne hasło
propagandowe?

AGNIESZKA CZERNIK

22

Czesne na studiach

Wydatki na studia wyższe
a koszty uzyskania przychodów
z działalności gospodarczej

DR KAROLINA TETŁAK

52

Magazyn „call of stock”

Kto skorzysta na zmianie
przepisów?

MICHAŁ ZBUTOWICZ

SPIS TREŚCI

TEMAT NUMERU

- 2** Zmiany w podatkach dochodowych w 2020 roku
MAREK GOLEC, PATRYK PIOTR SMĘDA

PRAWO PODATKOWE

- 12** Estoński CIT
AGNIESZKA CZERNIK
- 22** Zaliczenie wydatków na studia wyższe do kosztów uzyskania przychodów z działalności gospodarczej
DR KAROLINA TETŁAK
- 30** VAT w Trybunale
DR PAWEŁ MIKUŁA
- 34** Podatek od nieruchomości w świetle krajowego orzecznictwa sądowego
KRZYSZTOF HANUSZEK
- 38** Sposoby rozstrzygania sporów o VAT od sprzedaży nieruchomości
HANNA JANKOWSKA-KWIATKOWSKA

- 44** Spółka zależna stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej w VAT?
BARTŁOMIEJ KOŁODZIEJ, WOJCIECH DĄBROWSKI

- 52** Magazyn „call of stock” w transakcjach wewnątrzspółnotowych – kto skorzysta na zmianie przepisów?
MICHAŁ ZBUTOWICZ



Szanowni Czytelnicy,

Wydarzenia ostatnich tygodni i miesięcy sprawiły, że wielu doradców podatkowych wspomina poprzednie lata z nostalgią. Praca doradcy chyba dawno nie było tak trudna i nie wiązała się z tak dużą odpowiedzialnością – kryzys wywołany kolejną, jeszcze większą falą zachorowań na COVID-19 sprawił, że to w rękach doradców podatkowych jest los wielu polskich firm, zwłaszcza tych małych i średnich.


W tym trudnym czasie doradcy nie mogą liczyć na pomoc państwa. Legislacyjny ekspres nie tylko nie wyhamował, ale wręcz przyspieszył. Rządzący szykują kolejne zmiany w prawie podatkowym. Niektóre z proponowanych rozwiązań już za moment mogą okazać się bardzo dotkliwe dla tysięcy klientów doradców podatkowych.

Dodatkowo, proces legislacyjny prowadzony jest często bez właściwych konsultacji społecznych – o czym niedawno informowała Krajowa Izba Doradców Podatkowych, apelując do rządu o umiar w tej kwestii. Informację publiczną coraz częściej zastępują posty publikowane w mediach społecznościowych. Czasem trudno jest zorientować się, co jest oficjalną informacją, a co zwykłą plotką.

Mimo tych ograniczeń, nasi autorzy i redakcja podjęli trud dostarczenia czytelnikom naszego pisma jak najlepszej wiedzy na temat tego, co nas czeka już za kilka miesięcy. Marek Golec i Patryk Piotr Smęda w jednym obszernym tekście opisali wszystkie najważniejsze zmiany, które (najprawdopodobniej) czekają doradców i biznes w 2021 roku. Celowo piszę – najprawdopodobniej – bo nie będzie dla nikogo pewnie

zaskoczeniem, jeśli nasi posłowie w ostatniej chwili zmienią niektóre z przepisów lub w ogóle zrezygnują z ich wprowadzenia.

Jednemu z nowych pomysłów – postanowiliśmy przyjrzeć się bliżej. Agnieszka Czernik wzięła na tapet jeden z flagowych pomysłów rządu – tzw. „estoński CIT”, sprawdzając, czy zaprojektowane rozwiązania faktycznie będą tak atrakcyjne dla biznesu, jak zapowiadał to sam premier.

Nowe lub planowane rozwiązania podatkowe z reguły budzą wiele emocji i są obiektem szczególnego zainteresowania, ale nasi autorzy poruszają też inne tematy, które mogą być ciekawe dla każdego doradcy podatkowego. Pełną listę artykułów i poruszonych zagadnień znajdziecie Państwo na stronie obok. Korzystając z okazji, chciałbym zaprosić jeszcze wszystkich Państwa do współpracy i współtworzenia Kwartalnika Doradca Podatkowy. Jesteśmy otwarci na nowych autorów i propozycje tematów – to Państwo wiecie najlepiej jakich, treści i opisanych zagadnień najbardziej doradcom podatkowym potrzeba. 

PAWEŁ PRUS,

**REDAKTOR NACZELNY
KWARTALNIKA DORADCA PODATKOWY**

RADA NAUKOWA „KWARTALNIKA DORADCA PODATKOWY”:

PROF. DR HAB. HANNA LITWIŃCZUK – PRZEWODNICZĄCA, PROF. DR HAB. BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI, PROF. DR HAB. WŁODZIMIERZ NYKIEL, PROF. DR HAB. JAN PAWEŁ TARNO, PROF. DR HAB. ADAM MARIĄŃSKI, PROF. DR HAB. PAWEŁ BORSZOWSKI

Zmiany
w podatkach
dochodowych

w 2021 r.



*Podatkowa karuzela prawodawcza nabiera rozpędu. CIT estoński, spółki komandytowe i (niektóre) spółki jawne opodatkowane CIT, spółki nieruchomościowe jako płatnicy, podwyższenie limitu uprawniającego do stawki 9% w podatku CIT, istna rewolucja w ryczałcie ewidencjonowanym, ograniczenia w obniżaniu stawki amortyzacyjnej, znaczące ograniczenie ulgi abolicyjnej...
To nowe realia podatkowe w 2021 r.*

MAREK GOLEC, DORADCA PODATKOWY
PATRYK PIOTR SMĘDA, DORADCA PODATKOWY

W dniu 30 września 2020 roku wpłynęły do Sejmu RP dwa rządowe projekty ustaw, niezwłocznie w tej samej dacie skierowane do pierwszego czytania, to jest:

1.

Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (druk numer 642);

Projekt ten dotyczy uszczelnienia systemu podatku dochodowego poprzez poszerzenie bazy podmiotów opodatkowanych podatkiem CIT, jak również zmiany w ustawie o ryczałcie mające na celu zwiększenie atrakcyjności opodatkowania w tej formie oraz poszerzenie grupy podatników, którzy będą mogli z niej skorzystać.

2.

Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (druk numer 643);

Projekt ten dotyczy wprowadzenia dwóch alternatywnych wariantów opodatkowania tj. systemu wzorowanego na rozwiązaniu estońskim wiążącego dochód od opodatkowania z kategoriami prawa bilansowego i polegającego na znacznej modyfikacji dotychczasowych zasad opodatkowania; specjalnego funduszu inwestycyjnego, który umożliwi podatnikom szybsze rozliczenie amortyzacji środków trwałych w kosztach podatkowych

bez ingerencji w dotychczasowe rozliczenia podatkowe.

Powyższe projekty zmian zostały uchwalone na posiedzeniu Sejmu w dniu 28 października 2020 roku i przekazane do Senatu.

Przybliżenie Czytelnikom szczegółów projektowanych zmian jest intencją Autorów, a zarazem przedmiotem niniejszego artykułu.

Oddając się analizie wskazanych powyżej projektów nowelizacji trzech ustaw regulujących na gruncie polskiego prawodawstwa podatki dochodowe, autorom towarzyszyły dwie myśli. Pierwsza z nich to refleksja nad tym, co niegdyś ktoś rzekł, że przecież praca doradcy podatkowego musi być taka nudna. A druga myśl jest wprost wyjęta z (pesymistycznej skądinąd) filozofii Arthura Schopenhauera: „Świat jest moim wyobrażeniem”¹, przy czym bardziej chyba wyobrażeniem prawodawcy podatkowego niż moim. Ale unikając rozważania rzeczywistości nas otaczającej przez pryzmat wyobrażenia prawodawcy, przejdźmy do rzeczy.

Zmian nas oczekujących jest bowiem wiele, poniżej usystematyzowanych wedle subiektywnego odczucia autorów, którzy zapraszają do lektury.

1. CIT estoński

W projekcie przewidziane zostały dwa alternatywne warianty opodatkowania CIT estońskim, to jest:

- I.** ryczałt od dochodów spółek kapitałowych, czyli system wiążący dochód do opodatkowania z kategoriami prawa bilansowego i polegający na znacznej modyfikacji

podstawowych zasad opodatkowania, obowiązujących w ustawie o CIT (zmianie ulega m.in. moment powstania obowiązku podatkowego, podstawa opodatkowania, stawki podatkowe);

- II.** specjalny fundusz inwestycyjny, który w sensie ekonomicznym umożliwi szybsze rozliczenie amortyzacji środków trwałych w kosztach podatkowych z uwzględnieniem dotychczasowych („klasycznych”) zasad opodatkowania, obowiązujących w ustawie o CIT.

I. Model ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych

A. Dla kogo?

Opodatkowaniu ryczałtem może podlegać podatnik CIT, jeżeli spełnia łącznie następujące warunki:

1.

łącznie przychody z działalności osiągnięte w poprzednim roku podatkowym lub wartość średnich przychodów z działalności, obliczona na ostatni dzień poprzedniego roku podatkowego, z okresu opodatkowania ryczałtem, nie przekroczyły 100 000 000 zł liczonych z uwzględnieniem kwoty należnego podatku od towarów i usług;

2.

mniej niż 50% przychodów pochodzi:

- a)** z wierzycielności,
- b)** z odsetek i pożyczek od wszelkiego rodzaju pożyczek,
- c)** z części odsetkowej raty leasingowej,
- d)** z poręczeń i gwarancji,
- e)** z praw autorskich lub praw własności przemysłowej, w tym z tytułu zbycia tych praw,

- f) ze zbycia i realizacji praw z instrumentów finansowych,
- g) z transakcji z podmiotami powiązаныmi w rozumieniu ustawy o CIT;

3.

podatnik:

- a) zatrudnia na podstawie umowy o pracę co najmniej 3 osoby w przeliczeniu na pełne etaty, niebędące udziałowcami ani akcjonariuszami tego podatnika, przez okres co najmniej 300 dni w roku podatkowym, a w przypadku gdy rokiem podatkowym nie jest okres kolejnych dwunastu miesięcy kalendarzowych – 82% dni przypadających w roku podatkowym, lub
- b) ponosi miesięcznie wydatki w kwocie stanowiącej co najmniej trzykrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw z tytułu wypłaty wynagrodzeń na rzecz zatrudnionych na podstawie umowy innej niż umowa o pracę co najmniej 3 osób fizycznych, niebędących udziałowcami ani akcjonariuszami tego podatnika, jeżeli w związku z wypłatą tych wynagrodzeń na podatniku ciąży obowiązek poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych i składek określonych w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych;

4.

prowadzi działalność w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością albo spółki akcyjnej, której odpowiednio udziałowcami albo akcjonariuszami są wyłącznie osoby fizyczne nieposiadające praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciele (fundatorzy) lub beneficjenci fundacji, trustu lub innego

podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym;

5.

nie posiada udziałów (akcji) w kapitale innej spółki, tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub w instytucji wspólnego inwestowania, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną oraz innych praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym;

6.

nie sporządza za okres opodatkowania ryczałtem sprawozdań finansowych zgodnie z MSR na podstawie ustawy o rachunkowości;

7.

złoży zawiadomienie o wyborze opodatkowania ryczałtem, według ustalonego wzoru, do właściwego naczelnika urzędu skarbowego w terminie do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego, w którym ma być opodatkowany tym podatkiem.

B. Przedmiot opodatkowania

Opodatkowaniu ryczałtem podlega dochód odpowiadający wysokości:

1.

zysku netto wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałtem w części, w jakiej zysk ten został uchwałą o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto przeznaczony:

- a) do wypłaty udziałowcom albo akcjonariuszom (dochód z tytułu podzielonego zysku) lub
- b) na pokrycie strat powstałych w okresie poprzedzającym okres opodatkowania ryczałtem (do-

chód z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat);

2.

ukrytych zysków (dochód z tytułu ukrytych zysków);

3.

wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą (dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą);

4.

nadwyżki wartości rynkowej składników przejmowanego majątku lub wniesionego w drodze wkładu niepieniężnego ponad wartość podatkową tych składników (dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku) w przypadku łączenia, podziału, przekształcenia podmiotów lub wniesienia w drodze wkładu niepieniężnego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części;

5.

sumy zysków netto osiągniętych w każdym roku podatkowym stosowania opodatkowania ryczałtem w części, w jakiej te zyski nie były zyskami podzielonymi lub nie zostały przeznaczone na pokrycie straty (dochód z tytułu zysku netto) w przypadku podatnika, który zakończył opodatkowanie ryczałtem;

6.

wartości przychodów i kosztów podlegających zgodnie z ustawą o rachunkowości zarachowaniu w roku podatkowym i uwzględnieniu w zysku (stracie) netto, które nie zostały uwzględnione w tym zysku (stracie) netto (dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych).

C. Podstawa opodatkowania

Podstawę opodatkowania ryczałtem stanowi:

1.

suma dochodu z tytułu podzielonego zysku i dochodu z tytułu zysku przeznaczanego na pokrycie strat ustalona w miesiącu, w którym podjęto uchwałę o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto;

2.

suma dochodów z tytułu ukrytego zysku i dochodu z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą ustalona w miesiącu, w którym wykonano świadczenie lub dokonano wypłaty lub wydatku;

3.

dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku osiągnięty w miesiącu, w którym nastąpiło łączenie, podział, przekształcenie podmiotów lub wniesienie wkładu niepieniężnego;

4.

dochód z tytułu zysku netto osiągniętego w roku podatkowym, w którym zakończyło się opodatkowanie ryczałtem.

D. Stawka podatku

Ryczałt wynosi:

1.

15% podstawy opodatkowania w przypadku małego podatnika;

2.

25% podstawy opodatkowania w przypadku podatnika innego niż mały.

Stawki te mogą podlegać obniżeniu o pięć punktów procentowych, czyli odpowiednio do 10% i 20%, jeżeli podatnik poniesie nakłady inwestycyjne w odpowiedniej wysokości. Niemniej jednak w momencie rozpoczęcia opodatkowania w formie ryczałtu podatnik CIT utraci uprawnienie do rozliczenia odliczeń od podstawy opodatkowania mię-

dzy innymi z tytułu darowizn, ulgi na cele badawczo-rozwojowe, ulgi na tzw. złe długi.

II. Model specjalnego funduszu inwestycyjnego

Zgodnie z projektem zmiany ustawy o CIT podatnicy będą mogli zaliczać do kosztów uzyskania przychodów odpisy na wyodrębniony w kapitale rezerwowym specjalny fundusz inwestycyjny, który ma być tworzony z zysków osiągniętych w roku poprzedzającym rok podatkowy. Równowartość pieniężna odpisów na specjalny fundusz inwestycyjny powinna trafić na utworzony w tym celu specjalny rachunek rozliczeniowy. Środki zgromadzone na tym rachunku rozliczeniowym winny zostać wydatkowane na wskazane przez prawodawcę cele inwestycyjne w roku następującym po roku, w którym dokonane zostały odpisy, z warunkową możliwością przedłużenia tego okresu.

2. Spółki komandytowe opodatkowane CIT

Zgodnie z projektem począwszy od dnia 1 stycznia 2021 roku wszystkie spółki komandytowe (bez względu na wielkość ich obrotów, formę prawną ich udziałowców oraz stosunki właścicielskie) mające siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej staną się podatnikami podatku CIT. Co oznacza, że opodatkowanie nastąpi tak na poziomie wspólników, jak i samej spółki komandytowej. Niemniej jednak, w związku z powszechną krytyką proponowanego rozwiązania przez środowiska skupiające przedsiębiorców, koncentrującą się w szczególności na zbyt krótkim *vacatio legis* – na etapie sejmowych prac legislacyjnych dodano możliwość wyboru przez spółkę koman-

dytową rozpoczęcia nowej formy opodatkowania począwszy od dnia 1 maja 2021 roku.

Zarazem prawodawca przewidział zwolnienie od podatku dla komandytariusza, jednakże uzależnione od takich przesłanek, które czynią to zwolnienie marginalnym.

Zwalnia się mianowicie od podatku kwotę stanowiącą 50% przychodów uzyskanych przez komandytariusza z tytułu udziału w zyskach w spółce komandytowej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, nie więcej jednak niż 60 000 zł takich przychodów uzyskanych w roku podatkowym odrębnie z tytułu udziału w zyskach w każdej takiej spółce komandytowej, w której podatnik jest komandytariuszem.

Ale, powyższego zwolnienia nie stosuje się do komandytariusza spółki komandytowej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, który:

1.

posiada bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej lub

2.

jest członkiem zarządu:

a) spółki posiadającej osobowość prawną lub spółki kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej lub

b) spółki posiadającej bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej, lub

—————

Projekt wskazuje, że objęte opodatkowaniem CIT mogą być tylko te spółki jawne, których przynajmniej jednym z udziałowców jest podmiot **niebędący osobą fizyczną**. Zatem spółki jawne wyłącznie osób fizycznych nie są zagrożenie podwójnym opodatkowaniem.

—————

3.

jest podmiotem powiązany w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT z członkiem zarządu lub współnikiem spółki posiadającej bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej.

Jak widać, wymogi te czynią zwolnienie praktycznie niemożliwym do stosowania w praktyce. Niejako na pocieszenie można dodać, że jeżeli spółka komandytowa będzie uzyskiwała rocznie przychody nie wyższe niż wyrażona w złotych kwota odpowiadająca równowartości 2 000 000 euro, co do zasady będzie mogła stosować obniżoną 9% stawkę podatkową w podatku CIT.

Poza tym do dochodów współników spółki komandytowej lub spółki jawnej uzyskanych z udziału w zyskach takiej spółki, osiągniętych przez te spółki przed dniem, w którym spółki takie stały się po-

datnikami podatku dochodowego od osób prawnych, stosuje się przepisy w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2021 roku.

3. Niektóre spółki jawne opodatkowane CIT

W przeciwieństwie do spółek komandytowych, zgodnie z projektem zmian w 2021 roku nie wszystkie spółki jawne staną się podatnikami CIT. Projekt wskazuje, że objęte opodatkowaniem CIT mogą być tylko te spółki jawne, których przynajmniej jednym z udziałowców jest podmiot nie będący osobą fizyczną. Zatem spółki jawne wyłącznie osób fizycznych nie są zagrożone podwójnym opodatkowaniem.

Inna będzie natomiast sytuacja spółek jawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli współnikami spółki jawnej nie są wyłącznie osoby fizyczne. W takim przypadku spółka jawna zostanie podatnikiem CIT, chyba że złoży:

- a) przed rozpoczęciem roku obrotowego informację, według ustalonego wzoru, o podatnikach podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych, posiadających, bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów niebędących podatnikami podatku dochodowego, prawa do udziału w zysku tej spółki, o którym mowa odpowiednio w art. 8 ust. 1 ustawy o PIT albo w art. 5 ust. 1 ustawy o CIT, lub
- b) aktualizację tej informacji w terminie 14 dni, licząc od dnia zaistnienia zmian w przekazanej informacji,
 - do naczelnika urzędu skarbowego właściwego ze względu na siedzibę spółki jawnej oraz naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla każdego podatnika osiągniętego dochodu z takiej spółki.

Sama informacja będzie bardzo szczegółowa, powielając dane ujawnione już w KRS oraz CRBR, zawierając:

1.

imię i nazwisko lub firmę (nazwę), miejsce zamieszkania lub adres firmy, numer identyfikacji podatkowej oraz wielkość prawa do udziału w zysku spółki jawnej:

- a) współnika będącego podatnikiem osiągnięciem dochody ze spółki jawnej,
- b) osiągnięciem dochody z tej spółki podatnika niebędącego współnikiem spółki jawnej;

2.

nazwę, adres oraz numer identyfikacji podatkowej podmiotu niebędącego podatnikiem podatku dochodowego, za pośrednictwem którego podatnik osiąga dochody ze spółki jawnej, oraz wielkość posiadanego przez podatnika prawa do udziału w zysku tego podmiotu.

Niezłożenie przez spółki jawne, których chociaż jednym z udziałowców jest podmiot inny niż osoba fizyczna, przedmiotowej informacji, spowoduje wstąpienie przez taką spółkę jawną do grona podatników CIT.

4. Spółki nieruchomościowe jako płatnicy

Nowela definiuje także spółkę nieruchomościową oznaczającą podmiot, inny niż osoba fizyczna (krajowy, unijny, poza-unijny), obowiązany na podstawie odrębnych przepisów do sporządzania bilansu, w którym:

- a) na pierwszy dzień roku podatkowego co najmniej 50% wartości rynkowej aktywów stanowiła wartość rynkowa nieruchomości położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw do takich nieruchomości – w przypadku podmiotów rozpoczynających działalność,
- b) na ostatni dzień roku poprzedzającego rok podatkowy co najmniej 50% wartości bilansowej aktywów stanowiła wartość bilansowa nieruchomości położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw do takich nieruchomości – w przypadku podmiotów innych niż określone powyżej.

Tak wyodrębniona spółka nieruchomościowa zostanie obciążona dodatkowymi obowiązkami:

Po pierwsze płatnika, gdyż spółka nieruchomościowa, której udziały (akcje), ogół praw i obowiązków, tytuły uczestnictwa lub prawa o podobnym charakterze są zbywane, jest obowiązana wpłacić na rachunek właściwego urzędu skarbowego, jako płatnik, 19% podatek od dochodu z tego tytułu, w terminie do 7. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym

powstał dochód, jeżeli co najmniej jedną ze stron transakcji jest podmiot niemający siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub osoba fizyczna niemająca miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. W przypadku nieposiadania przez spółkę nieruchomościową informacji o kwocie transakcji, podatek należny ustala się w wysokości 19% wartości rynkowej zbywanych udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułu uczestnictwa albo praw o podobnym charakterze.

Po drugie, spółka nieruchomościowa niemająca siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jest obowiązana ustanowić przedstawiciela podatkowego, którym może być osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, spełniająca określone warunki i będąca uprawniona do zawodowego wykonywania doradztwa podatkowego zgodnie z przepisami o doradztwie podatkowym lub do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych zgodnie z przepisami o rachunkowości.

W przypadku niedopełnienia obowiązku ustanowienia przedstawiciela podatkowego spółka nieruchomościowa podlega karze pieniężnej w wysokości do 1 000 000 zł.

Sam przedstawiciel podatkowy odpowiada z kolei solidarnie ze spółką nieruchomościową za zobowiązanie podatkowe, które przedstawiciel podatkowy rozlicza w imieniu i na rzecz tego podmiotu.

Jedynie spółki podlegające w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągania nie są objęte obowiązkiem ustanawiania przedstawiciela podatkowego.

5. Podwyższenie limitu uprawniającego do stawki 9% CIT

Gwoli przypomnienia, stawka CIT 9% nie znajduje zastosowania dla przychodów z zysków kapitałowych, tylko dla przychodów z innych źródeł.

Wyjaśnijmy zatem, kto w ramach innych źródeł przychodów będzie mógł skorzystać z obniżonej, 9% stawki CIT.

Tymi uprzywilejowanymi podmiotami są podatnicy CIT rozpoczynający działalność gospodarczą lub mali podatnicy, czyli tacy, u których wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług, innymi słowy brutto) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 euro.

W 2020 roku, jeżeli u małego podatnika lub podatnika rozpoczynającego w danym roku prowadzenie działalności kwota przychodów przekroczy wyrażoną w złotych kwotę odpowiadającą równowartości 1 200 000 euro, podatnicy tracą prawo do obniżonej stawki CIT w wysokości 9% w trakcie roku podatkowego. Co bardzo ważne, przy takich okolicznościach przychody za cały rok są opodatkowane w stawce 19%, a nie od momentu utraty prawa do stosowania stawki obniżonej.

Prawodawca planuje podwyższyć limit z 1 200 000 euro do 2 000 000 euro.

Wartym nadmienienia jest, że kwota odnosząca się do przychodów na dany rok, o której mowa w art. 19 ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT, w przeciwieństwie do kwoty definiującej małego podatnika jest wyrażona w wartości netto. Ponadto kwotę dotyczącą małego podatnika przeliczamy według średniego kursu ogłoszanego przez NBP na pierwszy

dzień roboczy października roku poprzedniego, a kwotę z art. 19 ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT przeliczamy według średniego kursu ogłoszonego przez NBP na pierwszy dzień roboczy roku podatkowego. W obu przypadkach wyliczoną kwotę zaokrągla się do 1 000 zł.

Z powyższego wynika, że w 2020 roku może mieć miejsce sytuacja, w której mały podatnik nie utraci swojego statusu, osiągając przykładowo przychody w kwocie 1 500 000 euro netto, co jednak sprawi, że zostanie pozbawiony możliwości stosowania obniżonej stawki CIT.

Zgodnie z proponowanymi zmianami, począwszy od 2021 roku taka sytuacja nie zaistnieje. Natomiast podatnicy powinni być świadomi ryzyka utraty prawa do 9% stawki CIT w kolejnym roku, nawet jeśli nie nastąpi to w danym roku podatkowym. Tak może się zdarzyć np. w sytuacji, gdy czynny podatnik VAT osiągnie przychód netto w wysokości 1 800 000 euro, a brutto 2 214 000 euro. W takich okolicznościach podatnik nie straci prawa do niższej stawki CIT w danym roku podatkowym, jednakże w kolejnym roku podatkowym utraci status małego podatnika, a co za tym idzie – prawo do 9% CIT.

Tytułem dopowiedzenia wspomnijmy jeszcze, że podatnik, który został utworzony w wyniku przekształcenia, połączenia lub podziału, nie może stosować obniżonej stawki CIT. To samo dotyczy spółki dzielonej.

Co więcej, z 9% CIT nie skorzystają podatnicy utworzeni przez podmioty, które w roku podatkowym, w którym podatnik został utworzony, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym, wniosły na poczet kapitału podatnika prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo, zorganizowaną część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa

o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty co najmniej 10 000 euro w zaokrągleniu do 1000 zł. To samo dotyczy podatników wnoszących tytułem wkładu do innego podmiotu uprzednio prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo, zorganizowaną część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa.

6. Podwyższenie limitów w ryczałcie ewidencjonowanym

Prawodawca oprócz podwyższenia limitu uprawniającego do stosowania obniżonej stawki CIT w wysokości 9%, planuje znacząco podwyższyć limity w ustawie o ryczałcie.

Z projektu ustawy zmieniającej wynika, że od 2021 roku więcej podatników podatku dochodowego od osób fizycznych niemogących dotychczas rozliczać się ryczałtem ze względu na zbyt wysokie przychody będzie mogło opłacać ryczałt od przychodów ewidencjonowanych z pozarolniczej działalności gospodarczej. Rozliczanie ryczałtem będzie mogło mieć miejsce, jeżeli w roku poprzedzającym rok podatkowy podatnicy uzyskaliby przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej, prowadzonej wyłącznie samodzielnie, w wysokości nieprzekraczającej 2 000 000 euro. To samo dotyczy podatników uzyskujących przychody wyłącznie z działalności prowadzonej w formie spółki cywilnej osób fizycznych oraz spółki jawnej osób fizycznych, a suma przychodów wspólników spółki z tej działalności nie przekroczyłaby kwoty 2 000 000 euro.

Z powyższego wynika, że limit przychodowy uprawniający do skorzystania z ryczałtu wzrośnie aż ośmiokrotnie, tj. z 250 000 euro do 2 000 000 euro, co sprawi, że nieco szersze grono podatników będzie

mogło rozliczać się według tej formy opodatkowania.

To nie jedyny limit kwotowy w ryczałcie, który ma ulec podwyższeniu, i na dodatek w ośmiokrotnej wysokości. Podatnicy rozpoczynający prowadzenie działalności oraz podatnicy, których otrzymane przychody z działalności prowadzonej samodzielnie albo przychody spółki – w roku poprzedzającym rok podatkowy – nie przekroczą kwoty stanowiącej równowartość 200 000 euro, w myśl proponowanych zmian, będą mogli obliczać ryczałt od przychodów ewidencjonowanych i wpłacać go na indywidualny numer rachunku podatkowego (mikrorachunek podatkowy) w terminie do dnia 20 następnego miesiąca po upływie kwartału, za który ryczałt ma być opłacony. W przypadku czwartego kwartału ryczałt będzie ulegał uiszczeniu na mikrorachunek podatkowy, na dotychczasowych zasadach, przed upływem terminu określonego na złożenie zeznania PIT-28, tj. do końca lutego następnego roku.

Zatem, według projektu ustawy zmieniającej, limit uprawniający podatników do wyboru kwartalnego ryczałtu wzrasta również aż ośmiokrotnie – z 25 000 euro do 200 000 euro.

7. Prawie wszyscy prowadzący pozarolniczą działalność gospodarczą będą mogli opłacać ryczałt ewidencjonowany

Podwyższenie limitu kwotowego uprawniającego do wyboru ryczałtu niewątpliwie sprawi, że w pewnym stopniu poszerzy się krąg podatników mających możliwość rozliczania się według tej formy opodatkowania, jednakże co innego wpłynie na możliwość wyboru ryczałtu przez zdecydowaną większość podatników podatku dochodowego

od osób fizycznych prowadzących działalność samodzielnie lub w formie spółki cywilnej osób fizycznych lub spółki jawnej osób fizycznych.

Rewolucyjny wpływ na poszerzenie grona osób mogących rozliczać się w formie ryczałtu wynika z proponowanej zmiany brzmienia art. 8 ust. 1 pkt 3 ustawy o ryczałcie. Wskazany przepis określa przypadki podatników osiągających w całości lub w części przychody z różnych tytułów, w przypadku których opodatkowanie w formie ryczałtu nie ma zastosowania. Aktualnie należą do nich przychody z:

- a) prowadzenia aptek,
- b) działalności w zakresie udzielania pożyczek pod zastaw (prowadzenie lombardów),
- c) działalności w zakresie kupna i sprzedaży wartości dewizowych,
- d) prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej w zakresie wolnych zawodów innych niż określone w art. 4 ust. 1 pkt 11,
- e) świadczenia usług wymienionych w załączniku nr 2 do ustawy,
- f) działalności w zakresie handlu częściami i akcesoriami do pojazdów mechanicznych.

Przepis art. 8 ust. 1 pkt 3 ustawy o ryczałcie w proponowanym brzmieniu wskazuje jedynie na podatników osiągających w całości lub w części przychody z tytułu:

- a) prowadzenia aptek,
- b) działalności w zakresie kupna i sprzedaży wartości dewizowych,
- c) działalności w zakresie handlu częściami i akcesoriami do pojazdów mechanicznych.

Zauważyć należy, że z proponowanej zmiany przepisu przede wszystkim wynika, że brak jest w nim wskazania przychodów z tytułu świadczenia usług wymienionych w załączniku nr 2 do ustawy o ryczałcie, gdyż prawodawca zamierza ten załącznik uchylić. To właśnie załącznik nr 2 stanowi

Nasuwa się wniosek, że począwszy od 2021 roku przedstawiciele wszystkich wolnych zawodów będą mieli możliwość rozliczania się z podatku dochodowego od osób fizycznych według zryczałtowanej formy opodatkowania.

wykaz wielu usług, których świadczenie wyłącza podatnika z opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych. Stąd mowa o rewolucyjnej zmianie dającej możliwość rozliczania się ryczałtem ogromnej liczbie podatników.

8. Katalog wolnych zawodów w ryczałcie ewidencjonowanym

Nasuwa się wniosek, że począwszy od 2021 roku przedstawiciele wszystkich wolnych zawodów będą mieli możliwość rozliczania się z podatku dochodowego od osób fizycznych według zryczałtowanej formy opodatkowania.

Aktualny katalog wolnych zawodów, który jest określony w art. 4 ust. 1 pkt 11 ustawy o ryczałcie jest bardzo skromny. Prawodawca planuje go poszerzyć o psychologów, fizjoterapeutów, adwokatów, notariuszy, radców prawnych, architektów, inżynierów budownictwa, rzeczoznawców budowlanych, biegłych rewidentów, księgowych, agentów ubezpieczeniowych, agentów oferujących ubezpieczenia uzupełniające, brokerów reasekuracyjnych, brokerów ubezpieczeniowych, doradców

podatkowych, doradców restrukturyzacyjnych, maklerów papierów wartościowych, doradców inwestycyjnych, agentów firm inwestycyjnych, rzeczników patentowych.

Co ważne, w myśl proponowanej zmiany przepisu art. 4 ust. 1 pkt 11 ustawy o ryczałcie, nie będzie stanowiło wykluczenia uznania za wolny zawód wykonywanie działalności na rzecz osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej albo na rzecz osób fizycznych dla potrzeb prowadzonej przez nie pozarolniczej działalności gospodarczej.

Aktualnie wykonywanie działalności na rzecz podmiotów gospodarczych nie uprawnia przedstawicieli wolnych zawodów do wyboru zryczałtowanej formy opodatkowania.

9. Nowe stawki w ryczałcie ewidencjonowanym

Proponuje się zwiększenie liczby stawek ryczałtu z 7 do 8. W 2021 roku stawki ryczałtu mają kształtować się następująco: 17%, 15%, 12,5%, 10%, 8,5%, 5,5%, 3% oraz 2%.

Prawodawca proponuje obniżenie stawek ryczałtu w przypadku

Ponadto prawodawca zamierza uniemożliwić obniżenie stawek amortyzacyjnych m.in. w sytuacji rozliczania się ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych.

niektórych rodzajów przychodów. Jako przykład możemy podać przychody osiągane w ramach wolnych zawodów (z 20% do 17%), przychodów opodatkowanych dotychczas w stawce 17% np. związanych z wydawaniem pakietów gier komputerowych, związanych z doradztwem w zakresie sprzętu komputerowego (z 17% do 15%), usług zakwaterowania, wynajmu i dzierżawy samochodów osobowych (z 17% do 8,5% lub 12,5% przy przekroczeniu kwoty przychodu 100 000 zł).

Odnosnie przyporządkowania stawek, dla przykładu, przychody z tytułu świadczenia usług prawnych, rachunkowo-księgowych i doradztwa podatkowego (PKWiU dział 69), innych niż świadczone w ramach wolnych zawodów, będą opodatkowane w stawce 15%.

Jako dobry krok należy uznać możliwość rozliczania ryczałtem w ramach działalności gospodarczej usług wynajmu nieruchomości według stawek obowiązujących dla tzw. najmu prywatnego, tj. 8,5% lub 12,5% przy przekroczeniu kwoty przychodu 100 000 zł. Niemniej jednak nadal nie będzie jasnej definicji działalności gospodarczej w przypadku wynajmu nieruchomości i podatnikom trudno, jak dotychczas, będzie ustalić, kiedy ich najem będzie nosił znamiona działalności gospodarczej, a co za tym idzie, wy-

brać właściwe źródło przychodów.

Stawka 10% dotyczyć będzie przychodów w zakresie handlu nieruchomościami na własny rachunek (PKWiU 68.10.1).

Ryczałtową progresją, tj. 8,5% oraz 12,5% od nadwyżki przychodów ponad 100 000 zł, objęte będą m.in. przychody związane z wynajmem oraz zakwaterowaniem.

Stawka 8,5% ma dotyczyć tych samych przychodów, których dotyczy obecnie, jak również z tytułu świadczenia usług nieprzyporządkowanych do innych stawek.

Nadmienić należy, że tą stawką mają być opodatkowane m.in. przychody ze świadczenia usług w zakresie edukacji (PKWiU dział 85), innych niż świadczone w ramach wolnych zawodów, które dotychczas nie mogły być opodatkowane według ryczałtowanej formy.

Nie ulegną zmianie stawki dla rodzajów przychodów opodatkowanych obecnie według stawek 5,5%, 3% lub 2%.

10. Czy ryczałt ewidencjonowany będzie się opłacał?

Skoro wybierając ryczałtowaną formę opodatkowania, podatnicy nie mają prawa do pomniejszenia podstawy opodatkowania o koszty

uzyskania przychodów, należy zastanowić się, czy opodatkowanie ryczałtem według zaproponowanych stawek będzie korzystne.

Brak możliwości uwzględnienia kosztów uzyskania przychodów nie w każdym przypadku przekreśla opłacalność ryczałtu. Jeżeli podatnik ma niskie wydatki firmowe, ryczałt może dla niego być atrakcyjny. Ponadto dla niektórych branż stawki ryczałtowanego podatku są bardzo korzystne. Mamy tutaj na myśli m.in. działalność polegającą na wykonywaniu robót budowlanych opodatkowaną w stawce 5,5% i wysokomarżową działalność handlową opodatkowaną w stawce 3%.

Natomiast nie spodziewamy się, aby ryczałt był w obrębie zainteresowań przedstawicieli wolnych zawodów, gdyż w ich przypadku stawka ma wynosić 17%, więc przy takich okolicznościach najczęściej korzystniej jest wybrać podatek liniowy, a co za tym idzie, móc rozliczać koszty uzyskania przychodów i płacić 19% podatku od dochodu, a nie od przychodu.

Aby doradcom podatkowym, niewykonywującym działalności w ramach wolnego zawodu, ryczałt w stawce 15% się opłacał, muszą mieć w praktyce znikome koszty uzyskania przychodów.

Trudno mówić również o korzyściach wynikających z rozliczania się ryczałtem w przypadku podatników zajmujących się handlem nieruchomościami przy zaproponowanej stawce 10%. Próg rentowności opłacania ryczałtu w stosunku do podatku liniowego (bez uwzględnienia daniny solidarnościowej) będzie miał miejsce przy zwrocie z inwestycji w wysokości aż 111%.

Wynajmujący nieruchomości i osoby świadczące usługi zakwaterowania (tzw. najem krótkoterminowy), amortyzujący swoje budynki lub lokale według indywidualnych stawek amortyzacyjnych, prawdopo-

dobnie też nie będą zainteresowani ryczałtem w stawkach 8,5% i 12,5% od nadwyżki przychodów ponad 100 000 zł.

11. Ograniczenia w obniżaniu stawki amortyzacyjnej

Proponowany przepis art. 22i ust. 8 ustawy o PIT ma na celu uniknięcie sytuacji, w których podatnicy będą obniżali stawki amortyzacyjne w działalności, z której przychody podlegają zwolnieniu z opodatkowania podatkiem dochodowym. Ponadto prawodawca zamierza uniemożliwić obniżenie stawek amortyzacyjnych m.in. w sytuacji rozliczania się ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych.

Dla podatników podatku dochodowego od osób prawnych planuje się dodanie analogicznego przepisu w ustawie o CIT – art. 16i ust. 8, który ma wskazywać na brak możliwości obniżenia stawek amortyzacyjnych dla środków trwałych wykorzystywanych przez podatników w działalności, z której dochody podlegają zwolnieniu z opodatkowania podatkiem dochodowym – w okresie korzystania z takiego zwolnienia.

Powyższa zmiana ma mieć zastosowanie do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wprowadzonych do ewidencji po dniu 31 grudnia 2020 r.

12. Wyłączenie możliwości stosowania indywidualnej stawki amortyzacyjnej po wykupie z leasingu

Aby podatnik mógł zastosować indywidualną stawkę amortyzacyjną dla środków trwałych zaliczonych do grupy 3-6 i 8 KŚT oraz dla środków transportu, w tym samochodów

osobowych, wystarczy jeszcze w 2020 r. wykazać, że przed ich nabyciem były wykorzystywane co najmniej przez okres 6 miesięcy. W przypadku budynków i lokali mieszkalnych amortyzacja w stawce indywidualnej również jest możliwa, jednakże te nieruchomości powinny być wykorzystywane przed ich nabyciem przez okres co najmniej 60 miesięcy.

Począwszy od 2021 r. niewystarczające będzie samo wykazanie wykorzystywania tych środków trwałych przez okresy wskazane w ustawie. Kryterium okresu pozostanie niezmienione, jednakże składniki majątku będą musiały być wykorzystywane przez inny niż podatnik podmiot, aby możliwe było zastosowanie indywidualnej stawki amortyzacyjnej.

Z powyższego płynie wniosek, że po wykupie przedmiotu leasingu podatnik nie będzie mógł amortyzować tego środka trwałego z zastosowaniem indywidualnej stawki amortyzacyjnej.

13. Znaczące ograniczenie ulgi abolicyjnej

Polscy rezydenci podatkowi osiągający dochody zagranicą, w państwie, z którym Rzeczpospolita Polska podpisała konwencję w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, na podstawie której stosuje się metodę proporcjonalnego odliczenia, mogą dotkliwie odczuć proponowaną zmianę.

Co do zasady, dla podatników metoda proporcjonalnego odliczenia jest mniej korzystna od metody wyłączenia z progresją. Idea ulgi abolicyjnej polegała na odliczeniu od podatku całej kwoty wynikającej z różnicy między obiema metodami, w przypadku gdy dla rozliczania dochodów z danego państwa zastosowanie miała metoda proporcjonalnego odliczenia.

Innymi słowy w razie wysokiej różnicy między podatkiem wyliczonym w oparciu o metodę proporcjonalnego odliczenia a podatkiem wyliczonym w oparciu o metodę wyłączenia z progresją, podatnicy dotychczas mogli odliczyć całą różnicę od podatku i zapłacić podatek tak, jakby rozliczali się według korzystniejszej metody.

Prawodawca zamierza położyć temu kres. Proponuje, aby odliczenie (ulga abolicyjna) nie przekraczało wysokości kwoty, o której mowa w art. 27 ust. 1a pkt 1 ustawy o PIT, tj. 1 360 zł. Powyższego ograniczenia nie będzie stosować się w przypadku dochodów, które są osiągane z tytułu pracy lub usług wykonywanych poza terytorium lądowym państw. Innymi słowy marynarze będą korzystali z ulgi abolicyjnej jak dotychczas.

Zakończenie

Tytułem zakończenia autorzy mają nadzieję, że powyższe, zwięzłe przedstawienie proponowanych zmian w podatkach dochodowych ułatwi koleżankom i kolegom doradcom podatkowym zobrazowanie naszym Klientom ogromu zmian nas wszystkich oczekujących. Z serdecznymi życzeniami, zawsze wszystkiego co najlepsze (nie tylko w podatkach) w Nowym Roku. 🐣



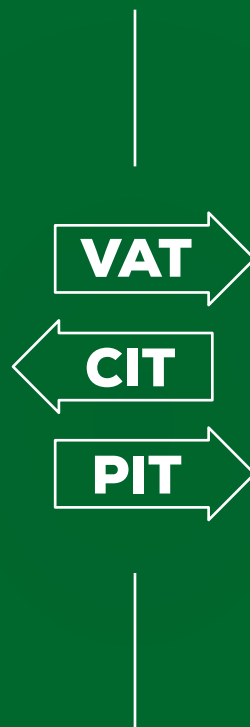
MAREK GOLEC,
DORADCA PODATKOWY



PATRYK PIOTR SMĘDA,
DORADCA PODATKOWY

¹ Arthur Schopenhauer, „Świat jako wola i przedstawienie”, Wydawnictwo Naukowe PWN, Seria: Biblioteka Klasyków Filozofii.

Estoński CIT



*Magnes dla inwestorów z całego świata
czy kolejne hasło propagandowe uszczęśliwiające
polskich przedsiębiorców i podatników na siłę?*

Piszę ten tekst w momencie, kiedy mamy do czynienia z projektem ustawy (25 stron wydruku) oraz Uzasadnieniem (47 stron wydruku). W uzasadnieniu czytamy o konieczności stworzenia podatnikom podatku dochodowego od osób prawnych kolejnej formy opodatkowania do wyboru w postaci ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych – symetrycznie do osób fizycznych, które mogą corocznie wybierać pomiędzy skalą podatkową, podatkiem liniowym, ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych czy też kartą podatkową.

Proponuje się również Specjalny fundusz inwestycyjny, jako kolejną formę ulgi amortyzacyjnej poprzez przyspieszenie rozliczania amortyzacji środków trwałych w kosztach podatkowych. Obydwa te warianty miałyby funkcjonować rozłącznie – nie można odnieść korzyści z obydwu.

Wszystko to ma sprzyjać wzrostowi gospodarczemu oraz zachęcać inwestorów, poprawić płynność, zdolność kredytową i spowodować wzrost kapitałów własnych. Opiswane są pozytywne przykłady Chile, Estonii, Gruzji, Łotwy, Niemiec i Węgier, które mamy naśladować. Problem w tym, że jakoś nie przypominam sobie, aby w czasach PRL-u, a także przez ostatnie 31 lat transformacji ustrojowej miliony Polaków emigrowały właśnie w tamtych kierunkach, z wyjątkiem Niemiec (które mają do zaproponowania jedynie wariant drugi, czyli rezerwę inwestycyjną i to w bardzo ograniczonym zakresie), z innych powodów zresztą (największym magne-

sem dla Polaków niezmiennie wydaje się być ścisły związek wysokich zarobków ze stabilnością i gwarancją bezpieczeństwa, w ostatnim czasie równowaga między pracą a życiem prywatnym i wypoczynkiem). Jeżeli zaś chodzi o Chile, to w powszechnej świadomości Polaków kojarzyć się ono będzie z reformą emerytalną, trzema filarami, OFE, wprowadzonymi dnia 01/01/1999 r. i wyprowadzonymi po 15 latach, kiedy władze zorientowały się, jak wyglądają skutki chilijskiej reformy emerytalnej po 30 latach w kraju jej wynalazców.

Stawka ryczałtu minus inwestycje?

Zacznijmy niemalże od końca, czyli od proponowanych zapisów art. 28o w Oddziale 5 Rozdziału 6B – Ryczałt od dochodów spółek kapitałowych, które zapoznają nas z wysokością stawek estońskiego CIT w wersji polskiej: 15% oraz 25%, zamiast 9% (mały podatnik oraz podatnik ze średnią przychodów 50 mln zł) i 19%. Doprawdy, ciężko będzie doradcom podatkowym znaleźć podatników – przedsiębiorców chętnych zapłacić 15% podatek, zamiast 9% podatku, nawet jeżeli uwzględnić różnice bilansowo-podatkowe, zwłaszcza jeżeli uwzględnić 6 kategorii dochodów wymienionych w projektowanym art. 28m. Tym bardziej, iż wydatków o charakterze reprezentacyjnym nadal nie będzie można uznać za koszty obniżające podstawę opodatkowania.

PRZYKŁAD 1.

Mały podatnik postanowił pozostać przy stawce 9%, respektując obostrzenia dotyczące kosztów uzyskania przychodów, wynikające chociażby z katalogu negatywnego zawartego w art. 16 ust. 1 uCIT, jak również korzystając z katalogu przychodów zwolnionych, zawartym w art. 17 ust. 1 uCIT oraz przychodów niebędących przychodami dla celów podatku dochodowego, wymienionych w art. 12 ust. 4 uCIT. Dochód wykazany w zeznaniu CIT – 8 wynosi 1 000 000 zł.

9% CIT do zapłaty wynosi: 90 000 zł.

Mały podatnik postanowił skorzystać z ryczałtu, płacąc podatek wg stawki 15%.

Zysk netto wyniósł 900 000 zł.

15% zryczałtowany CIT do zapłaty wynosi: 135 000 zł.

Zatem wybór ryczałtu zwiększył podatnikowi zobowiązanie w podatku dochodowym od osób prawnych o kwotę 45 000 zł (135 000 zł – 90 000 zł).

Obniżenie stawek zryczałtowanych (15%, 25%) możliwe jest o 5 punktów procentowych (art.28o ust. 2), o ile nakłady na cele inwestycyjne ponoszone przez podatnika w każdym dwuletnim okresie wynosiły co najmniej 50%, a w każdym czteroletnim okresie – 110%. *Ulga 5 p.p.* została tutaj powiązana z obowiązkami każdego zryczałtowanego podatnika CIT, zapisanym w art. 28g, polegającym na ponoszeniu bezpośrednich nakładów inwestycyjnych o wysokości wyższej o 15% (minimum 20 000 zł) w każdym dwuletnim okresie

**W przypadku 4-letniej
 inwestycji (33%) podatnik
 ma obowiązek poinformować
 naczelnika urzędu skarbowego
 o jej zakresie przed upływem
 dwuletniego okresu inwestycji oraz
 roku poniesienia nakładów na cele
 inwestycyjne i terminie planowego
 zakończenia inwestycji.**

albo o 33% (minimum 50 000 zł) od wartości początkowej środków trwałych, ustalonej na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego okres dwuletni lub czteroletni. Nie chodzi tutaj o wszystkie środki trwałe, lecz jedynie środki trwałe zaliczane do grup 3 – 8 KŚT, tradycyjnie z pominięciem samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku służących głównie celom osobistym akcjonariuszy, udziałowców lub ich rodzin. Nakłady inwestycyjne w wysokości minimalnej – 15% bądź też w wysokości uprawniającej do ulgi w stawce ryczałtowej – 50% muszą stanowić wydatki na nabycie nowych fabrycznie środków trwałych lub wytworzenie środków trwałych lub też opłaty wynikające z leasingu finansowego w części równej spłacie wartości początkowej środków trwałych.

W przypadku 4-letniej inwestycji (33%) podatnik ma obowiązek poinformować naczelnika urzędu

skarbowego o jej zakresie przed upływem dwuletniego okresu inwestycji oraz roku poniesienia nakładów na cele inwestycyjne i terminie planowego zakończenia inwestycji.

Mamy tutaj do czynienia z ulgą stawkowo-inwestycyjną, stworzono bowiem ścisłą korelację stawki podatkowej z poziomem realizowanych inwestycji.

Warunki podyktowane w art. 28g dla środków trwałych przypominają warunki stworzone w ramach ulg amortyzacyjnych w poprzednich latach. Nie są do nich kwalifikowane nieruchomości, jak też samochody osobowe. Samochód osobowy pozostaje zatem *wyklętym środkiem trwałym*, co może być zjawiskiem nieprzetłumaczalnym na języki obce potencjalnych inwestorów zagranicznych.

PRZYKŁAD 2.

Nawet gdyby podatnik decydujący się na ryczałtowany 15% CIT poniósł 50% nakłady inwestycyjne (zamiast obowiązkowych, ustawowych

15%), wówczas jego stawka podatkowa uległaby obniżeniu o 5 pp, czyli do poziomu 10%.

Biorąc pod uwagę wielkości podane w Przykładzie 1., 10% CIT do zapłaty wyniósłby:

$$900\ 000\ \text{zł} \times 10\% = 90\ 000\ \text{zł}.$$

Zatem kwota podatku zryczałtowanego dopiero po uzyskaniu ulgi inwestycyjno-stawkowej zrównałaby się z kwotą podatku 9% CIT.

PRZYKŁAD 3.

Podatnik wybrał ryczałt od dochodów spółek kapitałowych, poczynając od 2021 roku.

Dwuletnie okresy wzrostu nakładów będą ustalone dla lat 2021 – 2022 w odniesieniu do bazowej wartości początkowej ustalonej na dzień 31/12/2020 r. albo na lata podatkowe 2022 – 2023 (w odniesieniu do 31/12/2021 r.), lub też na lata 2023 – 2024 (w odniesieniu do 31/12/2022 r.).

Wariant 4-letni to okres 2021 – 2024 (w odniesieniu do 31/12/2020 r.) lub też zastosowanie rozliczeń dwuletnich w sposób powyżej wskazany. O tym zadecyduje podatnik.

Straty, ulgi, odliczenia

Już od początku XX wieku, a więc od 120 lat żyjemy w ciekawych czasach. W czasach wysoce niepewnych, zaliczyliśmy hiszpankę, teraz zaliczamy COVID-19. Ulubionym słowem światowej gospodarki stało się słowo: „elastyczność” (w domyśle: nieprzewidywalność, niepewność dnia ani godziny). Obecna pandemia nasila niepewność co do jutra i niewiedzę co do wzrostu gospodarczego i poziomu wskaźników. Jedno można przewidzieć łatwo – wzrastającą liczbę przedsiębiorstw, które zakończą rok podatkowy 2020, 2021, 2022 ze stratą zamiast zyskiem, a dochodzić do

poziomu sprzed pandemii (z 2019 r.) będą przez następne 10 lat.

Wyżej wymienione podmioty raczej nie będą zainteresowane dobrowolnym odebraniem sobie prawa do odliczania strat z lat ubiegłych, albowiem właśnie to oznaczać będzie wybór zryczałtowanego, „estońskiego” CIT-u.

Zgodnie z dodanym ust. 7 do art. 7 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2019 r., poz. 865, z późn. zm.; dalej: uCIT) podatnik, który w latach poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych osiągnął stratę ze źródła przychodów i nabył prawo do jej odliczenia na podstawie art. 7 ust. 5 uCIT, traci prawo do tego odliczenia, począwszy od pierwszego roku stosowania tego opodatkowania. Odzyskać prawo do odliczenia straty sprzed lat będziemy mogli dopiero po zakończeniu stosowania estońskiego CIT-u, o ile taka strata została poniesiona nie wcześniej niż w piątym roku podatkowym poprzedzającym ostatni rok tego opodatkowania.

PRZYKŁAD 4.

Załóżmy, że podatnik CIT – Spółka z o.o. ponosiła straty w latach podatkowych 2015, 2016 i 2017. W latach 2018 – 2019 odnotowała zyski, ale w zeznaniach podatkowych mogła pomniejszyć swoje dochody podatkowe o straty z lat ubiegłych i nie płacić podatku. Pozostała część strat podatkowych Spółka miała zamiar odliczać w latach 2020, 2021 i 2022. Gdyby Spółka wybrała zryczałtowaną formę opodatkowania, począwszy od dnia 1 stycznia 2021, to wówczas przez okres 4 lat (2021 – 2024) nie będzie mogła odliczyć strat z lat ubiegłych. Gdyby powróciła do poprzedniej formy rozliczeń z dniem 1 stycznia 2025 roku, to wówczas nie będzie mogła odliczyć

strat podatkowych, albowiem piąty rok poprzedzający 2024 rok to rok 2019, w którym mieliśmy do czynienia z zyskami.

PRZYKŁAD 5.

Jeszcze gorzej przedstawiałaby się sytuacja Spółki z o.o., która do tej pory – do końca roku 2019 r. – generowała zyski i wykazywała dochody podatkowe w swoich zeznaniach, natomiast w latach 2020 – 2022 zaczęłaby ponosić straty. Wybierając estoński CIT, mogłaby w ogóle pozbawić się prawa do odliczeń, a chcąc w pełni z tego prawa skorzystać, będzie musiała zaczekać z wyborem ryczałtu do 1 stycznia 2024 roku, gdyż 2022 rok będzie „piątym rokiem” wg definicji z art. 7 ust. uCIT w stosunku do 2027 roku. Może także zdecydować o odliczaniu strat od dochodów w zeznaniach za lata 2023 – 2027 i dopiero od 1 stycznia 2028 roku wybrać ryczałt.

Spółka opodatkowana ryczałtem – zgodnie z dodanym art. 18aa uCIT – zostanie pozbawiona kolejnych przysługujących jej dotychczas praw podatkowych: ulg, odliczeń i darowizn, stosowanych w zeznaniach podatkowych, zapisanych w art. 18 – 18f uCIT; utraci ona możliwość odliczenia darowizny na cele kultu religijnego, darowizny na cele wypełniane przez organizacje pożytku publicznego, koszty kwalifikowane w ramach ulgi B + R, ulgę na złe długi. Skoro tracimy ulgę badawczo-rozwojową, to powstaje pytanie, co z prawem do 5% CIT – IP BOX zapisanego w art. 24d uCIT, a także co z obowiązkiem płacenia podatku od przychodów z budynków (art. 24b uCIT)? Nadal trzeba będzie je płacić i wykazywać ich podstawy jako odrębne kategorie przychodów niepodlegające sumowaniu z przychodami opodatkowanymi ryczałtem?

Nie dla wszystkich – obostrzenia podmiotowe

Art. 28k zaprojektowanego rozdziału 6B wymienia podmioty, które nie mogą wybrać ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych. Wykluczone zostają przedsiębiorstwa finansowe, wymienione w art. 15c ust. 16 uCIT (m.in. banki krajowe, SKOK-i, firmy inwestycyjne, instytucje kredytowe, zakłady ubezpieczeń, zakłady reasekuracji, fundusze inwestycyjne), a także instytucje pożyczkowe, o których mowa w art. 5 pkt 2a ustawy z dnia 12 maja 2011 r. o kredycie konsumenckim. Podatnicy postawieni w stan upadłości lub likwidacji oraz podatnicy osiągający dochody zwolnione ze względu na działalność gospodarczą prowadzoną na terenie SSE lub działalność gospodarczą określoną w decyzji o wspieraniu inwestycji (art. 17 ust. 34 lub 34a uCIT) także znaleźli się w tej kategorii.

Ważną kategorią zapisaną w art. 28k są podatnicy utworzeni w wyniku połączenia lub podziału bądź też po prostu całkiem nowi podatnicy utworzeni przez osoby prawne, osoby fizyczne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej wnoszące tytułem wkładów niepieniężnych na poczet kapitału podatnika składniki majątku uzyskane przez te osoby albo jednostki w wyniku likwidacji innych podatników, jeżeli te jednostki albo osoby posiadały udziały (akcje) tychże zlikwidowanych podatników; wyeliminowano również podmioty utworzone przez osoby prawne, osoby fizyczne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, jeżeli w roku utworzenia lub w roku następnym zostało do nich wniesione na poczet kapitału uprzednio prowadzone przedsiębiorstwo, zorganizowana część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości wyższej niż

Najprawdopodobniej ustawodawca chce uszczelnić system podatkowy poprzez pozbawienie podatników prawa do tworzenia nowych spółek **wyłącznie w celach podatkowych.**

równowartość 10 000 euro (średni kurs NBP z pierwszego dnia roboczego mies. poprzedzającego miesiąc wniesienia składników, zaokr. do 1000 zł) wyliczona z zastosowaniem art. 14 uCIT. Wyłączenie możliwości zastosowania estońskiego CIT-u dla tych kategorii podatników potrwa przez rok podatkowy rozpoczęcia działalności oraz następny rok podatkowy, najkrócej przez 24 miesiące.

Kolejna kategoria podatników wyłączonych z systemu ryczałtowanego CIT to podatnicy podzieleni przez wydzielenie lub też wnoszący wkład do innego podmiotu (także na poczet kapitału) uprzednio prowadzonego przez siebie przedsiębiorstwa, zorganizowanej części przedsiębiorstwa albo składników majątku tego przedsiębiorstwa o wartości wyższej niż równowartość 10 000 euro (średni kurs NBP z pierwszego dnia roboczego mies. poprzedzającego miesiąc wniesienia składników, zaokr. do 1000 zł) wyliczonej z zastosowaniem art. 14 uCIT. Te podmioty również nie będą mogły skorzystać z ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych w roku podziału lub wniesienia wkładu

oraz w roku bezpośrednio po nim następującym, najkrócej przez 24 miesiące.

Jeżeli chodzi o łączenie, podział podmiotów i wniesienie do spółki wkładu niepieniężnego, to również podmioty przejmujące lub otrzymujące wkład niepieniężny zostają wyeliminowane z ryczałtu na okres minimum 24 miesiące (liczony w sposób opisany powyżej).

Z powyższych obostrzeń płynie wniosek: żadnych aportów, w tym także w formie zorganizowanej (całość przedsiębiorstwa lub zorganizowana jego część), wyłącznie żywa gotówka, czyli środki pieniężne. Najprawdopodobniej ustawodawca chce uszczelnić system podatkowy poprzez pozbawienie podatników prawa do tworzenia nowych spółek wyłącznie w celach podatkowych, przy czym część składników majątku pozostałaby w „starej” spółce opodatkowanej 9% CIT, zaś druga część majątku zostałaby wchłonięta przez nowo utworzoną spółkę opłacającą 15% ryczałt. Dodatkowo można mieć wrażenie, iż tego rodzaju obostrzenia mają podatników pozbawić motywacji do skorzystania ze swo-

istej ulgi w podatku VAT dotyczącej wkładów niepieniężnych w postaci całości lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa, zapisanej w art. 6 pkt 1) uVAT.

W ramach rozważań na temat kategorii podmiotów warto wspomnieć o zdefiniowaniu podmiotów powiązanych na potrzeby systemu ryczałtowanego CIT – wielkość udziałów i praw została obniżona z 25% do 5% (art. 28c planowanego rodzaju 6B ustawy o CIT). Zatem w ramach estońskiego CIT można uznać za podmioty powiązane takie spółki, które w ramach *tradycyjnych* rozliczeń nigdy powiązanymi nie będą.

Warunki do spełnienia – obostrzenia przedmiotowe

Wybór ryczałtu od dochodów dla spółek kapitałowych dotyczy tych przedsiębiorstw, które podlegają nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu (art. 3 ust. 1 uCIT), a więc mają siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegając opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce osiągnięcia, które to spółki łącznie spełniają warunki wymienione w art. 28j ust. 1 uCIT:

— osiągnęły łączne przychody w poprzednim roku podatkowym lub wartość średnich przychodów z działalności (obliczoną na ostatni dzień poprzedniego roku podatkowego z okresu opodatkowania ryczałtem) nie przekroczyła 50 mln zł z podatkiem VAT (biorąc pod uwagę stawkę podstawową 40 605 406,50 zł netto + 23% VAT).

W chwili, kiedy powstaje niniejszy artykuł, Ministerstwo Rozwoju złożyło uwagi do nowelizacji ustawy o CIT dotyczącej estońskiego CIT-u, wskazując na zbyt niski limit przychodów uprawniający do zastosowania ryczałtu od dochodów

spółek kapitałowych. Zdaniem Ministerstwa limit ten powinien być większy o tyle, by z tej formy opodatkowania mogły korzystać również średnie firmy;

— mniej niż 50% przychodów (nieprzekraczających 50 mln zł z VAT) stanowią przychody z wierzytelności, odsetek i pożytków z wszelkiego rodzaju pożyczek, z odsetkowej części raty leasingowej, poręczeń i gwarancji, praw autorskich, praw własności przemysłowej (także z tytułu zbycia tych praw), ze zbycia i realizacji praw z instrumentów finansowych oraz z transakcji z podmiotami powiązаныmi, jeżeli w ramach tych transakcji nie jest wytwarzana wartość dodana pod względem ekonomicznym lub jest to wartość znikoma.

Najwyraźniej ustawodawcy chodzi o podmioty prowadzące faktyczną działalność, generujące przychody aktywne; przychody pasywne – jeżeli już w ogóle występują w danej spółce – to mają stanowić mniejszość. Problem może wystąpić wówczas, gdy spółka zdecyduje się na ryczałt, trwający przez 4 lata (np. 2021 – 2024) i w latach 2021 oraz 2022 uzyska 10% przychodów pasywnych w przychodach ogółem, w roku 2023 – 55% przychodów spółki będą stanowiły przychody pasywne, zaś w roku 2024 – 85% przychodów będzie miało charakter pasywny. Oznaczałoby to konieczność wstrzymania się z wyborem ryczałtu do momentu, kiedy spółka otrzyma spłatę udzielonych pożyczek wraz z odsetkami, sprzeda prawa własności przemysłowej oraz instrumenty finansowe. Ponadto sprzedaż tego rodzaju aktywów może wiązać się z nieprzewidzianymi wcześniej obiektywnymi okolicznościami, sytuacjami nadzwyczajnymi (COVID-19), w wyniku których konieczne byłoby szybkie reagowanie na krańcowo złą sytuację spółki. Z pomocą przychodzi

nam ust. 2 art. 28j, wyjaśniając, iż warunek 50 mln zł oraz 50% ma być spełniony w pierwszym roku opodatkowania ryczałtem, czyli w tym przykładzie – w roku 2021, jednakże ten przepis dotyczy wyłącznie podatników rozpoczynających prowadzenie działalności. Pamiętać należy także, iż przy transakcjach powiązanych na potrzeby ryczałtu mowa jest o 5% udziale, a nie 25%;

— średnie zatrudnienie wynoszące minimum 3 pracowników, którzy nie są udziałowcami ani też akcjonariuszami tego podatnika; zatrudnienie na podstawie umów o pracę przeliczane jest na pełny wymiar czasu pracy, tzn. pracownicy zatrudnieni w niepełnym wymiarze czasu pracy uwzględniani są w przeliczeniu na pełne etaty, np. 3 pracowników zatrudnionych na pełen etat lub 6 pracowników zatrudnionych w wymiarze ½ etatu. Zatrudnienie 3 osób, z których jedna zatrudniona jest w wymiarze ½, pozostałe na pełny etat, nie spełnia tego wymogu. Ponadto wymagany poziom średniego zatrudnienia musi być utrzymany przez co najmniej 300 dni w roku podatkowym (liczonym jako

kolejne 12 miesięcy kalendarzowych) lub 82% dni przypadających w roku podatkowym, jeżeli rok ten przyjęto w innym wariantcie niż 12 kolejnych miesięcy kalendarzowych.

Pozostałe 65 dni lub 18% to swego rodzaju rezerwa, przedział tolerancji dla rotacji kadrowych, poszukiwania nowych pracowników. Wymóg zatrudnienia nie dotyczy roku rozpoczęcia działalności i 2 następnym latom, jednakże od drugiego roku podatnik ma obowiązek corocznego zwiększania zatrudnienia o 1 etat;

— jedyne formy organizacyjno-prawne dozwolone dla ryczałtu to spółka z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółka akcyjna, których udziałowcami lub akcjonariuszami są wyłącznie osoby fizyczne, nieposiadające praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciele (fundatorzy) lub beneficjenci fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym.

Zatem spółki komandytowo-akcyjne pomimo, iż są podatnikami

Przy czym część składników majątku pozostałaby w „starej” spółce opodatkowanej 9% CIT, zaś druga część majątku zostałaby wchłonięta przez nowo utworzoną spółkę opłacającą 15% ryczałt.

CIT, nie mogą być objęte ryczałtem, gdyż nie są spółkami kapitałowymi. Ponadto wyeliminowane zostały spółki kapitałowe, które wśród swoich udziałowców/akcjonariuszy mają nie tylko osoby fizyczne, ale również spółki z o.o., SA, fundacje, stowarzyszenia, spółki osobowe (jawna, komandytowa, partnerska, komandytowo-akcyjna). Dodatkowymi restrykcjami zostali objęci udziałowcy lub akcjonariusze, którzy nie mogą być beneficjentami pewnych wymienionych wyżej instytucji ani posiadać pewnych praw majątkowych. Dodatkowo osoby te zostały objęte inwigilacją, zapisaną w części dotyczącej obowiązków informacyjnych, a dokładniej w art. 28s. W spółce z o.o., rozliczającej się w sposób tradycyjny, płacącej 9% CIT, udziałowiec nie musi tłumaczyć się Zarządowi, Radzie Nadzorczej, generalnie: Spółce ze swojego majątku i wszelkich jego składni-

ków (nieruchomości, ruchomości, lokat, papierów wartościowych, praw majątkowych i do otrzymania świadczenia). Majątek, prawa i przywileje oraz należne świadczenia udziałowca są jego prywatną sprawą, z czego nie musi tłumaczyć się podmiotom, w których posiada udziały. Natomiast w spółce z o.o., płacącej 15% ryczałtowo CIT, osoba fizyczna będąca udziałowcem lub akcjonariuszem musi złożyć podatkowemu (Spółce) oświadczenie – według wzoru – o podmiotach, w których posiada bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów w kapitale, ogółu praw i obowiązków (zatem również udziałowcy będący współnikami spółek jawnych, komandytowych), tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym, instytucji wspólnego inwestowania lub innych praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel

(fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym. Oświadczenie to należy składać corocznie – do końca pierwszego miesiąca roku podatkowego spółki (najczęściej do 31 stycznia; rok podatkowy tożsamy z rokiem kalendarzowym), a w sytuacji każdorazowej zmiany w trakcie roku podatkowego – w terminie 14 dni od zaistnienia tych zmian. Zatem udziałowcom dochodzą obowiązki o charakterze informacyjnym wobec spółki, i to obowiązki, które będą musieli wypełniać kilkadziesiąt razy w roku – w zależności od częstotliwości tych zmian. Kopia tego oświadczenia – na żądanie – zostanie przekazana przez spółkę naczelnikowi urzędu skarbowego właściwego dla podatnika (spółki) lub naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla osoby fizycznej – udziałowca/akcjonariusza. Obowiązek zapisany w art. 28s pokazuje nam właściwą kolejność działań. Doradca podatkowy, chcąc przedstawić klientowi (dokładniej: prezesowi zarządu spółki) nową formę opodatkowania, najprawdopodobniej będzie musiał zacząć od poinformowania o konieczności zorganizowania spotkań (w tym przypadku najlepiej indywidualnych) z udziałowcami, akcjonariuszami oraz uzyskania ich zgody na nowe obowiązki i ujawnienie majątków. Tym bardziej, iż niezłożenie oświadczenia, o którym mowa w art. 28s uCIT, będzie pociągać za sobą odpowiedzialność karno-skarbową w postaci dodanego art. 56e kodeksu karnego skarbowego, na podstawie którego osobie fizycznej, będącej udziałowcem lub akcjonariuszem, będzie groziła kara grzywny do 720 stawek dziennych lub kara grzywny za wykroczenie skarbowe w przypadku mniejszej wagi. Penalizowane będzie również złożenie oświadczenia po termi-

**Doradca podatkowy,
chcąc przedstawić klientowi
nową formę opodatkowania,
najprawdopodobniej będzie **musiał
zacząć** od poinformowania
o konieczności zorganizowania
spotkań z udziałowcami,
akcjonariuszami oraz uzyskania
ich zgody na nowe obowiązki
i ujawnienie majątków.**

nie – np. w ciągu 15 dni od zmiany struktury udziałów w spółce osobowej lub przystąpienia do nowej spółki osobowej oraz podawanie danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym;

- również sam podatnik, a więc sama spółka z o.o. lub SA nie może posiadać udziałów (akcji) w kapitale innej spółki, tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub instytucji wspólnego inwestowania, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną oraz innych praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym.

Powyższy wymóg oznacza, iż spółka z o.o. nie tylko wśród swoich udziałowców nie może mieć spółek z o.o., spółek akcyjnych, spółek jawnych i komandytowych. Spółka z o.o. nie może być udziałowcem innych spółek z o.o., spółek akcyjnych, nie może być współnikiem spółek jawnych, partnerskich, komandytowych, komandytowo-akcyjnych. Zatem spółka z o.o., która korzysta z estońskiego CIT, nie może być komplemmentariuszem. Komandytariuszem i akcjonariuszem również nie;

- Spółki opodatkowane zryczałtowanym CIT nie mogą sporządzać sprawozdań zgodnie z MSR (emitenci papierów wartościowych, jednostki wchodzące w skład grupy kapitałowej – art. 45 ust. 1a i 1b ustawy o rachunkowości);
- Spółki wybierając ryczałt, muszą złożyć zawiadomienie o tym wyborze – według ustalonego wzoru – do naczelnika urzędu skarbowego do końca pierwszego miesiąca roku podatkowego, który ma być opodatkowany tym podatkiem (najczęściej do 31 stycznia; gdy rok podatkowy jest tożsamy z rokiem kalendarzowym).

Dochód

Dochód podlegający opodatkowaniu ryczałtem składa się 6 kategorii przychodów.

1.

Zysk netto wypracowany w okresie opodatkowania ryczałtem w części, w jakiej zysk ten został uchwałą o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto przeznaczony:

- do wypłaty udziałowcom/akcjonariuszom (dochód z tytułu podzielonego zysku) lub
- na pokrycie strat powstałych w okresie poprzedzającym okres opodatkowania ryczałtem (dochód z tytułu zysku przeznaczanego na pokrycie strat).

Jak widać, opodatkowanie ryczałtem zmodyfikuje nie tylko stawkę podatkową, nie tylko wprowadzi nowe wymogi i wymusi nowe ułożenie relacji z udziałowcami/akcjonariuszami, ale także zmianę podejmowania uchwał podczas Zwyczajnych Zgromadzeń Wspólników. Dotychczas przyzwyczajeni byliśmy – ze względów oczywistych – iż obowiązek podatkowy powstanie w wyniku dochodu z tytułu podzielonego zysku. Teraz również obowiązek zapłaty co najmniej 15% ryczałtu powstanie w wyniku przeznaczenia dochodu na pokrycie strat lat ubiegłych, co jest zbieżne z zapisami ustawy omawianymi już wcześniej, pozbawiającymi prawa do odliczenia strat lat ubiegłych: nie można strat odliczać od dochodu, celem obniżenia podatku i nie można dochodem pokrywać strat bez konieczności opodatkowania.

Przepis ten stosujemy także w przypadku zaliczek na poczet przewidywanej dywidendy wypłacanej zgodnie z odrębnymi przepisami.

2.

Ukryte zyski (dochód z tytułu ukrytych zysków).

Definicja ukrytych zysków zawiera takie kategorie, jak świadczenia pieniężne, niepieniężne, odpłatne, nieodpłatne lub częściowo odpłatne wykonane w związku z prawem do udziału w zysku inne niż podzielony zysk, którego beneficjentem – bezpośrednio lub pośrednio – jest udziałowiec, akcjonariusz lub podmiot powiązany pośrednio lub bezpośrednio z podatnikiem (spółką), akcjonariuszem lub udziałowcem (pamiętajmy, że powiązania zaczynają się od 5%, a nie 25%):

- kwoty pożyczek (kredytów) udzielone przez podatnika (spółkę) udziałowcowi, akcjonariuszowi, podmiotowi powiązanemu z akcjonariuszem lub udziałowcem oraz odsetki, prowizje, wynagrodzenia i opłaty od pożyczek (kredytów) udzielonych przez te podmioty podatnikowi (przez udziałowców, akcjonariuszy, podmioty z nimi powiązane na rzecz spółki). Wyjątek stanowią kwoty pożyczek (kredytów) zwróconych przez podatnika (spółkę) udziałowcowi, akcjonariuszowi, podmiotowi powiązanemu z tym akcjonariuszem lub udziałowcem, z wyłączeniem prowizji, odsetek, opłat i wynagrodzeń, które są opodatkowane,
- świadczenia wykonane na rzecz fundacji rodzinnej lub prywatnej, podmiotu równoważnego takiej fundacji lub na rzecz przedsiębiorstwa prowadzonego przez taką fundację albo podmiot lub na rzecz beneficjentów takiej fundacji lub podmiotu albo na rzecz trustu lub innego podmiotu bądź też stosunku prawnego o charakterze powierniczym,
- nadwyżka wartości rynkowej transakcji określonej zgodnie z art. 11c uCIT ponad jej ustaloną cenę tej transakcji,
- nadwyżka zwróconej przeliczonej na złote z dnia zwrócenia dopłaty wniesionej do spółki zgodnie z odrębnymi przepisami ponad

kwotę wniesioną przeliczoną na złote według dnia faktycznego jej wniesienia,

- wypłacone z zysku wynagrodzenie z tytułu umorzenia udziału (akcji) lub ze zmniejszenia ich wartości,
- równowartość zysku przeznaczanego na podwyższenie kapitału zakładowego

Podatnicy CIT przyzwyczajeni byli do art. 12 ust. 4 pkt 4) uCIT, iż do przychodów nie zaliczano przychodów na utworzenie lub podwyższenie kapitału zakładowego. Tutaj podwyższenie kapitału zakładowego w wysokości równowartości zysku uznajemy za przychody opodatkowane,

- darowizny, ofiary i prezenty wszelkiego rodzaju

Jak widać, darowizn nie tylko nie odliczymy w zeznaniu podatkowym, pomniejszając w ten sposób podstawę opodatkowania, ale zakwalifikujemy je (zaksięgujemy) jako przychody i opodatkujemy je. To samo z ofiarami i prezentami wszelkiego rodzaju – czy także prezentami o małej wartości w rozumieniu uVAT? To oznaczałoby nie tylko skrupulatne prowadzenie listy (list) obdarowanych, ale i założenie analityki w ramach specjalnego nowo założonego konta rozrachunkowego, nazwanego np. "Rozrachunki z obdarowanymi",

- wydatki na reprezentację

Podatnicy, którzy mogli mieć nadzieję, iż wybierając ryczałt, pozbędą się czasochłonnego i uciążliwego obowiązku wyliczania różnic bilansowo-podatkowych, jak również analizowania katalogu negatywnego zawartego w art. 16 ust. 1 uCIT, będą musieli potraktować wydatki na reprezentację jako przychody podlegające opodatkowaniu.

Ukrytych zysków nie stanowią wynagrodzenia z tytułu umów o pracę, jak również z tytułu powołania, umów zlecenia i o dzieło oraz

kontraktów menedżerskich, zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego wypłacanych przez zakład pracy, ale tylko do łącznej wysokości 5-krotności przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw oraz pięciokrotności średniego wynagrodzenia przez spółkę z tytułów umowy o pracę, zlecenia i o dzieło, kontraktów menedżerskich, powołania, za każdy miesiąc roku podatkowego.

Kategorią pozostającą poza zyskami ukrytymi pozostaną również wydatki i odpisy amortyzacyjne oraz odpisy z tytułu trwałej utraty wartości, związane z używaniem samochodów osobowych, środków transportu lotniczego taboru pływającego oraz innych składników majątku:

- w pełnej wysokości – jeżeli są wykorzystywane wyłącznie na cele działalności gospodarczej,
- w wysokości 50% – jeżeli nie są wykorzystywane wyłącznie na cele działalności gospodarczej.

3.

Wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą (dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą).

Najprawdopodobniej w zakładowym planie kont należy wprowadzić dodatkowe rozróżnienie – oprócz dotychczasowej analityki KUZZP i NKUZZP w ramach tradycyjnego CIT – podział analityczny na wydatki-DG oraz wydatki-NDG.

4.

Nadwyżka wartości rynkowej składników przejmowanego majątku lub wniesionego w drodze wkładu niepieniężnego ponad wartość podatkową tych składników (dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku) – w przypadku łączenia, podziału, przekształcenia podmiotów lub wniesienia w drodze wkładu niepieniężnego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części.

Wartość tę wyliczamy zgodnie z art. 14 ust. 2 uCIT (papiery wartościowe, składniki majątku, z przeniesieniem których nie wiąże się zmiana istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów i ryzyk), a w pozostałych przypadkach stosujemy art. 11c uCIT.

5.

Suma zysków netto osiągniętych w każdym roku podatkowym stosowania opodatkowania ryczałtem w części, w jakiej te zyski nie były zyskami podzielonymi lub nie zostały przeznaczone na pokrycie straty (dochód z tytułu zysku netto) – dotyczy podatników, którzy zakończyli opodatkowanie ryczałtem.

W tym miejscu mamy do czynienia z typowym przykładem prymusowego uszczęśliwiania na siłę podatników CIT oraz ich udziałowców poprzez wprowadzanie nowych narzędzi i systemów podatkowych przewyżających trudności, z którymi spółki oraz ich udziałowcy, akcjonariusze już dawno poradzi sobie samodzielnie. Otóż podatnicy kilkadziesiąt lat temu stworzyli własny estoński CIT w ramach obowiązującego prawa, polegający na podejmowaniu uchwały – podczas ZZW – o przeznaczeniu zysku netto na kapitał zapasowy. To posunięcie zaspokajało nie tylko potrzebę korzyści podatkowej (brak podwójnego opodatkowania), ale przede wszystkim potrzebę inwestycyjną (pozwalalo zorganizować rezerwy na planowane zakupy środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz dalszy rozwój firmy) oraz potrzebę oszczędnościową (gromadzenie rezerw na wypadek trudności w spółce, również kryzysu gospodarczego). Rozwiązanie to dawało poczucie swobody i elastyczności – podatnik CIT nie był związany przedmiotem zakupów inwestycyjnych, ani terminem tych zakupów. Przeznaczenie zysku

na kapitał zapasowy nie oznaczało również 3-letniego zamrożenia prawa do ulg amortyzacyjnych, o czym czytamy w dodawanym ust. 1hc art. 15 uCIT, zgodnie z którym odpisy dokonane na fundusz utworzony na cele inwestycyjne można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów nie wcześniej niż 24 miesiące od zakończenia stosowania tego opodatkowania (od zakończenia stosowania ryczałtu). Zatem szczególne rozliczenia odpisów na fundusz będzie możliwe dopiero od trzeciego roku podatkowego następującego po ostatnim roku stosowania ryczałtu. Dodatkowo jeszcze fundusz ten ma być utworzony na wyodrębnionym rachunku w BGK, środki te muszą pochodzić z zysku osiągniętego za rok poprzedzający rok podatkowy (nie z kapitałów rezerwowych, zapasowych), zgromadzone środki mają być wydatkowane najpóźniej w roku podatkowym następującym po roku, w którym dokonano odpisu (projektowany art. 15 ust. 1hb uCIT).

Wybierając zryczałtowany system, należy liczyć się z potraktowaniem zysków przeznaczonych na kapitały zapasowe jako przychodów opodatkowanych spółki.

6.

Wartość przychodów i kosztów podlegających zgodnie z ustawą o rachunkowości zarachowaniu w roku podatkowym i uwzględnieniu w zysku (stracie netto), które nie zostały uwzględnione w tym zysku (stracie) netto (dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych).

Podstawa opodatkowania

Podstawę opodatkowania ryczałtem zdefiniowano w art. 28n planowanego rozdziału 6B uCIT i składa się ona z 4 elementów:

- sumy dochodów z tytułu podzielnego zysku i dochodu z tytułu zy-

Wybierając zryczałtowany system, należy liczyć się z potraktowaniem zysków przeznaczonych na kapitały zapasowe jako przychodów opodatkowanych Spółki.

sku przeznaczanego na pokrycie strat, ustalonej w miesiącu, w którym podjęto uchwałę o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto (np. w czerwcu roku następnego, gdyż podział lub pokrycie wyniku finansowego netto mają być dokonywane do końca szóstego miesiąca następującego po ostatnim dniu roku podatkowego, za który jest sporządzone roczne sprawozdanie finansowe);

- sumy dochodów z tytułu ukrytego zysku i dochodu z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą, ustalonej w miesiącu, w którym wykonano świadczenie lub dokonano wypłaty lub wydatku;
- dochodu z tytułu zmiany wartości składników majątku osiągniętego w miesiącu, w którym nastąpiło łączenie, podział, przekształcenie podmiotów lub wniesienie wkładu niepieniężnego;
- dochodu z tytułu zysku netto osiągniętego w roku podatkowym, w którym zakończyło się opodatkowanie ryczałtem.

Wprowadzenie zryczałtowanego CIT-u wymagać będzie wielu nakładów pracy, ekspertyz podatkowych w odniesieniu do poszczególnych składników majątku i kategorii

przychodów występujących u danego klienta – spółki, przebudowy polityki rachunkowości, zakładowego planu kont, wreszcie przebudowy systemu finansowo-księgowego ze strony informatyków.

Kompleksowe omówienie wszystkich proponowanych przez Ministerstwo Finansów zapisów na temat ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych oraz specjalnego funduszu inwestycyjnego wymagałoby publikacji książkowej. W przypadku niniejszej publikacji ograniczyłam się do stworzenia swoistej mapy przestrog, stanowiącej instrukcję dla doradców podatkowych rozmawiających z Klientami, którzy zachęćeni nagłówkami w mediach będą chcieli wymóc na doradcach wprowadzenie jednego lub drugiego systemu, nie znając wszystkich wad i pułapek tych rozwiązań, zwłaszcza w obecnej, niepewnej sytuacji w gospodarce światowej. 🐣



AGNIESZKA CZERNIK,
DORADCA PODATKOWY

Zaliczenie wydatków na studia wyższe

do kosztów uzyskania przychodów
z działalności gospodarczej



Często się zdarza, że osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą równoległe zdobywają wykształcenie lub uzupełniają wiedzę na studiach doktoranckich i podyplomowych. Czy i w jakich sytuacjach koszty związane z nauką, takie jak chesne, koszty transportu, zakwaterowania czy zakupu materiałów dydaktycznych, mogą stanowić koszty uzyskania przychodu?

1. Ogólna definicja kosztów uzyskania przychodów

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 1426, dalej „u.p.d.o.f.”) nie odnosi się wprost do kwestii wydatków na naukę i kształcenie. Zgodnie z art. 22 pkt 1 u.p.d.o.f. kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem wydatków wskazanych w art. 23. Sformułowana przez ustawodawcę definicja ma charakter ogólny, toteż każdy wydatek poniesiony przez podatnika powinien podlegać indywidualnej analizie w celu dokonania jego kwalifikacji prawnej. Koszty studiów nie zostały wskazane w wykazie wydatków, które nie podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów. Kluczowe jest zatem, czy pozostają w związku z prowadzoną przez podatnika działalnością i zostały przez niego poniesione w celu uzyskania przychodu, czyli w trakcie dążenia do uzyskania przychodów, z taką chęcią i zamiarem. Zgodnie z orzecznictwem nie każdy wydatek poniesiony przez podatnika w związku z prowadzoną działalnością podlega odliczeniu od podstawy opodatkowania, lecz tylko ten wydatek, który pozostaje w takim związku przyczynowo-skutkowym, że poniesienie go miało lub mogło mieć wpływ na powstanie, zwiększenie lub możliwość powstania przychodu (wyrok NSA z 29 listopada 1993 r., SA/Wr 1242/94).

Kryterium celu poniesionego kosztu, które stanowi kierunkowe

kryterium wykładni art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f., wiąże się z zamiarem działania podatnika, zdeterminowanym na osiągnięcie przychodów lub zachowanie albo zabezpieczenie ich źródła. Ten zamiar, cel, musi być obiektywnie możliwy (realny), a istniejące okoliczności faktyczne muszą wskazywać na to, że dany wydatek w istocie mógł podatnikowi pozwolić, w momencie ponoszenia kosztu, na przewidywanie osiągnięcia przychodów. Nie jest wykluczone, że wydatek, który – rozpatrywany abstrakcyjnie – co do zasady mógłby podatnikowi przynieść przychód, nie będzie mógł być uznany za koszt uzyskania przychodu z uwagi na to, że w konkretnej sytuacji związek pomiędzy poniesieniem kosztu a możliwością uzyskania przychodu jest teoretycznie możliwy, wyobrażalny, ale w praktyce poniesienie wydatku jest obojętne dla uzyskania przychodów. I odwrotnie, wydatek, który u innej osoby nie rzutowałby na osiągnięcie przychodu, w przypadku danego podatnika będzie mieć istotny wpływ na jego uzyskanie i wysokość. Jednocześnie jednak nie jest konieczne pojawienie się przychodu, żeby móc określić dany wydatek jako koszt uzyskania przychodu. Koszt może być uznany za powiązany z rzeczywiście uzyskanym przychodem albo potencjalnym przychodem, hipotetycznie możliwym do osiągnięcia. Dokonując kwalifikacji kosztu, uwzględnia się, czy dany wydatek może obiektywnie przyczynić się do realizacji pożądanego celu, przy czym ustawa nie wymaga, by cel ten został osiągnięty. Podatnik winien wykazać związek wydatku z prowa-

dzoną przez siebie działalnością gospodarczą, ale przede wszystkim to, że jego poniesienie miało lub mogło mieć realny wpływ na wielkość osiągniętego przychodu (wyrok WSA we Wrocławiu z 22 października 2009 r., I SA/Wr 1866/07).

Przymiot „celowości”, wymagany w przypadku dążenia podatnika do osiągnięcia przychodu, zakłada istnienie związku przyczynowego, który wyraża się we wpływie (bezpośrednim lub pośrednim) ponoszonego kosztu na powstanie lub zwiększenie osiąganego przychodu lub na wyeliminowanie, czy też ograniczenie generowania strat pomniejszających przychód. Celowy może być zarówno koszt bezpośrednio determinujący wystąpienie konkretnego przychodu, jak i ten, który tylko pośrednio jest powiązany z przychodami, uzyskiwanymi w ramach źródła, do którego jest przyporządkowany. Sytuacje, w których związek przyczynowo-skutkowy nie jest wyraźny, należy oceniać odrębnie, w oparciu o zasadę zdrowego rozsądku (wyrok NSA z 16 grudnia 1999 r., SA/Bk 1619/98, LEX nr 39745).

W tym kontekście istotne jest, aby ocena zachowania podatnika, kwalifikującego określony wydatek jako koszt podatkowy, dokonywana była z perspektywy tego, czy dany koszt może obiektywnie przyczynić się do osiągnięcia przychodu. Organ podatkowy nie może dokonywać arbitralnej oceny tego, czy określony wydatek jest gospodarczo racjonalny jako koszt uzyskania przychodu, ani kwestionować go, jeżeli – w przekonaniu administracji podatkowej – ten sam skutek można osiągnąć „tańszą drogą” (wy-

rok WSA w Gliwicach z 9 stycznia 2020 r., I SA/GI 1205/19). Do organów podatkowych ani do sądu administracyjnego nie należy badanie celowości i efektywności nakładów gospodarczych podatnika, lecz jedynie, czy dany rodzaj wydatku pozostaje

ty uzyskania przychodu, ponieważ każdorazowo koszt powinien podlegać indywidualnej analizie w celu dokonania jego kwalifikacji prawnej. Wątpliwości w tej kwestii doprowadziły do licznych sporów przed sądami administracyjnymi i skłó-

umiejętności, które są niezbędne, by zajmować się zarówno działaniami marketingowymi w Internecie, jak i utrzymaniem infrastruktury informatycznej przedsiębiorstwa. Organ uznał za nieprawidłowe zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów

Koszty studiów nie zostały wskazane w wykazie wydatków, które nie podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów.

w związku z działalnością przedsiębiorstwa podatnika i nie stanowi wydatków przeznaczonych na cele osobiste podmiotów zarządzających przedsiębiorstwem lub osób trzecich (wyrok NSA z 15 listopada 2000 r., III SA 2431/99).

2. Wydatki na studia

Przenosząc powyższe rozumowanie na grunt opłat za studia, należy wskazać, że wydatki związane z podnoszeniem kwalifikacji zawodowych w formie studiów nie zostały ujęte w katalogu wydatków nieuznawanych za koszt uzyskania przychodów, zawartym w treści art. 23 u.p.d.o.f. Zaliczenie w koszty uzyskania przychodu wydatków na studia jest zatem możliwe wtedy, kiedy poniesienie tych wydatków zostało dokonane w celu uzyskania przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Nie sposób jednak określić jednoznacznie, czy każdy wydatek na studia może być zaliczony w kosz-

ty podatków do wnioskowania o wydanie indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego odnośnie do kosztów studiowania.

W interpretacji indywidualnej z dnia 10 stycznia 2020 r. (0113-KDIP2-1.4011.564.2019.2.ISL) Dyrektor Krajowej Administracji Skarbowej wykluczył możliwość zaliczenia wydatków poniesionych na studia informatyczne do kosztów uzyskania przychodów działalności gospodarczej w zakresie wykonywania tłumaczeń, organizowania konferencji oraz usług związanych z zakwaterowaniem. Wnioskodawca argumentował, iż w związku ze studiami nabędzie wiedzę i umiejętności związane z funkcjonowaniem lokalnych sieci komputerowych, sieci Internet, budową i tworzeniem stron internetowych (języki HTML, PHP, JavaScript, JSON), optymalizacją kodu stron internetowych w celu uzyskania wysokich pozycji w wyszukiwarkach internetowych, budową baz danych, programowaniem, marketingiem internetowym oraz budową komputerów, czyli

wydatków na studia związanych z opłatą wpisowego, czesnego oraz opłaty za warunkowe zaliczenie semestru, a także wydatków na zakup materiałów edukacyjnych, podręczników, w tym książek branżowych niezbędnych w toku kształcenia. Zdaniem DKIS wydatki te nie mogą stanowić kosztów uzyskania przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej wnioskodawcy, ponieważ nie spełniają przesłanek, o których mowa w art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f., z którego wynika, że poniesione wydatki powinny obiektywnie przyczynić się do osiągnięcia przychodu, bądź służyć zachowaniu lub zabezpieczeniu źródła przychodów. Organ wskazał, że wnioskodawca prowadzi działalność w zakresie wykonywania tłumaczeń, organizowania konferencji oraz usług związanych z zakwaterowaniem, które pozostają bez związku z wydatkami związanymi ze studiami w zakresie informatyki.

Taki związek został natomiast uznany w przypadku podatnika prowadzącego działalność gospodarczą,

której przedmiotem jest doradztwo w zakresie sprzętu komputerowego. W piśmie z 12 sierpnia 2005 r. (I-415/73/05) Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego Łódź-Górna potwierdził możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu wydatków poniesionych w celu dokształcania i podnoszenia własnych kwalifikacji, a wydatkowanych na zaoczne studia inżynierskie na kierunku informatyka.

Z kolei w interpretacji indywidualnej z dnia 28 lutego 2020 r. (0112-KDIL2-2.4011.168.2019.1.WS) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej odmówił zaliczenia wydatków na studia psychologiczne do kosztów uzyskania przychodów wspólnika spółki jawnej prowadzącej salon kosmetyczno-fryzjerski. Mimo wskazania przez wnioskodawcę, iż wydatek został poniesiony w celu podniesienia jakości usług i poszerzenia zakresu prowadzonej działalności spółki, Dyrektor Kra-

podnoszeniu ogólnego poziomu wiedzy i wykształceniu o charakterze osobistym.

3. Studia doktoranckie

W wyroku z dnia 4 kwietnia 2017 r. (II FSK 3526/16) NSA sprzeciwił się zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów z działalności gospodarczej prowadzonej przez notariusza wydatków na studia doktoranckie, uznając te wydatki za mające charakter osobisty i wskazując, że służyły one podniesieniu stopnia wykształcenia i nie były wprost ukierunkowane na uzyskanie skonkretyzowanego przychodu z pozarolniczej działalności gospodarczej. Sąd stwierdził, że wprowadzenie studiów doktoranckich przyczyniają się do pogłębienia wiedzy prawniczej, to jednak przede wszystkim służą osobistemu rozwojowi, a tym samym poniesione na nie wydatki

doktoranckie można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodu z prowadzonej działalności gospodarczej radcy prawnego, który mając na uwadze korporacyjny obowiązek dokształcania, potrzebę podnoszenia swoich umiejętności oraz presję konkurencyjną na rynku usług prawnych i wymagania klientów, a także chęć pogłębiania specjalizacji zawodowej, podjął starania o uzyskanie tytułu doktora nauk prawnych. Organ wskazał, że ogromna konkurencja na rynku usług prawniczych powoduje, że rozwijanie specjalizacji i uzyskiwanie dodatkowych kompetencji są niezbędne i wyróżniają radcę prawnego na tym rynku, zapewniając atrakcyjność wizerunkową, przyciągając klientów, pozwalając świadczyć usługi o wyższym standardzie i jakości, co przekłada się na zwiększenie dochodów. Studia muszą być jednak wybrane zgodnie z realizowaną działalnością.

Kluczowe jest zatem, czy pozostają w związku z prowadzoną przez podatnika działalnością i zostały przez niego poniesione w celu uzyskania przychodu.

jowej Informacji Skarbowej stwierdził, że wydatek nie spełnia kryterium celowości wynikającego z art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f. W ocenie organu zarządzanie ośmioma pracownikami i wykonywanie usług kosmetyczno-fryzjerskich nie wymagają ukończenia studiów psychologicznych. Organ uznał ten wydatek za służący

nie mogą być zaliczone do kosztów działalności gospodarczej prowadzonej wyłącznie w zakresie kancelarii notarialnej.

Z kolei Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 19 września 2016 r. (IPPB1/4511-854/16-3/AM) zgodził się, że wydatki na studia

Na zaliczenie kosztów studiów doktoranckich do kosztów uzyskania przychodu przyzwolił również Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 21 listopada 2019 r. (0115-KDIT2-3.4011.434.2019.1.KP) w przypadku wspólników spółki jawnej, będących magistrami far-

macji i prowadzących aptekę, którzy postanowili zrobić doktoraty z nauk farmaceutycznych. Organ uznał, że zdobyta wiedza będzie wykorzystywana bezpośrednio w prowadzonej przez nich działalności gospodarczej w zakresie sprzedaży leków i artykułów farmaceutycznych.

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 17 stycznia 2012 r. (ILPB1/415-1243/11-2/AA), dotyczącej zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków poniesionych na studia doktoranckie, wyjaśnił, że jeżeli program podjętych studiów doktoranckich jest bezpośrednio związany z zakresem prowadzonej przez Wnioskodawczynię działalności gospodarczej, a zdobyta wiedza będzie miała odzwierciedlenie w powstaniu lub wzroście przychodu (np. poprzez wpływ na zakres oraz jakość świadczonych przez Wnioskodawczynię usług), ewentualnie w zachowaniu źródła tego przychodu, nie ma przeszkód prawnych, aby zaliczyć wydatki związane z tymi studiami (opłaty za poszczególne semestry, zakup materiałów dydaktycznych i inne obligatoryjne koszty związane bezpośrednio ze studiami) do kosztów uzyskania przychodów prowadzonej działalności gospodarczej. Wydatki te, jako przydatne do prawidłowego wykonywania działalności gospodarczej, mogą stanowić koszt uzyskania przychodów, choć trudno je przypisać konkretnym przychodom, jednak pod koniecznym warunkiem ich należytego udokumentowania.

4. Podjęcie studiów przed rozpoczęciem działalności

Niekorzystne stanowisko dla studiujących przedsiębiorców, w tym przedstawicieli zawodów prawniczych, zajął NSA w wyroku z 17 października 2014 r. (II FSK 2304/12), w którym uznał, że radca prawny prowadzący własną kancelarię nie może zaliczyć wydatków na aplikację

radcowską do kosztów uzyskania przychodu, ponieważ wydatki zostały poczynione przed rozpoczęciem działalności gospodarczej. Sąd wprawdzie przyznał, iż bez wątpienia uiszczenie opłat rocznych za każdy rok aplikacji oraz opłaty za przystąpienie do egzaminu końcowego jest warunkiem koniecznym do uzyskania tytułu zawodowego radcy prawnego i wykonywania tego zawodu, niemniej jednak wydatki te nie pozostają w ścisłym związku przyczynowym z ewentualnymi przychodami, które osiągać będzie Skarżąca jako radca prawny prowadzący działalność gospodarczą. Kryterium celowości nie wyznacza w sposób ostry granicy pozwalającej odróżnić wydatki, które można uznać za koszty uzyskania przychodów, od tych które już nimi nie są. Niemniej jednak kryterium to nie może służyć rekonstruowaniu otwartego ciągu zdarzeń, które poprzedziły uzyskanie przychodów, a równocześnie były niezbędne do ich osiągnięcia – tworząc w ten sposób niekończący się związek skutkowo-przyczynowy. Przyjmując stanowisko Skarżącej, przy ocenie, czy dany wydatek pozostaje w związku przyczynowym z prowadzeniem działalności gospodarczej przez radcę prawnego i osiąganiem przychodu z tego źródła, należałoby konsekwentnie uznać za koszt uzyskania przychodu również ewentualnie wydatki poczynione na studia prawnicze. Wszak warunkiem sine qua non rozpoczęcia przez radcę prawnego działalności gospodarczej jest zarówno ukończenie studiów prawniczych, jak i odbycie aplikacji radcowskiej. Tymczasem celem poniesienia wymienionych we wniosku wydatków było uzyskanie możliwości wykonywania zawodu radcy prawnego, bez względu na formę, w jakiej zawód ten będzie wykonywany. Ponadto rozpoczynając aplikację radcowską, Skarżąca nie mogła mieć pewności, że ją ukończy. Tym bardziej nie było pewnym, czy rozpocznie prowadzenie działalności gospodarczej jako radca prawny. Wobec tego w chwili gdy wydatki te były ponoszone, uzyskanie przychodu z działalno-

ści gospodarczej było zdarzeniem przyszłym i niepewnym. Sąd uznał związek pomiędzy wydatkami poniesionymi na aplikację radcowską a przychodem osiągniętym w wyniku wykonywania zawodu radcy prawnego za zbyt odległy i warunkowy, aby mógł spełniać wymogi określone w art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f. Wydatki poniesione przed rozpoczęciem działalności gospodarczej nie mogą zostać uznane za poniesione w celu zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów, które jeszcze nie istnieje. W konsekwencji wydatki te w istocie rzeczy mają charakter osobisty i służą zdobyciu kwalifikacji zawodowych – a co za tym idzie, nie można uznać ich za koszt uzyskania przychodów z działalności gospodarczej.

Za zbyt odległy i warunkowy został również uznany związek pomiędzy wydatkami poniesionymi na studia licencjackie, które pracownik podatnika zamierzał podjąć jeszcze przed objęciem stanowiska, a przychodem, który w związku z tym miałby być osiągnięty w wykonywaniu działalności gospodarczej. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 29 kwietnia 2015 r. (III SA/Wa 2679/14) stwierdził, że możliwość zaliczenia do kosztów podatkowych wydatków na kształcenie pracownika uzależniona jest od tego, czy zdobyta w ramach tego kształcenia wiedza i umiejętności mają związek z zakresem obowiązków pracownika oraz charakterem działalności pracodawcy. WSA zwrócił uwagę na to, że rozpoczynając studia w zakresie administracji jeszcze przed objęciem stanowiska w administracji, podatnik nie może mieć pewności, że pracownik studia te ukończy i obejmie proponowane stanowisko, co w okolicznościach rozpoznawanej sprawy jest zdarzeniem przyszłym, warunkowym i niepewnym. Sąd uznał, że w chwili, gdy wydatki te będą ponoszone, ich wpływ na

uzyskanie przychodu z działalności gospodarczej również jest zdarzeniem przyszłym i niepewnym.

Podobnie Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z 30 sierpnia 2018 r. (0115-KDIT3.4011.329.2018.2.AK) wyjaśnił, że skoro podatnik poniósł wydatki na szkolenie przed rozpoczęciem prowadzenia działalności gospodarczej, to nie można uznać,

z podjęciem nauki. Organ uznał, że choć trudno przypisać te wydatki konkretnym przychodom, to jako przydatne do wykonywania działalności gospodarczej, faktycznie poniesione i właściwie udokumentowane mogą stanowić koszty uzyskania przychodów. Niewątpliwie w tym przypadku nie bez znaczenia był fakt, iż wnioskodawca od ponad 10 lat prowadził działalność gospo-

Warto zaznaczyć, że w interpretacji z 28 stycznia 2008 r. (ITPB3/423-147/07/AM) Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy potwierdził, że wydatki poniesione przez spółkę na studia podyplomowe pracownika, których kierunek jest związany z zakresem powierzonych pracownikowi obowiązków, mogą zostać zakwalifikowane jako koszt podatkowy. Odmówił jednak zaliczenia

Wydatki poniesione przed rozpoczęciem działalności gospodarczej **nie mogą zostać uznane** za poniesione w celu zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów, które jeszcze nie istnieje.

że wydatki te poniósł w celu uzyskania przychodu z działalności gospodarczej, czy też w celu zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów, to źródło bowiem jeszcze nie istniało. Zdaniem organu podatkowego takie wydatki mają charakter wydatków typowo osobistych.

Z kolei w interpretacji Dyrektora KIS z 26 czerwca 2019 r. (0114-KDIP3-1.4011.278.2019.1.AC) potwierdzono możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu wydatków na uczestnictwo w dwuletnich odpłatnych studiach podyplomowych Executive MBA odbywanych za granicą, w tym wydatków na usługi edukacyjne i inne wydatki związane ze studiami, takie jak koszty transportu do miejsca odbywania zajęć (bilety lotnicze), koszty noclegów i koszty pomocy naukowych, poniesione w związku

z podjęciem nauki. Organ uznał, że choć trudno przypisać te wydatki konkretnym przychodom, to jako przydatne do wykonywania działalności gospodarczej, faktycznie poniesione i właściwie udokumentowane mogą stanowić koszty uzyskania przychodów. Niewątpliwie w tym przypadku nie bez znaczenia był fakt, iż wnioskodawca od ponad 10 lat prowadził działalność gospo-

do kosztów uzyskania przychodów wydatków pracodawcy z tytułu zwrotu kosztów przejazdu na studia, jako że stanowią one osobiste wydatki studiumującego związane z doksztalcaniem i ich ponoszenie przez spółkę nie ma wpływu na osiągnięcie lub zwiększenie przychodów czy też zabezpieczenie lub zachowanie ich źródła.

5. Studia w celu rozszerzenia zakresu działalności

Organy podatkowe dopuszczają możliwość odliczenia kosztów studiów podjętych przez przedsiębiorców w celu podniesienia kwalifikacji zawodowych, zdobycia nowej wiedzy oraz rozszerzenia zakresu działalności. Dyrektor Izby Skarbowej

w Bydgoszczy w interpretacji z 29 czerwca 2015 r. (ITPB1/4511-551/15/AK) uznał, że wydatki korepetytora świadczącego usługi edukacyjne w zakresie nauki języka angielskiego, który rozpoczął zaoczne studia na kierunku filologii angielskiej, mają związek z prowadzoną działalnością gospodarczą i są poniesione w celu uzyskania przychodu. Podatnik wskazał, że zapisał się na takie studia, ponieważ chce w przyszłości rozszerzyć działalność edukacyjną

edukacyjnych, w tym książek branżowych niezbędnych w toku kształcenia, stanowią koszty uzyskania przychodów, ponieważ zdobyta wiedza może niewątpliwie przyczynić się do poprawienia pozycji wnioskodawcy na rynku pracy poprzez wpływ na zakres oraz jakość świadczonych usług.

Na brak przeszkód prawnych do zaliczenia wydatków na naukę w szkole medycznej na kierunku technika dentystycznego do kosz-

umożliwią mu podjęcie dodatkowej pracy zarobkowej w innym zakresie opieki zdrowotnej i rozszerzenie działalności gospodarczej, można uznać, że wydatki te pozostają w związku przyczynowo-skutkowym z istniejącym już źródłem przychodu i są poniesione w celu osiągnięcia przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia jego źródła.

Możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów opłaty za studia dopuścił także Dyrek-

W praktyce organów podatkowych kluczowa przy ocenie charakteru danego wydatku jest **zbieżność kierunku studiów z przedmiotem prowadzonej działalności gospodarczej.**

o prowadzenie kursów przygotowujących do egzaminów gimnazjalnych, maturalnych oraz kursów dla dorosłych, a także chce świadczyć usługi translatorskie.

Podobną interpretację uzyskała podatkiczka, która prowadziła gabinet integracji sensorycznej oraz zajęcia grupowe dla dzieci mających problemy z nauką. Rozpoczęła studia pięcioletnie jednolite magisterskie w trybie niestacjonarnym na kierunku psychologia, ponieważ dzięki temu będzie mogła poszerzyć ofertę prowadzonej działalności, gdyż psychologia umożliwia też ukończenie psychoterapii. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z 19 września 2019 r. (0114-KDIP3-2.4011.448.2019.1.MZ) potwierdził, że wydatki na raty za studia, udział w specjalistycznych szkoleniach oraz zakup materiałów

uzyskania przychodów wskazał Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 2 lipca 2020 r. (0114-KDIP-3-1.4011.292.2020.2.MK1), o którą wnioskował przedsiębiorca prowadzący działalność w zakresie opieki zdrowotnej, który postanowił poszerzyć ofertę wykonywanych przez siebie usług medycznych. Uczęszczając na zaoczne zajęcia na kierunku technika dentystycznego w szkole medycznej zdobywa niezbędną wiedzę i umiejętności, które pozwolą mu na wykonywanie pracy we własnej pracowni, i które w przyszłości będą podstawowym źródłem pozyskiwania przychodu z działalności. Organ stwierdził, że jeśli koszty ponoszone przez przedsiębiorcę w celu zdobycia wykształcenia odpowiedniego do świadczenia usług technika dentystycznego

tor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 12 marca 2020 r. (IBPBI/1/415-1144/09/BK), w sytuacji, w której działalność wnioskodawcy, polegająca na wykonywaniu usług projektowych np. kanalizacji, wymagała podpisywania i opieczetowania projektów przez uprawnione do tego osoby. Wnioskodawcy podjęła naukę w wyższej szkole zawodowej, w celu uzyskania tytułu zawodowego inżyniera i uprawnień do podpisywania projektów. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach wskazał, że wydatki z tytułu czesnego za studia, poniesione w związku z podjęciem nauki na studiach w Wyższej Szkole Zawodowej, choć trudno je przypisać konkretnym przychodom, to jako przydatne do prawidłowego wykonywania działalności gospodarczej mogą stanowić koszty uzyskania przychodów

prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej, pod warunkiem ich udokumentowania w sposób właściwy dla rodzaju prowadzonych ksiąg podatkowych. Jednakże zauważyć należy, iż to na podatniku spoczywa ciężar wykazania związku przyczynowego pomiędzy ponoszonymi wydatkami a osiąganymi przychodami oraz okoliczności, iż ich poniesienie ma wpływ na wysokość osiągniętych przychodów, bądź na zachowanie lub zabezpieczenie źródła przychodów, jakim jest pozarolnicza działalność gospodarcza. Wykazanie takiego związku jest warunkiem koniecznym dla uznania danego wydatku za koszt uzyskania przychodu. Jeśli podatniczka nie wykaże ww. związku lub nie przedstawi rzeczowych argumentów wskazujących na celowość poniesionych na studia wydatków z punktu widzenia zachowania lub zabezpieczenia ww. źródła przychodów, to wydatek nie może zostać uznany za koszt uzyskania przychodów. Podobne stanowisko w sprawie wydatków poniesionych w związku ze studiami podyplomowymi zajął Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z 24 sierpnia 2017 r. (0115-KDIT3.4011.175.2017.1.MPŁ).

Na korzyść studiującego przedsiębiorcy orzekł również Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w wyroku z 21 kwietnia 2016 r. (I SA/Łd 81/16), w którym uchylił zaskarżoną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną przez Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi, uznając wydatki na językowe studia podyplomowe oraz egzamin na tłumacza przysięgłego, poniesione przez notariusza, za koszt uzyskania przychodu. W zaskarżonej interpretacji indywidualnej Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi uznał, że takie wydatki służą podnoszeniu ogólnego poziomu wiedzy i wykształcenia podatnika, a więc co do zasady mają charakter osobisty. Organ stwierdził, że nie są to wydatki związane z pro-

wadzeniem kancelarii notarialnej i nie odnoszą się do przychodów uzyskanych z działalności gospodarczej. Sąd uchylając ww. interpretację, uznał, że choć w zaskarżonej interpretacji organ zwrócił uwagę, że wnioskodawczyni w ramach działalności kancelarii notarialnej nie dokonuje czynności w języku obcym, to nie oznacza to jednak, że jako notariusz nie jest do tego uprawniona. Ponadto sąd zauważył, że dokonywanie przez notariusza czynności w języku obcym może się wiązać z uzyskaniem dodatkowego przychodu i uznał, że pogląd Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi jest wewnątrznie sprzeczny: Wskazując na osobisty charakter wydatków, organ sam zwrócił uwagę na ich związek z działalnością gospodarczą skarżącej, podnosząc, że wydatki w przyszłości mogą służyć zwiększeniu konkurencyjności wnioskodawczyni na rynku.

6. Wnioski

Konstrukcja przepisu dotyczącego kosztów uzyskania przychodów daje podatnikowi prowadzącemu działalność gospodarczą możliwość zaliczenia w koszty uzyskania przychodu wydatków na studia. Kwalifikacja konkretnego wydatku jako kosztu uzyskania przychodu uzależniona jest jednak od rzetelnej i całościowej oceny tego, czy w świetle wszystkich występujących w sprawie okoliczności, przy zachowaniu należytej staranności, podatnik w momencie dokonywania wydatku mógł i powinien przewidzieć, iż wydatek ten przyczyni się do powstania, zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodu. Podatnik obowiązany jest więc wykazać nie tylko fakt poniesienia danego wydatku, ale także jego celowość i racjonalność, czyli istnienie związku przyczynowego pomiędzy poniesieniem kosztu a powstaniem lub re-

alną szansą powstania przychodów podatkowych, bądź też zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła ich uzyskiwania. Wydatki ponoszone przez podatnika należy ocenić pod kątem ich celowości, a więc dążenia do uzyskania przychodów, a nie niezbędności i rezultatu, jaki przyniosły w postaci konkretnego przychodu. O tym co jest celowe, potrzebne w prowadzonej działalności, decyduje podmiot prowadzący działalność (wyrok NSA z 28 lutego 1997 r., SA/Gd 3458/95).

W praktyce organów podatkowych kluczowa przy ocenie charakteru danego wydatku jest zbieżność kierunku studiów z przedmiotem prowadzonej działalności gospodarczej. Studia, kursy, fachowa prasa czy literatura nie mogą mieć charakteru ogólnego, gdyż w przypadku kierunków o uniwersalnym charakterze trudno wykazać, że mają one związek z uzyskiwaniem przychodów i taki wydatek może zostać potraktowany jako koszt osobisty.

Kierunek studiów nie musi być ściśle związany z branżą, w której działa przedsiębiorca. Wydatek na studia wyższe może stanowić koszt uzyskania przychodu, jeżeli zwiększy kwalifikacje przedsiębiorcy, co w efekcie wpłynie na osiągnięcie lub zwiększenie przychodów z działalności gospodarczej.

Istotny jest również moment podjęcia studiów. Do kosztów uzyskania przychodów nie mogą być zaliczane wydatki na kształcenie, które zostały poniesione na długo przed rozpoczęciem działalności gospodarczej. Natomiast z odliczenia wydatków mogą skorzystać przedsiębiorcy, którzy rozpoczęli działalność jeszcze na studiach. ↪



DR KAROLINA TETLAK,
DORADCA PODATKOWY

VAT w Trybunale

podsumowanie ostatniego
kwartału



Nasz ostatni przegląd kwartalny orzecznictwa TSUE dotyczącego VAT zakończyliśmy na wyrokach zapadłych do końca maja 2020 r. Tym razem przedstawiamy esencję rozstrzygnięć zapadłych w okresie od początku czerwca do końca sierpnia.

DR PAWEŁ MIKUŁA

SPRAWA C.F.

W pierwszej rozpatrywanej sprawie¹ we wspomnianym okresie rumuńska spółka otrzymała faktury wystawione przez swoich dwóch podwykonawców. Zdaniem organu podatkowego wykonawcy ci nie pełnili realnej roli gospodarczej, a zostali „podstawieni”, aby umożliwić korzystne rozliczenie podatkowe dotyczące innego niż VAT podatku. Dlatego też organ podatkowy odmówił prawa do odliczenia podatku naliczonego z faktur wystawionych przez tych wykonawców. Twierdził, że nie istnieją inne dowody na faktyczne świadczenie usług niż te faktury. W tych okolicznościach Trybunał skonkludował m.in., że „w przypadku istnienia zwykłych, nieudowodnionych podejrzeń krajowego organu podatkowego co do rzeczywistego dokonania transakcji gospodarczych” nie można odmówić prawa od odliczenia, nawet jeżeli podatnik nie jest w stanie przedstawić innych dowodów poza fakturą.

CHEP EQUIPMENT POOLING

W drugiej z analizowanych spraw² belgijska spółka CHEP kupowała palety w różnych państwach członkowskich w celu ich wynajmu. Spółka ta dokonała takich nabyć również m.in. poza Rumunią, a następnie przetransportowała je do tego kraju w celu ich wynajmu zależnej spółce CHEP Rumunia. Rumuński organ podatkowy odmówił zwrotu podatku naliczonego w trybie Dyrektywy 2008/9 z tego powodu, że – jego zdaniem – CHEP powinna była się zarejestrować w Rumunii, a tego nie dokonała.

Trybunał nie zgodził się ze stanowiskiem organów. Uznał on, że dyrektywa 2008/9 przewiduje dwa warunki zwrotu: (i) podatnik nie ma siedziby w państwie zwrotu, (ii) oraz nie wykonuje on dostawy towarów lub świadczenia usług opodatkowanych w tym państwie. Nie ma więc tutaj warunku braku rejestracji, a zatem zwrot powinien zostać przyznany.

SCT

W trzeciej ze spraw³ słoweńska spółka SCT posiadała niespłacone wierzytelności względem dwóch spółek w upadłości. W konsekwencji Spółka dokonała korekty „in minus” podatku należnego. Organ podatkowy uznał, że taka korekta nie jest możliwa z tego powodu, że spółka nie zgłosiła tych wierzytelności w postępowaniach upadłościowych, a zatem, zgodnie z właściwymi przepisami, wierzytelności te wygasły. Trybunał nie zgodził się z organami. Uznał, że prawo do obniżenia podatku należnego powinno zostać przyznane zawsze wtedy, gdy podatnik jest w stanie wykazać, że jego wierzytelność nie może być wyegzekwowana. Taki wymóg jak zgłoszenie wierzytelności w postępowaniu jest dopuszczalny, ale korektę należy umożliwić, jeżeli podatnik wykaże, że zapłaty i tak by nie otrzymał.

VODAFONE PORTUGAL

W portugalskiej sprawie⁴ rozpatrywanej pod sygnaturą C-43/194 portugalska spółka świadczyła usługi telekomunikacyjne. Zawierała ona ze swoimi klientami umowy, które

przewidywały klauzule lojalnościowe. Zgodnie z nimi klient powinien korzystać z usług przez określony czas, płacąc tym samym wynagrodzenie w niższej niż zwykle promocyjnej wysokości. W przypadku nieprzestrzegania okresu lojalności klient powinien zapłacić określoną umownie kwotę. Trybunał potwierdził w tej sprawie swoje dotychczasowe stanowisko, że kwoty takie stanowią część wynagrodzenia wchodzącą w skład podstawy opodatkowania VAT. Konieczne jest zatem opodatkowanie VAT w odniesieniu do całej takiej kwoty, a nie traktowanie jej jako niepodlegającej VAT (podobnie do odszkodowania).

KRAKVET BATKO

W kolejnej sprawie⁵ polska spółka oferowała węgierskim konsumentom produkty dla zwierząt za pośrednictwem węgierskiej strony internetowej. W interpretacji indywidualnej polski organ podatkowy uznał, że miejscem opodatkowania takich transakcji jest Polska (nie była to sprzedaż wysyłkowa, ponieważ transport organizował nabywca). Organ węgierski uznał jednak, że to na Węgrzech taka sprzedaż jest opodatkowana VAT. Problem polegał na tym, że węgierski konsument teoretycznie mógł wybrać firmę transportową, która dostarczy produkt (organizacja transportu przez nabywcę, a więc brak sprzedaży wysyłkowej i opodatkowanie w Polsce), ale praktyczny wybór wskazywał na firmę transportową preferowaną przez dostawcę (transport organizowany przez dostawcę, a więc sprzedaż wysyłkowa z terytorium Polski i opodatkowanie na Węgrzech).

Trybunał uznał, że w kontekście sprzedaży wysyłkowej towary należy uznać za wysyłane przez dostawcę, jeżeli jego rola jest dominująca w zakresie „inicjatywy i organizacji istotnych etapów wysyłki lub transportu towarów”.

Trybunał dokonał rozstrzygnięć dwóch istotnych kwestii na gruncie tej sprawy. Po pierwsze uznał, że przepisy unijne nie sprzeciwiają się sytuacji, w które organy podatkowe dwóch różnych państw członkowskich poddają daną transakcję odmiennemu traktowaniu, przez co może dojść potencjalnie do faktycznie podwójnego opodatkowania (jak w tej sprawie w Polsce i na Węgrzech – mimo że podatnik posiadał polską interpretację podatkową, iż transakcja jest opodatkowana w Polsce).

Po drugie Trybunał uznał, że w kontekście sprzedaży wysyłkowej towary należy uznać za wysyłane przez dostawcę, jeżeli jego rola jest dominująca w zakresie „inicjatywy i organizacji istotnych etapów wysyłki lub transportu towarów”.

BLACKROCK INVESTMENT MANAGEMENT

Blackrock⁶ jest brytyjską spółką, która zajmuje się zarządzaniem specjalnymi funduszami inwestycyjnymi (którymi zarządzanie jest zwolnione z VAT) oraz innymi funduszami (którymi zarządzanie nie jest zwolnione z VAT). Spółka ta nabywała usługi od spółki amery-

kańskiej służące jej do zarządzania obydwojoma rodzajami wyżej wspomnianych funduszy. Usługi były dostarczane za pośrednictwem portalu internetowego. Spółka ta rozliczała nabyte usługi na zasadzie odwrotnego obciążenia w ten sposób, że rozbiła proporcjonalnie ich wartość – w części traktując usługę jako zwolnioną z VAT, a częściowo opodatkowaną. Trybunał nie zgodził się z takim podejściem. Uznał, że jedna usługa powinna mieć jednolite zasady opodatkowania. Uznał, że w tym wypadku usługa ta miała taki charakter, że mogła być wykorzystana do prowadzenia różnych inwestycji, a nie była przeznaczona specyficznie do zarządzania specjalnymi funduszami inwestycyjnymi. Dlatego nie powinna ona korzystać ze zwolnienia nawet w części. Liczy się tutaj bowiem nie faktyczne przeznaczenie transakcji, a jej charakter.

SERVICE D'HÉBERGEMENT EN CENTRE DE DONNÉES

W kolejnej rozpatrywanej w omawianym okresie sprawie⁷ fińska spółka oferowała swoim klientom usługi przechowywania i zapewnienia warunków do pracy czynnych serwerów. Serwery były przecho-

wywane w specjalnych pomieszczeniach gwarantujących odpowiednią wilgotność, temperaturę i połączenie. Usługa obejmowała udostępnienie szafy serwerowej, dostarczenie energii elektrycznej, monitorowanie temperatury i wilgotności, chłodzenie, elektroniczną kontrolę dostępu oraz monitoring przeciwpożarowy. Klient instalował sam serwery w szafach usługodawcy i miał do tych serwerów dostęp (w przeciwieństwie do usługodawcy).

Trybunał Sprawiedliwości uznał, że ww. usługi nie są usługami związanymi z nieruchomościami. Za takie można uznać tylko świadczenia, których konkretna nieruchomość jest „elementem centralnym oraz niezbędnym”. Nie mamy tymczasem do czynienia z taką sytuacją, jeżeli „żadna część nieruchomości nie jest przeznaczona do wyłącznego używania przez usługobiorcę”. A tak jest – zdaniem Trybunału – w tej sprawie. Dostęp klienta do szafy serwerowej jest możliwy dopiero po identyfikacji tożsamości. Poza tym nie przysługuje klientom prawo do kontrolowania używania nieruchomości lub ograniczania używania jej przez inne osoby (co jest charakterystyczne dla wynajmu związanego z nieruchomością). Ponadto szafy serwerowej nie można uznać za nieruchomość.

TERRACULT

W sprawie Terracult⁸ rumuńska spółka dokonywała dostaw rze-paku na rzecz spółki niemieckiej. Traktowała je jako dostawy wewnątrzspółnotowe opodatkowane stawką 0%. Jednak organ podatkowy w postępowaniu podatkowym uznał, że sprzedawany towar nie opuścił terytorium Rumunii, a w konsekwencji wydał decyzje nakładające daninę z zastosowaniem podstawowej stawki VAT na te dostawy. Spółka nie wniosła odwołania od

tej decyzji. Po pewnym czasie uznała jednak, że dostawy te, mimo że opodatkowane w Rumunii, powinny być objęte mechanizmem odwrotnego obciążenia. Skorygowała zatem odpowiednio swoje faktury objęte wspomnianą decyzją ostateczną. Organ podatkowy uznał jednak, że korekta taka nie jest możliwa: okres rozliczeniowy został bowiem ostatecznie „zamknięty” wspomnianym rozstrzygnięciem administracyjnym. Trybunał przyznał rację podatnikowi. Zauważył, że w tej sytuacji odzyskanie podatku przez dostawcę nie wiąże się z żadnym ryzykiem utraty wpływów podatkowych przez państwo. Z tego też powodu nie ma podstaw do kwestionowania możliwości zwrotu podatku dla dostawcy. Wydanie ostatecznej decyzji nie może być tutaj przeszkodą. Wniosek taki wynika z zasad neutralności, skuteczności i proporcjonalności.

HF

W kolejnej sprawie⁹ rozpatrywanej przez Trybunał niemieckie przedsiębiorstwo prowadzące dom spokojnej starości (usługi zwolnione z VAT) wybudowało kawiarnię, która miała funkcjonować przy tym domu. Pierwotnie kawiarnia była odwiedzana przez pensjonariuszy oraz osoby z zewnątrz. Była zatem wykorzystywana do czynności zwolnionych z VAT (odwiedziny pensjonariuszy) oraz do czynności opodatkowanych VAT (sprzedaż usług kawiarni dla gości zewnętrznych). Ze względu na nieopłacalność prowadzenia sprzedaży dla gości zewnętrznych, przedsiębiorstwo zrezygnowało z tej części działalności. W konsekwencji organ podatkowy nakazał proporcjonalną korektę podatku naliczonego. Podatnik argumentował, że zakres działalności zwolnionej nie uległ zwiększeniu. Wyeliminowano wyłącznie działalność opodatkowaną


ze względów ekonomicznych (w sposób podobny do „zaniechanych inwestycji”, co do których przysługuje prawo do odliczenia zgodnie z orzecznictwem Trybunału). Sąd unijny nie podzielił argumentacji podatnika. Uznał on, że gdyby podatnik uruchomił kawiarnię z zamiarem wykonywania działalności opodatkowanej, która następnie okazałaby się nierentowna, w skutek czego brak byłoby jakichkolwiek czynności, to wówczas prawo do odliczenia mogłoby być zachowane na podstawie orzecznictwa o „zaniechanych inwestycjach”. Z racji tego, że kawiarnia zaczęła służyć wyłącznie do czynności zwolnionych, to podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia w ogóle.

CT

W kolejnej sprawie¹⁰ obywatel Rumunii wykonujący jednocześnie kilka wolnych zawodów wynajął nieruchomość spółce prawa handlowego, której jest współnikiem. Przekroczył tym samym – zdaniem organów podatkowych – próg zwolnienia dla małych przedsiębiorców („zwolnienie podmiotowe”). Argumentował, że kwota progu nie została przekroczona, ponieważ w tym wypadku wynajem nieruchomości to transakcja pomocnicza, a zatem taki wynajem nie powinien być wliczany do limitu. Trybunał nie udzielił odpowiedzi na pytanie, czy tak jest w istocie. Wskazał jedynie, że transakcje pomocnicze to takie, które mają „charakter nietypowy w odniesieniu do bieżącej działalności danego podatnika” oraz, że chodzi tutaj o czynności wykonywane tylko okazjonalnie, a zatem mają znaczenie drugorzędne lub incydentalne w odniesieniu do łącznego obrotu przedsiębiorstwa. Czynności pomocnicze to takie, które powodują, że wielkość obrotu, „sztucznie ulega wyolbrzymieniu”. Trybunał podkre-

ślił zatem, że decydujące jest tutaj to, czy odnośny wynajem stanowi „zwykłą działalność gospodarczą podatnika”, na co odpowiedź powinny znaleźć organy krajowe i sąd.

CABINET DE AVOCAT UR

W ostatnim wyroku¹¹ zapadłym w sprawach VAT w omawianym okresie Trybunał potwierdził – w zasadzie dotychczas oczywistą tezę – że prowadzenie działalności jako adwokat jest działalnością gospodarczą podlegającą opodatkowaniu VAT, a adwokat jest podatnikiem tego podatku. Trybunał potwierdził również, że zasada powagi rzeczy osądzonej powinna zostać uszanowana – nawet jeżeli sąd krajowy stwierdził, że jest inaczej (tj. że adwokat nie jest podatnikiem). Jednakże zasada ta nie może uniemożliwić wydania odmiennego wyroku w stosunku do okresów rozliczeniowych (lub przedmiotu) nieobjętych powagą rzeczy osądzonej. 



DR PAWEŁ MIKUŁA,
DORADCA PODATKOWY

- 1_ Wyrok z 4.06.2020 r., C-430/19, C.F.
- 2_ Wyrok z 11.06.2020 r., C-242/19, CHEP Equipment Pooling.
- 3_ Wyrok z 11.06.2020 r., C146/19, SCT.
- 4_ Wyrok z 11.06.2020 r., C-43/19, Vodafone Portugal.
- 5_ Wyrok z 18.06.2020 r., C-276/18, KrakVet Batko.
- 6_ Wyrok z 2.07.2020 r., C-231/19, Blackrock Investment Management.
- 7_ Wyrok z 2.07.2020 r., C-215/19, Service d'hébergement en centre de données.
- 8_ Wyrok z 2.07.2020 r., C-835/18, Terracult.
- 9_ Wyrok z 9.07.2020 r., C374/19, HF.
- 10_ Wyrok z 9.07.2020 r., C-716/18, CT.
- 11_ Wyrok z 16.07.2020 r., C-424/19, Cabinet de avocat UR.

Podatek od nieruchomości

w świetle krajowego orzecznictwa
sądowego



*Regulacje prawne dotyczące podatku od nieruchomości
wywołują liczne pytania i wątpliwości odnoszące się zarówno
do rozumienia istoty, jak i też stosowania w praktyce przepisów
normujących tę daninę publiczną.*

KRZYSZTOF HANUSZEK, DORADCA PODATKOWY

Ważną rolę w wyjaśnianiu tychże pytań i wątpliwości odgrywa orzecznictwo sądowe, z którego doradcy mogą czerpać praktyczne wskazania co do stosowania przepisów regulujących podatki od nieruchomości.

I. Stosowanie prawa podatkowego a orzecznictwo sądowe

Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jednolity Dz. U. z 2019 r. poz. 2325 z późn. zm.) zapewnia możliwość zaskarżenia decyzji wydanej przez organy podatkowe do sądu administracyjnego. Na mocy art. 3 tej ustawy decyzje organów administracji państwowej objęte zostały dwuinstancyjną kontrolą sądową sprawowaną przez Wojewódzkie Sądy Administracyjne i Naczelny Sąd Administracyjny. Rzeczona kontrola sprawowana jest pod względem zgodności z prawem, obejmując skargi na decyzje, a także niektóre postanowienia wydane w II instancji (pouczenie co do możliwości złożenia skargi w danej sprawie winno znajdować się w konkretnej decyzji lub postanowieniu). Godzi się przy tym wskazać na szczególną rolę uchwał Naczelnego Sądu Administracyjnego, o których mowa w art. 15 Ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, mają one bowiem moc wiążącą, co wynika z art. 187 oraz art. 269 przywołanej ustawy. Nie można również pominąć roli Trybunału Konstytucyjnego, którego orzeczenia z mocy

art. 190 Ustawy Zasadniczej mają moc powszechnie obowiązującą i są ostateczne.

Niemniej jednak polskie prawo, w tym prawo podatkowe, z zasady nie jest prawem precedensowym. Wyroki sądów, także sądów administracyjnych, zapadają w konkretnych sprawach, wiążąc strony postępowania w danej sprawie i nie mają mocy powszechnie obowiązującej (z zastrzeżeniami poczynionymi na wstępie). **Zatem wyroki te nie są dla fiskusa źródłem prawa i nie posiadają mocy formalnie wiążącej wobec podatników, jak i w stosunku do organów podatkowych przy rozstrzyganiu spraw innych aniżeli te, w których zapadły.** Dla organów podatkowych każda sprawa ma indywidualny charakter i podlega każdorazowo odrębnej ocenie z uwzględnieniem okoliczności i dowodów. Zarazem, co nie mniej ważne, przepisy Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Tekst jednolity Dz. U. z 2019 r. poz. 900 z późn. zm.) zakładają dążenie do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego i pozwalają na zmianę interpretacji tak ogólnych, jak też indywidualnych przy uwzględnieniu orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, a także sądów administracyjnych – vide art. 14a, art. 14da oraz art. 14e Ordynacji podatkowej. Niemniej w treści przywołanych przepisów Ordynacji podatkowej posłużono się sformułowaniami „przy uwzględnieniu” i „może”, nie sformułowano natomiast bezwzględnego nakazu

stosowania orzecznictwa sądowego w decyzjach organów podatkowych.

Co do znaczenia orzecznictwa niejednokrotnie wypowiadały się też same sądy administracyjne. Przywołać tu można chociażby wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 20 stycznia 2009 r. (sygn. III SA/Wa 1916/08), WSA w Rzeszowie z dn. 4 marca 2010 r. (sygn. I SA/Rz 39/10), WSA w Krakowie z dn. 8 kwietnia 2010 r. (sygn. I SA/Kr 210/10) czy z bliższych pod względem chronologicznym wyrok WSA w Łodzi z dn. 28 lutego 2019 r. (sygn. akt I SA/Łd 790/18). **We wszystkich tych zapadłych na przestrzeni wielu lat wyrokach (uprawnione jest zatem twierdzenie o stałej linii orzeczniczej) sądy administracyjne konsekwentnie wskazywały na znaczenie orzecznictwa przy stosowaniu prawa podatkowego przez fiskusa i niemożności pomijania też zawartych w zapadłych wyrokach przy rozstrzyganiu spraw o podobnym stanie faktycznym.**

Przytoczone wyroki sądów administracyjnych dotyczyły wprawdzie w swej większości spraw, których przedmiotem były wydane interpretacje prawa podatkowego, niemniej rozumowanie z podobieństwa jest powszechnie przyjętym i stosowanym sposobem rozumowania prawniczego i nie ma żadnych racjonalnych przesłanek, by nie stosować go również w innych sprawach podatkowych, w tym chociażby właśnie z zakresu podatku od nieruchomości. Nie zmienia tego nawet fakt pewnej swoistości materii, jaką są podatki i opłaty lokalne,

w tym podatek od nieruchomości, a która wynika z regulacji zawartych w Ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Tekst jednolity Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 z późn. zm.) i z treści innych aktów prawnych, ani też to, że organami podatkowymi są tu wójt, burmistrz i prezydent miasta; funkcji odwoławczej samorządowych kolegiów odwoławczych oraz innych odrębności. Na marginesie zauważyć można, że dla praktycznie każdej daniny publicznej, jej regulacji, etc. przyjęto w pewnym zakresie właściwe tylko te same rozwiązania prawne, co jednak samo w sobie nie powinno uniemożliwiać wyciągania wniosków czy stawiania tez na zasadzie analogii.

Podsumowując tę część wywo-
du, uprawnione jest stwierdzenie, że orzecznictwo sądów administracyjnych i Trybunału Konstytucyjnego ma duże znaczenie dla wszystkich spraw z zakresu prawa podatkowego, w tym spraw dotyczących podatków i opłat lokalnych, przykładowo właśnie z zakresu podatku od nieruchomości.

II. Przykładowe orzeczenia z zakresu podatku od nieruchomości

Zatem skoro uznać można, że orzecznictwo ma duże znaczenie dla podatków i opłat lokalnych, to zasadnym jest przywołać same orzeczenia, a ściślej ich przykładowy wybór, wraz z głównymi wpływającymi z nich wnioskami. Każde z przytoczonych poniżej orzeczeń zasługiwałoby na odrębne omówienie i komentarz. Nie jest to jednak możliwe w krótkim z założenia artykule. Niemniej jednak przywołane wyroki i uchwały dają pewien pogląd o orzecznictwie w sprawach podatku od nieruchomości w ostat-

nich latach, a zwięzłe przytoczenie ich głównych tez pozwala na szybkie zapoznanie się z istotą tychże w przypadku ich relewantności dla spraw będących w zawodowym lub naukowym zakresie zainteresowania czytelników.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 grudnia 2017 r.

sygn. SK 13/15 TK

Trybunał Konstytucyjny uznał, że niezgodne z konstytucją są przepisy nakładające na współwłaściciela gruntu podatek według stawki właściwej dla działalności gospodarczej, tylko dlatego, że drugi współwłaściciel prowadzi firmę.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r.

sygn. SK 48/15

Trybunał Konstytucyjny stanął po stronie podatników, oceniając za niezgodne z Konstytucją stanowisko, iż obiekt budowlany spełniający definicję budynku może być uznany za budowlę.

Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 grudnia 2019 r.

sygn. II FPS 3/19

Przedsiębiorca przesyłowy, który zawarł z Państwowym Gospodarstwem Leśnym Lasy Państwowe umowę o ustanowienie służebności przesyłu na gruntach Skarbu Państwa, znajdujących się w zarządzie Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe, nie jest podatnikiem podatku od nieruchomości od tych gruntów w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1785 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2018 r.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 października 2018 r.

sygn. II OSK 2178/17

Z jurydycznego punktu widzenia inwestycja jest wykonana w chwili, gdy upłyne termin do wniesienia sprzeciwu na podstawie art. 54 prawa budowlanego, bądź też w chwili, gdy decyzja o pozwoleniu na użytkowanie stanie się ostateczna. Zakończenie budowy na gruncie prawa budowlanego nie jest jednak tożsame z zakończeniem budowy w rozumieniu przepisów podatkowych.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 listopada 2018 r.

sygn. II FSK 3250/16

Czym innym jest możliwość dysponowania czy użytkowania obiektu budowlanego dla potrzeb bieżącej działalności gospodarczej przez przedsiębiorcę, a czym innym jego istnienie po zakończeniu budowy.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 września 2018 r.

sygn. II FSK 2344/16

Zgodnie z treścią art. 6 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jeżeli okolicznością, od której jest uzależniony obowiązek podatkowy, jest istnienie budowli albo budynku lub ich części, obowiązek podatkowy powstaje z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona albo w którym rozpoczęto użytkowanie budowli albo budynku lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem. NSA jest więc zdania, że rozpoczęcie użytkowania części budynku powoduje powstanie obowiązku podatkowego w stosunku do całego budynku.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 kwietnia 2019 r.

sygn. II FSK 1456/17

Kwestia zakończenia budowy może co do zasady nastąpić z momentem skutecznego złożenia zawiadomienia o zakończeniu budowy lub wniosku o udzielenie pozwolenia na użytkowanie. Zdaniem Sądu z punktu widzenia ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, przesłanka zakończenia budowy ziści się również w sytuacji, w której spełnione zostaną określone w art. 57 ust. 1-3 ustawy – Prawo budowlane warunki upoważniające inwestora do złożenia zawiadomienia o zakończeniu budowy lub wniosku o udzielenie pozwolenia na użytkowanie, nawet w sytuacji, gdy ten zaniechał realizacji obowiązku wystąpienia z nim. Zatem stanowisko NSA potwierdza przytoczoną wyżej wykładnię momentu zakończenia budowy na potrzeby podatkowe.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 listopada 2019 r.

sygn. II FSK 1904/19

Gmina ma prawo ustanowić niższe stawki podatkowe od garaży usytuowanych poniżej powierzchni gruntu.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 grudnia 2019 r.

sygn. II FSK 4010/17

Od gruntów i budynku ośrodka szkoleniowego oddanego w trwały zarząd Najwyższej Izbie Kontroli należy płacić podatek od nieruchomości według stawek dla gruntów i budynków „pozostałych”. NIK nie powinna być traktowana jak przedsiębiorca, jest bowiem państwową jednostką budżetową, reprezentującą interesy Skarbu Państwa.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 31 stycznia 2017 r.

sygn. I SA/Gd 1262/16

Stawki podatku od nieruchomości w przypadku budynków są zróżnicowane – w zależności od funkcji opodatkowanego budynku. Funkcja budynku ma zatem wpływ na wysokość podatku. W ewidencji gruntów i budynków wskazywane są przeznaczenie budynku i jego funkcje użytkowe. Co do zasady dane z tej ewidencji mogą stanowić podstawę wymiaru podatku od nieruchomości.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 7 lutego 2019 r.

sygn. I SA/Kr 1293/18

Dalsze prace na placu budowy niezwiązane z budową obiektu, jak np. doprowadzenie dojazdu, chodników, nie mogą wpływać na przesunięcie w czasie momentu powstania obowiązku podatkowego.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z 8 października 2019 r.

sygn. akt I SA/Bk 220/19

Obiekt budowlany bez ściany nie podlega opodatkowaniu jak budynek.

Powyższe orzeczenia nie wyczerpują rzecz jasna rozległej tematyki, jaką jest podatek od nieruchomości. Tak jak każde inne tego rodzaju zestawienie, również i to jest selektywne, a zatem ograniczone. Niemniej jednak nawet przy tych zastrzeżeniach daje ono pewien pogląd w tak istotnych dla podatku od nieruchomości kwestiach, jak zastosowanie właściwych stawek

podatku, uznanie danego podmiotu za podatnika, moment powstania obowiązku podatkowego czy też uznanie danego obiektu budowlanego za budowlę lub budynek.

III. Podsumowanie i wnioski

Mimo wszelkich zastrzeżeń wynikających z samej istoty polskiego systemu prawnego, uprawniona jest teza, że orzecznictwo spełnia ważną rolę w stosowaniu prawa, w tym prawa podatkowego. Ściślej rzecz ujmując, tezy i wnioski wynikające z orzeczeń sądów administracyjnych (szerzej sądów i trybunałów, w szczególności Trybunału Konstytucyjnego) mają szczególnie duże znaczenie przy stosowaniu prawa podatkowego w sprawach o analogicznych stanach faktycznych jak te, które były przedmiotem danego rozstrzygnięcia sądowego. Nie inaczej jest w przypadku podatków i opłat lokalnych, w tym podatku od nieruchomości. Orzecznictwo dostarcza niezwykle cennych wskazówek przy określaniu kluczowych kwestii dotyczących podatników, stawek podatku, momentu powstania obowiązku podatkowego, przedmiotu opodatkowania i innych. Zatem można i należy do niego sięgać, jak chociażby do orzeczeń przywołanych powyżej. Rzecz jasna czynić tego nie można w sposób mechaniczny, bez uwzględnienia okoliczności danej sprawy, materiału dowodowego i innych relevantnych czynników. ↪



KRYSZTOF HANUSZEK,
DORADCA PODATKOWY

Sposoby rozstrzygania sporów o VAT od sprzedaży nieruchomości



*Możliwe sposoby rozstrzygania sporów o VAT
od sprzedaży nieruchomości, przeprowadzonej
pomiędzy czynnymi podatnikami VAT, w sytuacji
zakwestionowania sposobu opodatkowania
transakcji przez organy podatkowe.*

HANNA JANKOWSKA-KWIATKOWSKA, DORADCA PODATKOWY

Kwestia objęcia podatkiem od towarów i usług transakcji zbycia nieruchomości pomiędzy czynnymi podatnikami VAT od lat budzi w Polsce liczne wątpliwości, które skutkują sporami – najczęściej znajdującymi swój finał w postaci orzeczeń krajowych sądów administracyjnych wydawanych nie tylko w pierwszej, ale i drugiej instancji.

Zarzewie sporu wywołuje najczęściej wniosek nabywcy nieruchomości o zwrot nadwyżki VAT, powstałej głównie wskutek zapłaty VAT w jej cenie. Z uwagi na fakt, że ceny nawet niewielkich nieruchomości użytkowych, i to położonych nawet poza największymi polskimi aglomeracjami, idą dziś w miliony złotych, kwoty zwrotów VAT, o które wnoszą podatnicy w takich sytuacjach, potrafią jedynie zaczynać od kilkuset tysięcy złotych – stąd dla obu stron sporu gra jest warta świeczki.

Organy podatkowe po przeprowadzeniu czynności sprawdzających, w trakcie których spotkają się z oporem podatnika nieprzekonanego do korekty deklaracji VAT, tak by nie wykazała nadwyżki VAT wynikającej z uiszczenia podatku od towaru i usług w cenie nieruchomości, przechodzą do kontroli podatkowej – która kończy się wydaniem protokołu, odmawiającego podatnikowi prawa do odliczenia VAT zapłaconego na rzecz zbywcy nieruchomości.

Argumenty przedstawiane przez naczelników urzędów skarbowych w protokołach z kontroli koncentrują się głównie wokół hipotezy, że nabywca zakupił „zespół takich składników majątkowych, które

Zarzewie sporu wywołuje najczęściej wniosek nabywcy nieruchomości o **zwrot nadwyżki VAT**, powstałej głównie wskutek zapłaty VAT w jej cenie.

umożliwiły mu przejęcie spełnianej funkcji i kontynuowanie tego samego rodzaju działalności gospodarczej” – tj. najprościej rzecz ujmując, że wskutek przeprowadzenia transakcji podatnik zakupił nie nieruchomości, a przedsiębiorstwo.

W dalszej kolejności wobec takiego podatnika wszczynana jest kolejna kontrola podatkowa, tym razem z zakresu PCC, która skutkuje naliczeniem PCC w stawce 2% od wartości nieruchomości, co powoduje rzecz jasna obowiązek zapłaty podatku.

Tak scenariusz działań organów podatkowych miał miejsce i w przypadku sprawy, której chcę poświęcić poniższe rozważania. Celem wyводу jest nie tylko omówienie możliwych strategii obrony w przypadku zaistnienia sporu z fiskusem, ale i ukazanie, do czego prowadzić może interpretacja przepisów, dokonana nie tylko w niezgodzie z podstawowymi regułami podatku od towarów i usług, ale i wbrew logice oraz zasadzie neutralności VAT.

W analizowanej sprawie po trzech latach potyczek poza sporem pozostaje jedynie, że przedsiębiorca (zarejestrowany w CEiDG) zakupił od wspólników spółki cywilnej nieruchomości, złożoną z dwóch działek gruntu: niezabudowanej oraz zabudowanej dopiero co oddanym do użytku centrum handlowym. Po finalizacji transakcji, rozliczeniu i zapłacie wszelkich zobowiązań podatkowych oraz zakończeniu wszelkich interesów – **spółka cywilna została rozwiązana**. Jak należało się spodziewać, problem pojawił się nie w chwili zapłaty VAT z tytułu opisanej transakcji przez spółkę cywilną, ale gdy nabywca nieruchomości w złożonej do US deklaracji VAT-7 wykazał nadwyżkę VAT do zwrotu. Po przeprowadzeniu pospiesznej kontroli podatkowej, a następnie postępowania podatkowego – NUS jednoznacznie i bez wątpliwości orzekł, że transakcja nie była objęta VAT, gdyż nie dotyczyła nabycia nieruchomości, a przedsiębiorstwa.

Podatnik niezadowolony z rozstrzygnięcia NUS – złożył odwołanie od decyzji odmawiającej mu prawa do odliczenia VAT z tytułu zakupu nieruchomości do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie. A po jej utrzymaniu przez DIAS – skierował skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie.

W swojej skardze nabywca zwrócił uwagę na fakt, że umowa sprzedaży nieruchomości została spisana w formie aktu notarialnego, w której treści strony zgodnie

Jeżeli zatem organy podatkowe miały wolę zakwestionowania prawidłowości oświadczeń złożonych w przedmiotowym akcie – winny wystąpić o korektę dokumentu we właściwym do tego trybie lub wniesić do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa.

Stąd skarżący uznał, że dokonanie tak władczej ingerencji w swobodę umów, wywracającej do góry nogami skutki znaczącej finansowo transakcji i niweczącej pewność obrotu gospodarczego

ba zaufania publicznego, a związane z transakcją podatki zostały w pełni i terminowo uiszczone i rozliczone.

Jednocześnie skarżący zarzucił m.in. w skardze do WSA, że organy podatkowe obu instancji nie rozstrzygnęły nawet, czy nabywca miał ekonomiczny interes w nabyciu przedsiębiorstwa o niewielkich obrotach, doświadczeniu oraz renomie na rynku, a składane w toku postępowania podatkowego wnioski w tej sprawie były przez organy podatkowe obu instancji konsekwentnie oddalane.

Skarżący uznał, że dokonanie tak **władczej ingerencji w swobodę umów**, wywracającej do góry nogami skutki znaczącej finansowo transakcji i niweczącej pewność obrotu gospodarczego w tej sytuacji było niedopuszczalne.

oświadczyły, że w trakcie transakcji występują jako czynni podatnicy VAT. Jak uznaje się zaś w przepisach, generalnie akt notarialny jest potwierdzeniem dokonanej czynności prawnej i może być unieważniony w oparciu o wady oświadczenia woli. Wady te są opisane i unormowane w Kodeksie cywilnym. Również sądy administracyjne zgodnie potwierdzają, że akty notarialne mają walor dokumentu urzędowego. Stąd organy podatkowe nie mogą kwestionować danych w nich zawartych, nieprzeprowadzając na podstawie art. 194 par. 3 Ordynacji podatkowej dowodu przeciwko prawdziwości informacji w nich zawartych.

w tej sytuacji było niedopuszczalne, z uwagi zwłaszcza na fakt, że strony transakcji były przedsiębiorcami działającymi w sferze obrotu i zarządzania nieruchomościami i mającymi pełne przygotowanie profesjonalne, wiedzę oraz świadomość co do przedmiotu wynegocjowanego kontraktu; przedmiot transakcji został w umowie rzetelnie i w sposób pełny opisany i udokumentowany; rozległe sprawdzanie stanu faktycznego (ogłędziny, żądania wyjaśnień od stron transakcji, a nawet firm trzecich, przesłuchania świadków, badanie dokumentów etc.) nie zakwestionowało rzetelności ustaleń umownych; nad formalną stroną transakcji czuwał notariusz jako oso-

Choć, jak ustalono w trakcie kontroli podatkowej, przedmioty działalności obu przedsiębiorstw nie były nie tylko takie same, ale nawet podobne. Zbieżność dotyczyła jedynie niewielkiego zakresu, czyli czerpania zysku z wynajmu nieruchomości. Zbywca poza wynajmem nieruchomości – podejmował również szereg innych aktywności, w tym podnajmował ruchomości np. pojemniki na odpady, a nawet handlował samochodami.

Jak uznaje się zaś w orzecznictwie (por. wyrok NSA o sygn. akt I FSK 1316/15), ustalenie, że w ramach swojej działalności nabywca nieruchomości uprzednio wynajmowanych, także wykorzy-

stuje te nieruchomości do działalności w zakresie ich wynajmu, nie jest wystarczające do przyjęcia, że nieruchomości te w momencie ich sprzedaży stanowiły przedsiębiorstwo czy jego zorganizowaną część.

Tytułem przykładu skarżący wskazał na orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 24 listopada 2016 r. o sygn. akt I FSK 1316/15, w którym wskazano:

Same w sobie nieruchomości (zabudowane nieruchomości) nie tworzą całości zdolnej do prowadzenia samodzielnej działalności gospodarczej. Nie stanowią zatem zorganizowanej części przed-

Skoro więc skarżący prowadził od wielu lat sprawnie działające przedsiębiorstwo, brak było przesłanek, by uznać, że w jego interesie leżało nabycie początkującego przedsiębiorstwa o odmiennym zakresie działalności i o obrotach pomijanych, w stosunku do tych już generowanych.

Stąd należało racjonalnie przyjąć, że nabywca zakupił nieruchomość do swojego przedsiębiorstwa, dysponującego własnym instrumentarium uczynienia z tego aktywa kolejnego jego elementu – nie zaś że nabył przedsiębiorstwo czy jego zorganizowane części, bo

WSA potwierdził zarzut skarżącego, że organy podatkowe dokonały wadliwej oceny zgromadzonych dowodów. Z zebranego w sprawie materiału dowodowego wynikało bowiem, że faktury wystawione przez sprzedawcę dokumentowały zbycie w formie aktu notarialnego prawa własności nieruchomości czy składników majątku zbywcy, ale niewątpliwie nie przedsiębiorstwa. Zaś zawarta w formie aktu notarialnego umowa dotyczy wyłącznie nieruchomości i praw ściśle z mocy prawa z nią związanych. Organy natomiast swoją decyzję o nabyciu przedsiębiorstwa oparły na możliwości kon-

Same w sobie (zabudowane) nieruchomości nie tworzą całości zdolnej do prowadzenia samodzielnej działalności gospodarczej.

się przedsiębiorstwa, nawet jeżeli były wykorzystywane przez sprzedawcę również do działalności gospodarczej polegającej na wynajmowaniu tych nieruchomości lub ich części, albo znajdujących się na nich obiektów budowlanych i ich części (...) Bez całej struktury składającej się na działalność w zakresie wynajmu nieruchomości – wciąż byłaby to jedynie sprzedaż nieruchomości, jako składników majątkowych. Okoliczność, że w ramach swojej działalności nabywca nieruchomości uprzednio wynajmowanych, także wykorzystuje te nieruchomości do działalności w zakresie wynajmu nieruchomości (czyli z nich przedmiot najmu), nie oznacza, że nieruchomości te w momencie ich sprzedaży stanowiły zorganizowaną część przedsiębiorstwa, co jest warunkiem zastosowania art. 6 pkt 1 ustawy o VAT.

nie miał takiej potrzeby. W konsekwencji sprzedaż nieruchomości winna stanowić na gruncie ustawy VAT dostawę budynku wraz ze znajdującym się pod nim gruntem, nie zaś transakcję zbycia przedsiębiorstwa.

Z powyższym zdaniem z podatnika zgodził się Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie. W wyroku z dnia 21 listopada 2018 r. (sygn. akt III SA/Wa 4105/17) stwierdzono nie tylko, że organy podatkowe obu instancji badając sprawę, złamały szereg przepisów normujących prowadzenie postępowania podatkowego w stopniu mogącym mieć istotny wpływ na wynik sprawy, ale i że skarżoną decyzją naruszono przepisy ustawy o podatku od towarów i usług.

tynuacji przez nabywcę działalności w zakresie najmu, która uprzednio prowadzona była przez zbywcę. Zaś WSA podzielił stanowisko NSA, m.in. w wyroku w sprawie o sygn. akt I FSK 1316/15, że **same w sobie (zabudowane) nieruchomości nie tworzą całości zdolnej do prowadzenia samodzielnej działalności gospodarczej. Zatem fakt wykorzystywania nabytych nieruchomości w działalności gospodarczej – bez wykazania ich organizacyjnego i finansowego wyodrębnienia w ramach prowadzonego przedsiębiorstwa – nie daje podstaw do przyjęcia, że nieruchomości te samodzielnie tworzyły przedsiębiorstwo w rozumieniu art. 6 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług.**

Zdaniem WSA za takim przyjęciem przedmiotu transakcji przemawiał i fakt, że poza prawem własności nieruchomości (niezabudowanej i zabudowanej) – nabywca nie nabył nic więcej. Na nabywcę przeszły wyłącznie prawa ściśle związane z nabytymi nieruchomościami, pozwalające na ich użytkowanie. Nabywca nie przejął zaś praw i obowiązków z zawartych przez zbywcę umów na media i w tym celu zawarł nowe umowy oraz praw i obowiązków, wynikających z umowy dzierżawy części działki, sąsiadującej z nabytymi nieruchomościami, do której tytuł praw-

szawskim WSA trzeba poczekać od 2 do 2,5 roku, a w mocy wciąż pozostały decyzje NUS i DIAS uznające podatnika za nabywcę przedsiębiorstwa sprzedawcy – nabywca skorygował faktury dokumentujące transakcję sprzedaży nieruchomości, tak by nie zawierały VAT, oraz dokonał korekty deklaracji VAT-7. Jednocześnie złożył do NUS wniosek o stwierdzenie nadpłaty w podatku od towarów i usług powstałej wskutek zapłaty przez sprzedawcę podatku, którym ta transakcja nie powinna być objęta – przynajmniej zdaniem organów podatkowych.

o odmowie wszczęcia postępowania podatkowego w sprawie stwierdzenia nadpłaty VAT – uznając, że składający wniosek nie jest następcą praw i obowiązków podmiotu, od którego przedsiębiorstwo nabyto. Stanowisko NUS podtrzymał DIAS.

Sprawa po raz kolejny trafiła do WSA, do którego skargę złożył nabywca przedsiębiorstwa. Jego zdaniem organy podatkowe obu instancji w swoich rozstrzygnięciach konsekwentnie pominęły milczeniem nie tylko skutki zakwestionowania przez nie same opodatkowania transakcji zbycia nieruchomości

Kupujący stał się kontynuatorem działalności gospodarczej prowadzonej przez sprzedającego, stąd przysługiwało mu prawo do wystawienia korekt faktury VAT.

ny był konieczny celem zapewnienia prawidłowej komunikacji pieszej i samochodowej z nieruchomością.

Choć na mocy wyroku z dnia 21 listopada 2018 r. w sprawie o sygn. akt III SA/Wa 4105/17 WSA uchylił oba zaskarżone rozstrzygnięcia organów podatkowych – czyli zarówno decyzję DIAS, jak i poprzedzającą ją decyzję NUS ws. określenia nadwyżki VAT za kwiecień i maj 2016 r. w kwocie niezgodnej z deklaracją VAT-7 podatnika – do ich faktycznego wyeliminowania z obrotu prawnego nie doszło.

W lutym 2019 r. DIAS wniósł skargę kasacyjną od wyroku, korzystnego dla nabywcy nieruchomości.

Z uwagi na fakt, że na rozpatrzenie skargi kasacyjnej przed war-

W uzasadnieniu wniosku przypomniano, że skoro NUS stwierdził, a Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie decyzją podtrzymującą powyższe rozstrzygnięcie potwierdził, że podatnik nabył zespół składników majątkowych związanych z działalnością gospodarczą sprzedającego – doszło do uznania, że w rezultacie zawarcia tejże umowy kupujący stał się kontynuatorem działalności gospodarczej prowadzonej przez sprzedającego, stąd przysługiwało mu prawo do wystawienia korekt faktury VAT, dokumentujących zbycie nieruchomości, oraz w konsekwencji do złożenia wniosku o zwrot nadpłaty VAT.

NUS w odpowiedzi na wniosek podatnika wydał postanowienia

VAT-em, ale i ocenę prawną sytuacji przedsiębiorców, którzy faktycznie podatek od towarów i usług naliczyli, rozliczyli i zapłacili – i choć nie powinni by, ponieśli jego ciężar – w sytuacji, gdy orzeczono, że był nienależny. Co więcej, pomimo ustawowego obowiązku, wynikającego z art. 217 par. 2 oraz art. 219 O.p.– organy nie odniosły się do unijnych uregulowań co do VAT, wynikających z art. 19 Dyrektywy 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L Nr 347 z dnia 11 grudnia 2006 r., s. 1, z późn. zm.).

Choć w art. 19 Dyrektywy VAT zapisano jasno i precyzyjnie: w przypadku przekazania, odpłatnie lub

nieodpłatnie, lub jako aportu do spółki całości lub części majątku, państwa członkowskie mogą uznać, że dostawa towarów nie miała miejsca i że w takim przypadku osoba, której przekazano towary, będzie traktowana jako następca prawny przekazującego. WSA, po raz kolejny, skargę nabywcy uznał za zasadną.

W wyroku z 14 maja 2019 r. w sprawie o sygn. akt III SA/Wa 2661/18 WSA uznał, że skoro Skarżący (jako następca prawny Spółki) dokonawszy korekty podatku naliczonego, kwestionuje wysokość pobranego od Spółki podatku, może złożyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty podatku na podstawie art. 75 Op. Z kolei organ mając do czynienia ze stroną postępowania w sprawie wniosku o stwierdzenie nadpłaty, nie ma prawa wydać postanowienia o odmowie jego wszczęcia na podstawie art. 165a § 1 Op.

Jednocześnie Sąd stwierdził, że następstwo prawne nabywcy przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części zostało wprowadzone w ustawie VAT, lecz w bardzo wąskim zakresie. Sąd podzielił tym samym pogląd wyrażony w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 maja 2014 r. (I FSK 1028/13), w którym stwierdzono:

art. 91 ust. 9 ustawy VAT (...) zawęża następstwo prawne w zakresie podatku od towarów i usług tylko do obowiązku korekt przez nabywcę podatku naliczonego. Art. 19 Dyrektywy 112 stanowi o pełnym następstwie w zakresie podatku od towarów i usług związanym z wnoszonym przedsiębiorstwem. W takiej sytuacji, nie tylko korekta podatku odliczonego określona w art. 91 ust. 1-8 VAT może być dokonywana przez nabywcę przedsiębiorstwa. Oznacza to więc, że zgodnie z zasadą neutralności podatku VAT nabywca przedsiębiorstwa lub zorganizowanej jego części, jako następca zbywającego, jest uprawniony do

odliczania podatku naliczonego, korekt podatku naliczonego oraz innych czynności w ramach rozliczeń podatkowych, niezbędnych do zachowania zasady neutralności. Skoro Polska nie dokonała pełnej implementacji przepisów wspólnotowych, do których implementacji była zobowiązana, decydując się na zastosowanie regulacji z art. 19 Dyrektywy 112, to można powoływać się wprost na brzmienie art. 19 Dyrektywy 112. (Por. wyrok NSA z 29 maja 2014 r., I FSK 1028/13.)

Choć i ten wyrok WSA został zaskarżony przez DIAS – sądowa arytmetyka wskazuje, że wniosek o zwrot nadpłaty złożony przez nabywcę ma szansę na sprawne załatwienie. WSA korzystając z możliwości zapisanych w art. 119 pkt 3 p.p.s.a., skargę rozpatrzył w trybie uproszczonym w zaledwie trzy miesiące. Podobnie skargę kasacyjną postanowił zbadać NSA, wyznaczając termin posiedzenia niejawnego na 27 lutego 2020 r., tj. zaledwie w dwa miesiące po przekazaniu akt z WSA. Choć sprawa spadła z lutowej wokandy – wkrótce można się spodziewać wyznaczenia nowego terminu posiedzenia niejawnego.

Wnioski

1.

Same w sobie (zabudowane) nieruchomości nie tworzą całości zdolnej do prowadzenia samodzielnej działalności gospodarczej.

2.

Fakt wykorzystywania nabytych nieruchomości w działalności gospodarczej – bez wykazania ich organizacyjnego i finansowego wyodrębnienia w ramach prowadzonego przedsiębiorstwa – nie daje podstaw do przyjęcia, że nieruchomości te samodzielnie tworzyły przed-

siębiorstwo w rozumieniu art. 6 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług.

3.

Następstwo prawne nabywcy przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części zostało w bardzo wąskim zakresie unormowane w ustawie VAT – skoro więc Polska nie dokonała pełnej implementacji przepisów wspólnotowych, do których implementacji była zobowiązana, decydując się na zastosowanie regulacji z art. 19 Dyrektywy 112, to można powoływać się wprost na brzmienie art. 19 Dyrektywy 112.

4.

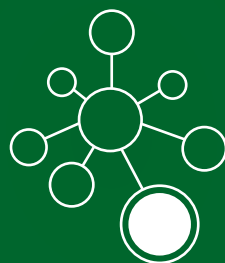
Zgodnie z zasadą neutralności podatku VAT nabywca przedsiębiorstwa lub zorganizowanej jego części, jako następca zbywającego, jest uprawniony do odliczania podatku naliczonego, korekt podatku naliczonego oraz innych czynności w ramach rozliczeń podatkowych, niezbędnych do zachowania zasady neutralności. ↩



HANNA JANKOWSKA-KWIATKOWSKA,
DORADCA PODATKOWY

Spółka zależna

**stałym miejscem
prowadzenia działalności
gospodarczej w VAT?**



*Dnia 7 maja 2020 r. zapadł wyrok Trybunału
Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TS lub Trybunał)
w polskiej sprawie Dong Yang Electronics (DYE) dotyczący
istotnego dla VAT pojęcia stałego miejsca prowadzenia
działalności (SMPD).¹*

BARTŁOMIEJ KOŁODZIEJ, DORADCA PODATKOWY
WOJCIECH DĄBROWSKI, DORADCA PODATKOWY

Zwrokiem wiązano nadzieje nie tylko co do jednoznacznych odpowiedzi na zadane pytania, ale także co do wypracowania kryteriów przesądających o istnieniu SMPD. Takie kryteria przyczyniłyby się do zmniejszenia wątpliwości, a przede wszystkim liczby sporów wokół tego pojęcia. Tych natomiast jest niemało, co potwierdzają kolejne sprawy trafiające przed TS. W niniejszym artykule autorzy poszukują odpowiedzi na pytania, jakie praktyczne znaczenie ma ww. wyrok dla określania miejsca świadczenia usług oraz jakie wątpliwości może rozstrzygnąć kolejny wyrok TS. Identyfikują również powyższe zagadnienie w najnowszych przepisach Dyrektywy 2006/112/WE (Dyrektywa VAT)² odnośnie magazynów „call-of stock”, a końcowo formułują postulat wprowadzenia przez unijnego ustawodawcę jednoznacznych kryteriów istnienia SMPD.

Wprowadzenie

Jak podnosi się w doktrynie³, globalizacja coraz szybciej dokonuje zmian w otoczeniu gospodarczym, a to kreuje nieustannie kolejne wyzwania zarówno przed ustawodawcą, jak i praktykami dokonującymi interpretacji prawa podatkowego. Problem staje się szczególnie istotny, gdy wątpliwości co do treści dotyczą tak podstawowych kwestii, jak miejsce świadczenia (opodatkowania) podatkiem VAT. Zgodnie z ugruntowanym orzecznictwem Trybunału, celem przepisów określających miejsce opodatkowania jest uniknięcie

z jednej strony zbiegu właściwości mogącego prowadzić do podwójnego opodatkowania, a z drugiej strony braku opodatkowania⁴. Poprzez określenie miejsca świadczenia zostaje bowiem uregulowany

były dostarczane z powrotem do LGPL. LGPL, na podstawie umowy zawartej z LG Korea, świadczyła na jej rzecz usługi produkcyjne polegające na składaniu (z części stanowiących własność LG Korea)

Spółka zależna z siedzibą w UE może stanowić SMPD dla spółki dominującej posiadającej siedzibę poza UE

podział kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi UE (P.Cz.). Zgodnie z motywem 3 dyrektywy 2008/8/WE⁵ miejscem opodatkowania usług co do zasady powinno być miejsce faktycznej konsumpcji, zatem VAT powinien co do zasady przysługiwać P.Cz. miejsca konsumpcji.

Przedmiot sporu

Spór rozstrzygnięty przez TS dotyczył firmy DYE, która świadczyła, na podstawie zawartej umowy, usługi montażu podzespołów do telewizorów dla kontrahenta z siedzibą w Korei (LGK). Podzespoły należące do LGK były dostarczane do DYE przez podmiot zależny LGK z siedzibą w Polsce (LGPL). Po wykonaniu usługi podzespoły

gotowych modułów TFT-LCD oraz usługi składowania i logistyki gotowych do sprzedaży produktów. LGK była większościowym udziałowcem LGPL. Obie spółki były zarejestrowane na potrzeby VAT w Polsce.

Firma DYE otrzymała od LGK zapewnienie, że ta ostatnia nie posiada na terytorium Polski SMPD. Tym samym DYE wystawiając faktury na rzecz LGK, nie naliczała polskiego VAT, określając miejsce świadczenia usług poza terytorium Polski. Organy podatkowe podważyły zasadność rozliczenia VAT, uznając, że usługi nie były świadczone na rzecz LG Korea, lecz na rzecz jej SMPD w Polsce. Zdaniem organów gdyby DYE przeprowadziła analizę świadczonych przez siebie usług zgodnie z art. 22 Rozporządzenia 282/2011⁶ (R282/2011), doszłaby do wniosku, że rzeczywistym benefi-

ojentem jej usług jest SMPD LGK w Polsce, kreowane przez zaplecze techniczne i personalne LGPL.

Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA lub Sąd) w postanowieniu o skierowaniu pytań prejudycjalnych do TS⁷ wskazał, że powziął wątpliwość, czy powyższe działanie organów podatkowych jest zasadne, gdyż podmiot spoza UE chcąc prowadzić działalność gospodarczą w UE i korzystać ze swobód rynku wewnętrznego, musi w zasadzie to robić za pomocą spółki zależnej ulokowanej na jej obszarze. Zwrócił przy tym uwagę, że odpowiednie zdefiniowanie dla celów VAT SMPD może być poczytane za próbę obchodzenia zakazu bezpośredniego prowadzenia działalności w UE przez firmy spoza UE.

Kolejną kwestią, którą Sąd chciał rozstrzygnąć, to czy sam fakt, że materiały, na których usługa jest wykonywana, przekazuje i odbiera od usługodawcy spółka zależna usługobiorcy, przesądza o charakterze i zastosowaniu świadczonej usługi. Sąd chciał tym samym przesądzić kwestię tzw. usług tolingowych, których wykonywanie miałyby potwierdzać posiadanie przez usługobiorcę stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w danym miejscu. Jak zauważył również Sąd, DYE dysponowała jedynie wiedzą odnośnie świadczonych usług i umowy, jaką miała z LG Korea, nie miała natomiast wiedzy odnośnie umów wiążących LGK z LGPL.

Spór, który zawiśł przed WSA, przypomina spory, które występują nie tylko w Polsce, ale w całej UE. Z tego powodu był bardzo dobrą okazją do zadania pytań prejudycjalnych, które odpowiednio sformułowane mogłyby przyczynić się do rozwiązania wielu sporów w UE. Niestety, jak wskazywano w doktrynie⁸, sposób ich sformułowania w znacznym stopniu ogra-

niczył możliwości TS do szerszego omówienia instytucji SMPD. WSA zawęził pytanie, formułując je następująco: czy z samego faktu posiadania przez spółkę z siedzibą poza UE spółki zależnej można wywieść istnienie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce? Zakładając, że odpowiedź na tak postawione pytanie najpewniej będzie przecząca, drugie pytanie dotyczyło tego, czy podmiot trzeci (usługodawca unijny) zobowiązany jest do analizy stosunków umownych pomiędzy spółką z siedzibą poza UE (usługobiorcą) a jej (unijną) spółką zależną, w celu ustalenia, czy ta pierwsza posiada SMPD?

Spółka zależna jako stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej

Przed wydaniem wyroku została opublikowana opinia Rzecznika Generalnego (AG)⁹, który przyjął, że zasadniczym celem zadanych pytań prejudycjalnych jest udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy spółka zależna może być uznana za SMPD¹⁰. Zdaniem AG brak było w dotychczasowym orzecznictwie jasnej wypowiedzi w tej kwestii, a tym wyrokiem TS miał jednoznacznie przesądzić o tej sprawie¹¹.

AG zajął jednoznaczne stanowisko, w swojej opinii stwierdzając, iż spółki zależnej nie można uznać za stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej (w rozumieniu art. 44 zdanie drugie dyrektywy VAT) spółki dominującej. Inny wniosek byłby jednak możliwy, gdyby struktura umowna ukształtowana przez usługobiorcę naruszała zakaz stosowania praktyk stanowiących nadużycie¹². Z tym stanowiskiem nie zgodził się jednak TS, co wzbudziło kontrowersje wśród części przedstawicieli doktryny.

Na wstępie należy zaznaczyć, że w pozostałej kwestii, tj. braku

obowiązku badania stosunków umownych łączących podmioty powiązane, które z oczywistych względów nie są znane podmiotowi trzeciemu (usługodawcy), TS zgodził się z AG. Powyższe stanowisko nie budzi również wątpliwości doktryny, dlatego autorzy nie będą rozwijać tej kwestii.

Przechodząc do bardziej interesującego aspektu orzeczenia Trybunału, musimy zauważyć, że TS zgodził się wprawdzie z AG, że sam fakt posiadania spółki zależnej w P.Cz. nie kreuje w nim SMPD dla spółki dominującej, ale z całą stanowczością uznał jednocześnie, że spółka zależna z siedzibą w UE może stanowić SMPD dla spółki dominującej posiadającej siedzibę poza UE. W opinii TS nie można jednak wykluczyć, że spółka zależna, którą posiada do celów prowadzenia takiej działalności spółka dominująca z siedzibą w Korei Południowej, może stanowić stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej tej spółki dominującej w państwie członkowskim Unii w rozumieniu art. 44 dyrektywy 2006/112, w świetle art. 11 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011¹³.

Co więcej, takiej sytuacji TS nie warunkował wystąpieniem nadużycia prawa, lecz wypełnieniem materialnych przesłanek określonych w R282/2011. Trybunał w uzasadnieniu odpowiedzi wskazał, że: *o ile możliwe jest, aby spółka zależna stanowiła stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej swej spółki dominującej (zob. podobnie wyrok z dnia 20 lutego 1997 r., DFDS, C 260/95, EU:C:1997:77, pkt 25, 26), o tyle taka kwalifikacja zależy od materialnych przesłanek ustanowionych rozporządzeniem wykonawczym nr 282/2011, w szczególności w jego art. 11 (...)*¹⁴. Okoliczność zatem, że spółka zależna działa w imieniu podatnika z siedzibą poza terytorium Unii Europejskiej i wykonuje czynności takie jak m.in. wydawanie towarów

W wyroku w sprawie C-547/18 TS wprost rozstrzygnął przedmiotowe wątpliwości, uznając, że spółka zależna, którą posiada do celów prowadzenia takiej działalności spółka dominująca z siedzibą w Korei Południowej, może stanowić SMPD tej spółki dominującej w P.Cz. UE.

oraz odbiór gotowych produktów, może stanowić istotną wskazówkę przemawiającą za posiadaniem odpowiedniej struktury w zakresie zaplecza personalnego i technicznego tego podatnika, czego TS nie przesądził, a co pozostawił do rozstrzygnięcia sądom krajowym.

Mając na uwadze powyższe oraz treść zadanych pytań, nie jest zaskoczeniem, że Trybunał nie wskazał kryteriów, których spełnienie przesądzałoby o istnieniu SMPD na terytorium UE. Zdaniem autorów wyraźnie jednak rozwiął wątpliwości dotyczące możliwości uznania spółki zależnej za SMPD. Jest to tym bardziej istotne, iż możliwość uznania innego podmiotu jako SMPD była dotychczas kwestionowana w doktrynie. Po raz pierwszy TS wypowiedział się w tej kwestii we wspomnianym już wyroku w sprawie C-260/95 DFDS, gdzie uznał, że w przypadku gdy biuro podróży mające siedzibę w jednym P.Cz. świadczy usługi na rzecz podróźnych za pośrednictwem spółki działającej jako agent w innym P.Cz., podatek VAT należny jest z tytułu tych usług w tym ostatnim P.Cz., jeśli ta spółka, która działa jedynie jako pomocniczy organ biura podróży, posiada zasoby ludzkie i techniczne charakterystyczne dla

SMPD. Rozstrzygnięcie w wyroku C-260/95 było jednak w doktrynie postrzegane w kategoriach wyjątku, a nie reguły. Konsekwencją był m.in. niezbyt wyrazisty wyrok w sprawie C-605/12 Welmory oraz opinia AG przedstawiona w sprawie DYE. Zgodnie z tą opinią w wyroku DFDS TS zinterpretował tylko szczególne uregulowanie obecnego art. 307 akapit drugi Dyrektywy VAT, który to przepis określa P.Cz., w którym pojedyncza usługa podlega opodatkowaniu według szczególnej regulacji dla biur podróży. Zdaniem AG, mimo że w uzasadnieniu wyroku C-260/95 Trybunał powołał się także na ogólną regulację dotyczącą określenia miejsca świadczenia usługi, to jednak wyroku tego nie można uogólniać. Służy to pewności prawa w odniesieniu do osoby zobowiązanej do zapłaty podatku, gdy osoba prawna samodzielna pod względem prawnym jednocześnie nie może stanowić SMPD innej osoby prawnej. W wyroku w sprawie C-547/18 TS wprost rozstrzygnął przedmiotowe wątpliwości, uznając, że spółka zależna, którą posiada do celów prowadzenia takiej działalności spółka dominująca z siedzibą w Korei Południowej, może stanowić SMPD tej spółki dominującej w P.Cz. UE.

O ile jednoznaczne rozstrzygnięcie kwestii, czy spółka zależna stanowi SMPD, mogłoby mieć niewątpliwie praktyczną wartość i zastosowanie w rozstrzygnięciu wątpliwości dotyczących określenia miejsca opodatkowania VAT oraz czyniłaby zadość unijnej zasadzie pewności prawa, autorzy zgadzają się z wyrokiem TS, że powyższa kwestia każdorazowo zależna jest przede wszystkim od spełnienia przesłanek materialnych ustanowionych R282/2011. Przypomnijmy, iż przepisy R282/2011 wymagają, aby SMPD było miejscem charakteryzującym się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu odbiór usług i wykorzystywanie ich do celów jego działalności gospodarczej.

Dostrzegając wartość, jaka wiąże się z jasnymi i precyzyjnymi przepisami, autorzy pragną podkreślić, że zasada pewności prawa unijnego nie może wpływać na zakłócanie konkurencji na rynku wewnętrznym.

Stworzenie rynku wewnętrznego, który miał zapewniać realizację określonych swobód i sprzyjać wymianie handlowej, stanowi od początku istnienia Unii Europejskiej

(wcześniej Wspólnoty Europejskiej) podstawowy cel integracji europejskiej. Celem rynku wewnętrznego jest zniesienie barier handlowych między P.Cz, a przy tym poprawa konkurencyjności. Z tego też powodu przewidziano harmonizację

Podatek VAT z samej swojej istoty jest podatkiem neutralnym, co oznacza, że podatnik prowadzący działalność gospodarczą nie ponosi jego ciężaru. Nie da się jednak zaprzeczyć, że podatek ten wpływa niekorzystnie na przepływy

pach zwiększania wartości dodanej swoich produktów. Ich obrót byłby zatem nieobciążony dodatkowym ciężarem finansowym (z braku naliczania podatku), jak również kosztownymi obowiązkami administracyjnymi (z tytułu rozliczeń

Dostrzegając wartość, jaka wiąże się z jasnymi i precyzyjnymi przepisami, autorzy pragną podkreślić, że **zasada pewności prawa unijnego** nie może wpływać na zakłócanie konkurencji na rynku wewnętrznym.

podatku VAT¹⁵. Zauważył to również Sąd, powołując się na zasadę zachowania równej konkurencyjności przedsiębiorstw obecną w orzecznictwie TUSE¹⁶. Kierują się nią również organy unijne, działając m.in. na rzecz budowy jednolitego rynku cyfrowego mającego sprzyjać poprawie konkurencyjności¹⁷.

Na skutek globalizacji i rozwoju nowych technologii działalność gospodarcza coraz częściej może być prowadzona bez bezpośredniej obecności w danym miejscu. Jak słusznie zauważył Sąd, w wyjątkowych przypadkach *dochodzić może nawet do sytuacji, gdy bezpośrednią obecność podatnika na danym rynku trudno odróżnić od obecności tego przedsiębiorcy za pośrednictwem innego podmiotu (jako odrębnego podatnika VAT)*¹⁸. Sytuacja, w której brak jest możliwości kreowania SMPD przez spółki zależne i inne podmioty, mogłaby prowadzić zatem do tworzenia nierówności wśród podmiotów działających na rynku wewnętrznym.

gotówkowe w firmie, jak i jego rozliczenie rodzi szereg kosztownych obowiązków administracyjnych. Częste zmiany przepisów unijnych, stosowanie nowych systemów płatności podatku (np. mechanizm podzielonej płatności), jak i coraz to szersze obowiązki w zakresie raportowania wpływają na koszty prowadzonej działalności. Możliwość korzystania z rynku wewnętrznego bez ww. obciążeń powodowałoby zatem uzyskanie znacznych przewag konkurencyjnych.

Z taką przewagą konkurencyjną mogłyby natomiast mieć do czynienia podmioty, które mając siedzibę poza UE, prowadziłyby działalność gospodarczą na rynku wewnętrznym poprzez spółki zależne i inne podmioty niepowiązane. Nabywając jedynie tzw. *usługi toolingowe* (polegające na dokonywaniu montażu gotowych wyrobów w oparciu o towary stanowiące własność usługobiorcy), firmy te unikałyby naliczania podatku VAT na poszczególnych eta-

podatkowych). Podatek VAT byłby wprowadzany na ostatnim etapie obrotu naliczany i rozliczany, co powodowałoby brak wypełniania znamion nadużycia prawa – o którym pisałem w opinii AG¹⁹ – jednakże aż do tego momentu zagraniczny podmiot miałby przewagę konkurencyjną nad innymi podmiotami zarejestrowanymi w danym kraju i obowiązującymi do naliczania podatku VAT. Fakt zatem, że TS nie odrzucił możliwości uznania spółki zależnej jako SMPD spółki dominującej z siedzibą poza UE, znajduje zdaniem autorów uzasadnienie i stanowi większą wartość dla funkcjonowania rynku wewnętrznego aniżeli realizacja zasady pewności prawa w formie zaproponowanej przez AG, czy prezentowanej w doktrynie²⁰. Tym bardziej że – jak wskażą autorzy poniżej – są inne rozwiązania mogące pozwolić na realizację zasady pewności prawa przy jednoczesnym poszanowaniu zasady równej konkurencyjności.

Nowe pytania w TS

To, co nie zostało rozstrzygnięte w dotychczasowych wyrokach TS, Trybunał będzie mógł rozstrzygnąć na gruncie kolejnej sprawy, jaka trafiła do niego 20 grudnia 2019 r.²¹.

władztwa nad personelem w kontekście SMPD, o co postulowano od jakiegoś czasu w doktrynie²³. Sporów wokół powyższej kwestii było wiele i kilkakrotnie wypowiadał się pośrednio w tym względzie również i TS. W ramach przykładu można

pod kątem odbioru usług (tzw. pasywne SMPD) i ich świadczenia (tzw. aktywne SMPD), co czynią obecnie przepisy R282/2011.

Mając na uwadze regulacje obowiązującego od 1 lipca 2011 r. R282/2011, jak również, w nie mniej-

Należy zauważyć, iż wytyczna opiera się na przesłankach materialnych istnienia SMPD ustanowionych R282/2011, nie referuje do statusu prawnego podmiotów.

Austriacki sąd zwrócił się bowiem z następującym pytaniem:

Czy pojęcie „stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej” należy interpretować w ten sposób, że zakłada ono obecność zasobów ludzkich oraz technicznych, i w związku z tym w miejscu prowadzenia działalności gospodarczej konieczna jest obecność własnego personelu usługodawcy, czy też w konkretnym przypadku podlegającego opodatkowaniu wynajmu nieruchomości położonej na terytorium krajowym, który to wynajem stanowi tylko bierną usługę polegającą na tolerowaniu [działań usługobiorcy], można to miejsce uznać za „stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej” również w sytuacji braku występowania w tym miejscu zasobów ludzkich?²²

Dzięki odpowiedzi na powyższe pytanie Trybunał będzie miał szansę wyręczyć unijnego prawodawcę od ostatecznego przesądzenia kwestii obecności i zakresu

podać wyrok, w którym uznał on, że w przypadku świadczenia usług turystycznych zaplecze personalne, jak i techniczne podwykonawcy może być wystarczające dla istnienia SMPD zagranicznego podatnika²⁴. W innym przypadku, dotyczącym sprzedaży towarów realizowanej za pośrednictwem tzw. automatów vendingowych, TS przyjął, że usługi nie mogą być uznane za świadczone w miejscu innym niż jego siedziba, jeżeli nie jest zapewniona stała obecność zarówno zasobów ludzkich, jak i zaplecza technicznego²⁵. W tym miejscu należy jednak wyraźnie podkreślić, że zadawane TS dotychczas pytania prejudycjalne nigdy nie dotyczyły wprost zagadnienia obecności, jak i zakresu posiadania zaplecza personalnego. Dodatkowo, ww. orzeczenia zapadały na gruncie nieaktualnego już stanu prawnego, gdzie miejsce opodatkowania określano w oparciu o siedzibę usługodawcy, a nie usługobiorcy. Nie dokonywano wtedy również rozróżnienia SMPD

szym stopniu, prace nad budową jednolitego rynku cyfrowego zapewniającego równą konkurencję, należałoby się spodziewać nowoczesnego, odpowiadającego dzisiejszym realiom rynkowym podejścia, w którym TS uwzględni, że dla prowadzenia działalności gospodarczej w sposób stały nie jest już niezbędne utrzymywanie własnych zasobów ludzkich i technicznych, jak również każdorazowo ich stała obecność w danym miejscu. Należy rozróżnić również pasywne, jak i aktywne SMPD, a określenie „czy któreś z nich występuje, skonfrontować z charakterem danej usługi, która miałaby być świadczona ze SMPD, bądź odbierana i wykorzystywana przez SMPD. Odpowiedź na powyższe pytanie nie jawi się zatem jako łatwa, ale odpowiednie jego przemyślenie i sformułowanie pozwoli być może na skuteczne rozstrzygnięcie wielu dalej aktualnych wątpliwości co do rozumienia pojęcia SMPD.

Unijna procedura magazynu typu „call-of stock” i kwalifikacja jako SMPD

Potrzeba jednoznacznych unijnych kryteriów dotyczących istnienia SMPD jest wyrazista także z perspektywy stosowania najnowszych przepisów Dyrektywy VAT. Od 1 stycznia 2020 r. obowiązuje w UE tzw. pakiet „QuickFixes”²⁶ mający na celu wdrożenie środków tymczasowych²⁷ upraszczających i ułatwiających handel unijny²⁸.

Pakiet „QuickFixes” wprowadził także zharmonizowaną procedurę magazynu typu *call-off stock*. Jednym z warunków zastosowania procedury magazynu typu *call-off stock* jest to, aby dostawca nie posiadał SMPD w P.Cz., do którego towary są wysyłane lub transportowane²⁹. Dlatego w praktyce ważna jest jednoznaczna ocena, czy dostawca posiadający magazyn w innym P.Cz., do którego przemieszcza własne towary, jest wykluczony z możliwości stosowania wskazanego uproszczenia z powodu posiadania SMPD w P.Cz. przybycia towarów.

Komitet ds. VAT w wydanej niedawno wytycznej³⁰ zaproponował jednoznaczne rozstrzygnięcie tej kwestii. Należy zauważyć, iż wytyczna opiera się na przesłankach materialnych istnienia SMPD ustanowionych R282/2011, nie referuje do statusu prawnego podmiotów.

W wytycznej dokonano rozróżnienia między magazynem *będącym własnością (lub wynajętym) i bezpośrednio prowadzonym przez dostawcę własnymi środkami obecnymi w P.Cz., w którym znajduje się magazyn....* i magazynem, który *nie jest prowadzony przez dostawcę własnymi środkami lub jeżeli środki te nie są faktycznie obecne w P.Cz., w którym magazyn się znajduje... – w celu wskazania, że w pierwszej sytuacji magazyn kreuje SMPD, a w drugiej już nie.*

Przyjęcie i stosowanie wytycznej wydaje się zasadne z perspektywy zapewnienia realizacji zasady pewności prawa. Nie kwestionując jej waloru praktycznego, autorzy zwracają uwagę, iż dokonane w wytycznej rozróżnienie może powodować dalsze wątpliwości dotyczące rozumienia przesłanek materialnych SMPD, mając na uwadze orzecznictwo TS, szczególnie w odniesieniu do kwestii zasobów ludzkich i technicznych zapewnianych przez stronę trzecią (np. w ramach outsourcingu lub najmu). Tym samym autorzy dostrzegają kolejny argument za wprowadzeniem przez unijnego ustawodawcę jednoznacznych kryteriów istnienia SMPD.

Wnioski

Od czasu wydania przez TSUE wyroku w sprawie Welmory zaistniały kolejne spory odnośnie określania miejsca opodatkowania VAT. Poprawna kwalifikacja zaplecza gospodarczego jako SMPD dotyczy całej UE. Kolejne wyroki TSUE nie pozwalają na jednoznaczne doprecyzowanie ww. pojęcia, co zwiększa potrzebę podjęcia tego problemu na poziomie unijnym. Należy podkreślić, że jednolite interpretowanie SMPD na poziomie UE pozwoliłoby na uniknięcie sporów w zakresie opodatkowania lub braku opodatkowania. Jak widać na przykładzie prac unijnych nad kwalifikacją magazynu typu *call-off stock*, P.Cz. potrafiły dojść do pewnego praktycznego porozumienia, które powinno objąć docelowo szersze spektrum modeli biznesowych w handlu unijnym. Wobec tego wydaje się być zasadne, aby P.Cz. podjęły się – jeżeli nie doprecyzowania przepisów w R282/2011 – to stworzenia objaśnień na wzór przyjętej przez Ministerstwo Finansów metodyki w zakresie oceny docho-

wania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych³¹. Objaśnienia wydane na poziomie unijnym pozwoliłyby na wprowadzenie jednolitych zasad interpretacji pojęcia SMPD, co bez wątpienia przyczyniłoby się do zmniejszenia sporów, a przede wszystkim do lepszego wypełnienia zasady pewności prawa, na którą w tak znacznym stopniu zwróciła uwagę AV Juliane Kokott w opinii do sprawy C-547/18, DYE. ↪



BARTŁOMIEJ KOŁODZIEJ,
AUTOR JEST PRAKTYKIEM,
DORADCĄ PODATKOWYM,
DOKTORANTEM
AKADEMII IM. LEONA
KOŹMIŃSKIEGO



WOJCIECH DĄBROWSKI,
AUTOR JEST DORADCĄ
PODATKOWYM

**ARTYKUŁ ZAWIERA WYŁĄCZNIE
PRYWATNE POGLĄDY AUTORÓW**

Słowa kluczowe:

VAT, stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, miejsce świadczenia, miejsce opodatkowania usług, spółka zależna, magazyn konsygnacyjny, fixed establishment, VAT-able supply, place of supply, Quick-Fixes, call-of stock.

Bibliografia załącznikowa:

- wyrok TS z 4.07.1985 r., Gunter Berkholz,
- wyrok TS z 20.02.1997 r., C-290/95, DFDS,
- wyrok TS z 14.11.2019 r., C-547/18 Dong Yang Electronics,
- wyrok TS z 16.10.2014 r., C-605/12, Welmory sp. z o.o.,
- wyrok TS z 27.06.2013 r., C-155/12, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland,
- wyrok TS z 2.05.1996 r., C- 231/94, Faaborg-GeltingLinien A/S,
- wyrok TS z 17.07.1997 r., C-190/95, ARO Lease BV,
- wyrok TS z 12.05.2006 r., C-452/03, RAL (Channel Islands) Ltd i inni,
- Postanowienie WSA we Wrocławiu z 6.06.2016r., I SA/Wr 286/18, LEX nr 2543557.

1_Wyrok TS z 7.05.2020 r., C-547/18.

2_Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE. L. z 2006 r. Nr 347, str. 1 z późn. zm.).

3_W. Dąbrowski, B. Kołodziej, Pasywne stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej – perspektywa usługodawców krajowych, Przegląd Podatkowy, 2019, nr 1.

4_Zob. wyrok TS z 16.10.2014 r., C-605/12, Welmory, pkt 42.

5_ Dyrektywa Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług (Dz. U. UE. L. z 2008 r. Nr 44, str. 11).

6_Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. U. UE. L. z 2011 r. Nr 77, str. 1 z późn. zm.

7_Postanowienie WSA we Wrocławiu z 6.06.2016 r., I SA/Wr 286/18, LEX nr 2543557.

8_W. Dąbrowski, B. Kołodziej, op. cit.

9_ Opinia z 14.11.2019 r. w sprawie C-547/18, Dong Yang Electronics.

10_ Pkt. 28 opinii Rzecznika Generalnego z 14.11.2019 r., w sprawie C-547/18 Dong Yang Electronics.

11_ Pkt 5 opinii Rzecznika Generalnego z 14.11.2019 r., w sprawie C-547/18 Dong Yang Electronics.

12_ M.in. pkt 36 opinii Rzecznika Generalnego z 14.11.2019 r., w sprawie C-547/18 Dong Yang Electronics.

13_ Pkt 30 wyroku TS z 14.11.2019 r. w sprawie C-547/18 Dong Yang Electronics.

14_ Pkt 32 wyroku TS z 14.11.2019 r. w sprawie C-547/18 Dong Yang Electronics.

15_ Jak stanowi art. 113 Traktatu ustanawiającego Europejską Wspólnotę Gospodarczą (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2 z późn. zm.) Rada, stanowiąc jednomyślnie zgodnie ze specjalną procedurą ustawodawczą i po konsultacji z Parlamentem Europejskim oraz Komitetem Ekonomiczno-Społecznym, uchwała przepisy dotyczące harmonizacji ustawodawstw odnoszących się do podatków obrotowych, akcyzy i innych podatków pośrednich w zakresie, w jakim harmonizacja ta jest niezbędna do zapewnienia ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego oraz uniknięcia zakłóceń konkurencji.

16_Wyrok TS z 20.02.1997 r., C-260/95, DFDS.

17_ Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 20 kwietnia 2012 r. w sprawie konkurencyjnego jednolitego rynku cyfrowego – administracja elektroniczna jako projekt przewodni (2011/2178 (INI)).

18_ Postanowienie WSA we Wrocławiu z 6.06.2016r., I SA/Wr 286/18, LEX nr 2543557.

19_ Pkt 47-58 opinii z 14.11.2019 r. w sprawie C-547/18, Dong Yang Electronics.

20_ K. Lasiński-Sulecki, European Union – Fixed Establishment: From Berkholz and DFDS to Welmory and Dong Yang,

International VAT Monitor, 2020 (Volume 31), No. 4.

21_ Sprawa C-931/19, Titanium Ltd.

22_ Tłumaczenie nieoficjalne.

23_ W. Dąbrowski., B. Kołodziej, Pasywne stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej – perspektywa usługodawców krajowych, Przegląd Podatkowy, 2019, nr 1.

24_ Wyrok TS z 20.02.1997 r., C-290/95, DFDS, pkt 28.

25_ Wyrok TS z 4.07.1985 r., Gunter Berkholz, pkt 18.

26_ Wprowadzony głównie przepisami dyrektywy Rady (UE) 2018/1910 z dnia 4 grudnia 2018 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do harmonizacji i uproszczenia niektórych przepisów w systemie podatku od wartości dodanej dotyczących opodatkowania handlu między państwami członkowskimi; Dz. Urz. UEL 311/3 z 7.12.2018 r.

27_ T.j. do czasu przyjęcia definitywnego systemu opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych.

28_ Implementacja nastąpiła w Polsce z dniem 1 lipca 2020 r. mocą ustawy z dnia 28 maja 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2020 poz. 1106.

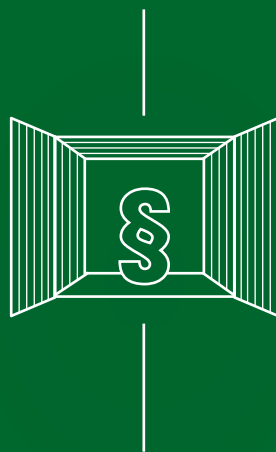
29_ Art. 17a ust. 2 lit b Dyrektywy VAT.

30_ 113 posiedzenie Komitetu ds. VAT z 3.06.2019 r.; DOCUMENT C – taxud.c.1(2019)7898957 – 974.

31_ Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych (dość 9.10.2020 r.: <https://www.podatki.gov.pl/media/4522/metodyka.pdf>).

Magazyn „call of stock”

w transakcjach wewnątrzspółnotowych
– kto skorzysta na zmianie przepisów?



1 lipca 2020 r. dotychczasowe polskie przepisy dotyczące zastosowania magazynu konsygnacyjnego uległy znacznym modyfikacjom. Na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług (dalej: ustawy o VAT) instytucję magazynu konsygnacyjnego zastąpiono bowiem magazynem typu „call of stock”.

MICHAŁ ZBUTOWICZ

Zmiana ta jest konsekwencją implementacji do ustawy o VAT przepisów dyrektywy Rady (UE) 2018/1910 z dnia 4 grudnia 2018 r. zmieniającej Dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do harmonizacji i uproszczenia niektórych przepisów w systemie podatku od wartości dodanej dotyczących opodatkowania handlu między państwami członkowskimi (Dz. Urz. UE L 311/3), zwanej dalej „dyrektywą zmieniającą 2018/1910”. Pomimo że nowelizacja Dyrektywy 2006/112/WE zobowiązywała państwa członkowskie do transpozycji przepisów do krajowego systemu prawnego do końca grudnia 2019 r., to zostały one odzwierciedlone w polskiej ustawie o VAT z półrocznym opóźnieniem. Owa zwłoka w implementacji dodatkowo skomplikowała życie podatnikom, którzy już od stycznia 2020 r. mogliby zastosować się do korzystniejszych przepisów unijnych, jednakże z uwagi na wątpliwości interpretacyjne i ewentualne zakwestionowanie wystarczającej precyzji dyrektywy zmieniającej 2018/1910, zdecydowali się na stosowanie przepisów krajowych w brzmieniu dotychczasowym.

Pakiet naprawczy – Quick Fixes

Nowelizacja przepisów unijnych w powyższym zakresie była elementem szerszych przeobrażeń w obszarze transakcji wewnątrzspółnotowych, które przybrały orientacyjną nazwę tzw. pakietu naprawczego *Quick Fixes* („szybkie poprawki w VAT”). Równoległe bowiem do

zmian w treści Dyrektywy 2006/112/WE prawodawca unijny uchwalił rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) 2018/1912, również z dnia 4 grudnia 2018 r., zmieniające rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011 w odniesieniu do niektórych zwolnień związanych z zapożyczoną przez Unię Europejską odpowiedzialnością na oszustwa VAT-owskie w transakcjach wewnątrzspółnotowych i próbą uszczelnienia systemu VAT na szczeblu wspólnotowym. Oprócz unormowań dotyczących magazynów „call of stock” trzon zmian dotyczył również kwestii takich jak dokumentowanie wewnątrzspółnotowych dostaw towarów (dalej jako „WDT”) oraz warunków niezbędnych do zastosowania preferencyjnej stawki VAT (zgodnie z Dyrektywą 2006/112/WE zwolnienia z prawem do odliczenia – przyp. autor) czy wreszcie uproszczeń w zakresie transakcji łańcuchowych.

Najbardziej kluczową przesłanką nowelizacji Dyrektywy VAT w obszarze magazynów „call of stock” było ujednoclenie zasad ich prowadzenia na poziomie całej Unii Europejskiej. Zanim bowiem uchwalono dyrektywę zmieniającą 2018/1910, praktyka państw członkowskich w tym zakresie była bardzo niejednorodna, co w dużym stopniu powstrzymywało przedsiębiorców przed korzystaniem z tego uproszczenia. O ile bowiem w polskiej ustawie VAT od 2008 r. funkcjonował magazyn konsygnacyjny, to regulacje krajowe w innych państwach członkowskich znacznie odbiegały od polskiego mechanizmu konsygnacji albo w ogóle nie przewidywały tego

typu rozwiązań. Dla przykładu, niektóre państwa traktowały przemieszczenie towarów własnych dostawcy do magazynu położonego w innym państwie członkowskim jako wewnątrzspółnotowe nabycie towarów (dalej „WNT”) po stronie nabywcy, przy czym odmiennie definiowały moment powstania obowiązku podatkowego – tj. w momencie wprowadzenia towarów do magazynu (np. Czechy lub Wielka Brytania) albo w momencie ich pobrania z magazynu (np. Polska, Francja czy Włochy). Duża część państw członkowskich (np. Niemcy czy Belgia) w ogóle zrezygnowała z takiego uproszczenia odnośnie przemieszczenia towarów własnych do innego państwa członkowskiego, przy czym w niektórych sytuacjach przewidziano możliwość zastosowania do dostawy krajowej następującej po przemieszczeniu do innego państwa mechanizmu reverse charge i rozliczenia lokalnego VAT przez nabywcę. Różnice interpretacyjne w przyjętych przez poszczególne państwa członkowskie konstrukcjach nie sprzyjały promowaniu tego rozwiązania wśród przedsiębiorców, stąd słusznie należy oceniać podjętą decyzję o harmonizacji przepisów na szczeblu wspólnotowym.

Specyfika magazynu konsygnacyjnego w Polsce

Co do zasady, wyrażona w dyrektywie zmieniającej 2018/1910 koncepcja funkcjonowania magazynu „call of stock” w dużej mierze koresponduje z dotychczasową instytucją magazynu konsygnacyjnego uregulowaną w ustawie VAT w brzmieniu

Wyrażona w dyrektywie zmieniającej 2018/1910 koncepcja funkcjonowania magazynu „call of stock” w dużej mierze koresponduje z dotychczasową instytucją **magazynu konsygnacyjnego** uregulowaną w ustawie VAT w brzmieniu dotychczasowym.

dotychczasowym. Konstrukcja „call of stock” pełni de facto rolę magazynu konsygnacyjnego w nowej odsłonie. Nadal bowiem sztandarową preferencją ze stosowania magazynu w reżimie „call of stock” będzie odroczenie rozpoznania momentu powstania obowiązku podatkowego do chwili – co do zasady – faktycznego wydania towaru z magazynu. W dalszym ciągu magazyn „call of stock” będzie skutkował wyłączeniem dla dostaw towarów własnych dostawcy stosowania zasad ogólnych, typowych dla przemieszczeń transgranicznych w ramach WDT lub WNT, czyli rozliczenia VAT w miesiącu wystawienia faktury, nie później niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu dokonania dostawy.

Dla zobrazowania funkcjonalności powyższej konstrukcji można posłużyć się następującym przykładem. Jeżeli polski podatnik VAT przemieszcza własne towary do magazynu w Szwecji w celu ich późniejszego odsprzedania na terytorium Szwecji, to mamy do czynienia z dwiema czynnościami na gruncie podatku od towarów i usług:

- po pierwsze, z chwilą przemieszczenia towarów własnych do Szwecji polski podatnik dokonuje tzw. przemieszczenia towarów na własną rzecz, które po spełnieniu warunków określonych w polskiej

ustawie opodatkowuje stawką 0% (tzw. nietransakcyjne WDT z Polski),

- w następnej kolejności, po dokonaniu dostawy na rzecz szwedzkiego podatnika, wykazuje dostawę lokalną opodatkowaną stawką krajową VAT w państwie zakończenia wysyłki towarów (dostawa krajowa w Szwecji).

Pomimo że z ekonomicznego punktu widzenia polski podatnik uczestniczył w jednej transakcji sprzedaży na rzecz klienta szwedzkiego, to ogólne zasady rozliczenia VAT determinują konieczność rozpoznania dwóch niezależnych dostaw – WDT i dostawy lokalnej. Skutkuje to koniecznością rejestracji polskiego podatnika do celów podatkowych w innym państwie członkowskim, składania deklaracji podatkowych i wpłacania należnego podatku VAT do zagranicznego organu podatkowego. To z kolei generuje dodatkowe koszty prowadzenia biznesu m.in. w zakresie zapewnienia prawidłowej obsługi tax compliance w państwie dostawy.

Nowe regulacje, nowe obowiązki

W wyniku wejścia w życie z dniem 1 lipca br. ustawy z dnia 28 maja

2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1106) dotychczasowe przepisy art. 2 pkt 27c i 27d oraz art. 12a, 20a i 20b ustawy o VAT zostały uchylone, a w ich miejsce wprowadzono w dziale II te same ustawy rozdział 3a dedykowany przywozowi towarów, zatytułowany „Przemieszczenie towarów w procedurze magazynu typu call of stock na terytorium kraju” oraz rozdział 3b regulujący wywóz towarów z Polski, pod nazwą „Przemieszczenie towarów w procedurze magazynu typu call of stock na terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju”.

Tym samym polski ustawodawca kierując się zaleceniami dyrektywy zmieniającej 2018/1910, rozróżnił i wyodrębnił w treści ustawy o VAT przemieszczenie dokonane do Polski od przemieszczenia dokonanego z Polski do innego państwa członkowskiego. Jak zauważono w uzasadnieniu do projektu ustawy nowelizującej „...odróżnienie, o którym mowa – mimo pewnych elementów wspólnych – jest korzystne dla podatników, gdyż zwiększa poziom czytelności przepisów, tym samym zwiększając pewność prawa”.

Jeśli chodzi o warunki podmiotowe niezbędne do spełnienia dla dostaw w reżimie „call of stock”, to co do zasady są one bardzo zbliżone dla obu wariantów przemieszczeń. I tak, rozliczenie WNT z tytułu przemieszczeń towarów do Polski w ramach magazynu „call of stock” ma miejsce wówczas, gdy:

- towary są wysyłane przez zagranicznego podatnika podatku od wartości dodanej z państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju na terytorium Polski w celu ich dostawy na późniejszym etapie i po ich wprowadzeniu do magazynu „call of stock” innemu podatnikowi, uprawnionemu do nabycia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel,
- zagraniczny podatnik od wartości dodanej wysyłający towary nie ma siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce,
- podatnik (polski), któremu mają zostać dostarczone towary, jest zarejestrowany jako podatnik VAT-UE, a jego nazwa oraz NIP poprzedzony kodem PL są znane podatnikowi zagranicznemu w momencie rozpoczęcia wysyłki,
- zagraniczny podatnik wysyłający towary rejestruje przemieszczenie towarów w ewidencji prowadzonej do celów magazynu „call of stock” oraz podaje w swojej informacji podsumowującej numer NIP (polski) ostatecznego nabywcy towarów.

Natomiast odnośnie przemieszczeń towarów dokonywanych w przeciwnym kierunku, zatem z Polski do innego państwa członkowskiego UE (WDT), to polski podatnik wysyłający towary musi być zarejestrowany na potrzeby VAT-UE oraz nie może posiadać siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności w państwie, do którego prze-

mieszczane są towary. Jednocześnie ostateczny nabywca towarów w państwie przeznaczenia również musi być zarejestrowany na potrzeby VAT-UE, a jego nazwa i numer identyfikacji podatkowej muszą być znane polskiemu dostawcy w momencie rozpoczęcia wysyłki. Podobnie polski podatnik wysyłający towary w reżimie magazynu „call of stock” jest zobowiązany zarejestrować przemieszczenie w stosownej ewidencji oraz złożyć informację podsumowującą VAT-UE, w której wykazuje numer VAT-UE podatnika zagranicznego, na rzecz którego są wysyłane towary z Polski.

Na uwagę zasługuje fakt, że zgodnie z treścią art. 13d oraz 13k znowelizowanej ustawy o VAT, jeżeli jakkolwiek z wymienionych powyżej warunków przestanie być spełniony, uznaje się, że obowiązek rozliczenia VAT z tytułu dokonanego WNT lub WDT powstał w dniu, w którym ten warunek przestał być spełniony. To z kolei oznacza dla dostawcy obowiązek rejestracji na potrzeby VAT i konieczność rozliczenia VAT należnego w państwie, do którego nastąpiło przemieszczenie towarów. W sposób jednoznaczny uchwalono także, że jeżeli po przemieszczeniu do magazynu „call of stock” towary uległy zniszczeniu, utracie lub kradzieży, to warunki umożliwiające zastosowanie uproszczenia przestały być spełnione w dniu, w którym stwierdzono ich zniszczenie lub brak.

Zmiany na plus, zmiany na minus

Istotnie zauważalną zmianą jest fakt, że polski ustawodawca, w ślad za dyrektywą zmieniającą, zrezygnował z dniem 1 lipca br. z rozpoznawania obowiązku podatkowego z chwilą pobrania towaru z magazynu, o czym przesądzał art. 20b

ustawy o VAT. W nowym brzmieniu przepisy odwołują się wprost do ogólnych założeń ustawy o VAT odnoszących się do momentu powstania obowiązku podatkowego, co oznacza, że podatek VAT staje się wymagalny w momencie przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel na nabywcę towarów, jednakże nie później niż w terminie 12 miesięcy od dnia wprowadzenia towarów do magazynu w procedurze „call of stock” (przed nowelizacją termin zawieszenia wymagalności VAT był znacznie dłuższy i wynosił 24 miesiące – przyp. aut.). Od powyższej zasady przewidziano jednak wyjątek, zgodnie z którym obowiązek podatkowy nie powstanie, jeżeli w tym okresie 12 miesięcy wprowadzone do magazynu „call of stock” towary zostały powrotnie przesłane do państwa członkowskiego, z którego zostały wywiezione, a dostawca zarejestrował powrót tych towarów w prowadzonej do celów „call of stock” ewidencji.

Zasadniczą zmianą jest również rezygnacja ustawodawcy z dotychczasowego ograniczenia stosowania uproszczenia dla przedsiębiorstw dokonujących przemieszczeń w ramach działalności handlowej.

Swoistą nowością jest fakt, że każda z poszczególnych dostaw dokonywanych w reżimie magazynu „call of stock” może być realizowana wyłącznie do z góry określonego nabywcy, który był znany dostawcy w momencie rozpoczęcia wysyłki towarów. Ustawodawca przewidział jednak odstępstwo od tej reguły i umożliwił zastąpienie takiego nabywcy przez innego podatnika, o ile zostaną spełnione określone warunki. Chodzi tu o taki przypadek, gdy w okresie 12 miesięcy od dnia wprowadzenia towarów do magazynu znany w chwili wysyłki nabywca zostanie zastąpiony przez

Nowe przepisy cechują się **znacznym wzrostem** obowiązków dokumentacyjnych.

innego podatnika, na rzecz którego zostanie dokonana dostawa, przy czym podatnik zastępujący nabywcę musi być uprawniony do nabycia prawa do rozporządzania jak właściciel na podstawie zawartego z dostawcą porozumienia.

Nowe obowiązki dokumentacyjne

Nowe przepisy cechują się znacznym wzrostem obowiązków dokumentacyjnych. I tak, prowadzący magazyn „call of stock” został zobowiązany do złożenia drogą elektroniczną zawiadomienia o prowadzeniu magazynu, w terminie 14 dni od dnia pierwszego wprowadzenia towarów do magazynu w tej procedurze. Równoległe do złożenia zawiadomienia, na podstawie art. 109 ust. 11b i 11c ustawy o VAT, podatnicy dokonujący odpowiednio przemieszczenia towarów z państwa członkowskiego do Polski (przywóz) oraz z Polski do innego państwa członkowskiego (wywóz) są zobowiązani do prowadzenia szczegółowej ewidencji przemieszczeń na potrzeby stosowania procedury magazynu typu „call of stock”.

Na szczególną uwagę zasługuje jednak nowy pkt 5 dodany do art. 100 ust. 1 ustawy o VAT, zgodnie z którym polski podatnik dokonujący przemieszczenia towarów własnych z Polski do innego państwa członkowskiego jest zobowiązany do wykazania takiego przemieszczenia w informacji podsumowującej, wskazując numer VAT-UE zagra-

nicznego nabywcy, który powinien być znany w momencie rozpoczęcia wysyłki. Jednocześnie z chwilą, gdy na zagranicznego nabywcę zostanie przeniesione prawo do rozporządzania tymi towarami jak właściciel, polski dostawca wykaże taką dostawę w informacji podsumowującej po raz drugi jako WDT do tego zagranicznego nabywcy. Tym samym, ta sama z ekonomicznego punktu widzenia transakcja po 1 lipca br. zostanie wykazana w informacji podsumowującej VAT-UE dwukrotnie, tj. po raz pierwszy w części F. w dniu przemieszczenia, które nie rodzi obowiązku rozliczeń w VAT oraz po raz drugi – jako WDT w części C. – gdy zagraniczny nabywca wejdzie w posiadanie nabytego towaru, tj. gdy powstanie obowiązek podatkowy.

Bilans korzystny, szczególnie dla fiskusa

Widać zatem jak na dłoni, że w wyniku natężenia wymogów formalnych i administracyjnych wobec podatników, organy podatkowe zostały faktycznie wyposażone w narzędzia umożliwiające skrupulatną weryfikację firm korzystających z przywilejów, jakie wynikają ze stosowania magazynu „call of stock”. I nie powinno to nazbyt dziwić, gdyż naderzędną intencją legislatorów przy uchwalaniu przepisów „call of stock” było zredukowanie liczby oszustw i nieuczciwych praktyk przedsiębiorców wykorzystujących luki wewnątrzspółnotowego systemu

VAT. Z drugiej strony, na plus należy ocenić koncepcję harmonizacji przepisów dotyczących magazynów „call of stock” na szczeblu unijnym, co w znacznym stopniu pozwoli upowszechnić wiedzę na temat stosowanych uproszczeń wśród przedsiębiorców uczestniczących w transakcjach wewnątrzspółnotowych.

Bez wątplenia liczne ograniczenia podmiotowo-przedmiotowe przewidziane dla magazynu typu „call of stock” spowodują, że na stosowanie tego uproszczenia zdecydować się wyłącznie te firmy, które wdrożą szczegółowe wewnętrzne procedury dostosowujące biznes do procedury „call of stock”. Z dużą dozą prawdopodobieństwa można stwierdzić, że przy tak rozbudowanych obowiązkach sprawozdawczych podatników magazynu typu „call of stock” w niedługim czasie staną się również przedmiotem zainteresowania ze strony organów podatkowych, zarówno krajowych, jak i zagranicznych. Warto zatem już dziś uświadamiać przedsiębiorców o skali tego zagadnienia, aby zminimalizować ewentualne ryzyko podatkowe w przyszłości. ↪



MICHAŁ ZBUTOWICZ,
DORADCA PODATKOWY



KRAJOWA IZBA
DORADCÓW
PODATKOWYCH

K W A R T A L N I K

DORADCA PODATKOWY

KOLEGIUM REDAKCYJNE

Przewodnicząca kolegium redakcyjnego:
IWONA BIERNAT-BARAN

Członkowie kolegium redakcyjnego:
**JACEK BAJSON, DR AGNIESZKA FRANCIK,
CEZARY KRYSIAK, DR MARCIN RYMASZEWSKI**

Redaktor naczelny:
PAWEŁ PRUS,
e-mail: redakcja@kidp.pl

Korekta:
AGNIESZKA ROGOWSKA

Projekt graficzny, skład i łamanie:
AGNIESZKA WARDA,
paninagrochowie@gmail.com

WYDAWCA:

KRAJOWA IZBA DORADCÓW PODATKOWYCH
02-362 Warszawa
ul. Bitwy Warszawskiej 1920 roku 3/310,
tel.: 22 578 50 00, faks: 22 578 50 09
e-mail: biuro@kidp.pl | www.kidp.pl

ISSN **1898-9926**

Wydawca nie odpowiada za treści zamieszczonych reklam.
Artykuły publikowane w dziale „Prawo Podatkowe” „Kwartalnika Doradca Podatkowy” nie mogą być traktowane jako oficjalne stanowisko Krajowej Izby Doradców Podatkowych ani żadnego z jej organów. Artykuły prezentują jedynie osobiste poglądy i interpretacje dokonane przez Autorów. Krajowa Izba Doradców Podatkowych ani Redakcja nie ponoszą żadnej odpowiedzialności za wykorzystanie treści przedstawionych w artykułach w jakiegokolwiek sprawie podatkowej Czytelników.



PODATKIBEZRYZYKA.pl

**Dołącz do katalogu
DORADCÓW PODATKOWYCH**