

Szanowni Państwo!

Oddajemy w Państwa ręce kolejny autorski przegląd orzecznictwa podatkowego, w ramach którego wybieramy i komentujemy najciekawsze wyroki w sprawach podatkowych. Życzymy miłej lektury!

1. Transakcje wewnątrzgrupowe nie podlegają opodatkowaniu VAT, także wtedy, gdy grupę VAT tworzą podmioty niemające prawa do pełnego albo częściowego odliczenia VAT - wyrok TSUE z 11 lipca 2024 r. (sygn. C-184/23).....1
2. Czy norweski VAT jest kosztem i przychodem podatkowym? - wyrok NSA z 2 kwietnia 2024 r. (sygn. II FSK 774/21).....3
3. DKIS powinien ocenić możliwość skorzystania z safe harbour dla pożyczek - wyrok NSA z dnia 18 stycznia 2024 r. (sygn. II FSK 294/23).....6
4. Czy warto skorzystać z tzw. połączenia „bezemisyjnego”? - wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 25 czerwca 2024 r. (sygn. I SA/Wr 104/24) vs. wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 lipca 2024 r. (sygn. III SA/Wa 947/24).....8
5. Nabycie przestrzeni reklamowej w Internecie w celu jej odsprzedaży nie jest objęte WHT - wyrok z 9 stycznia 2024 r. (sygn. I SA/Gl 118/23).....10
6. Utrata statusu podatnika CIT przez PGK wskutek zawierania nierynkowych transakcji - wyrok WSA w Warszawie z 7 marca 2024 r. (sygn. III SA/Wa 2619/23).....12
7. Korekta TP przed 2019 r. może stanowić KUP - wyrok WSA w Białymstoku z 13.03.2024 r. (sygn. I SA/Bk 13/24).....14
8. Zwrot odsetek od nadpłaty wynikającej z wyroku TSUE należny jest od dnia poboru podatku do dnia faktycznego zwrotu nadpłaty - wyrok NSA z 21 maja 2024 r. (sygn. II FSK 1043/21).....16

wrzesień 2024

Transakcje wewnątrzgrupowe nie podlegają opodatkowaniu VAT, także wtedy, gdy grupę VAT tworzą podmioty niemające prawa do pełnego albo częściowego odliczenia VAT

Wyrok TSUE z 11 lipca 2024 r. (sygn. C-184/23)

Stan faktyczny

Sprawa rozstrzygana przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: **TSUE** lub **Trybunał**) dotyczyła niemieckiej fundacji prawa publicznego, będącej podmiotem nadrzędnym dla uniwersytetu medycznego oraz spółki U-GmbH.

Wydział medycyny mieścił się w kompleksie budynków, na które składały się sale chorych, sale operacyjne, sale wykładowe oraz laboratoria.

W kompleksie budynków fundacja prowadziła różne rodzaje działalności, tj. działalność gospodarczą podlegającą opodatkowaniu VAT oraz działalność publiczną o charakterze edukacyjnym, będącą poza zakresem VAT.

U-GmbH wykonywała w kompleksie budynków usługi sprzątnia

Stanowisko organów niemieckich

Niemiecki organ podatkowy uznał, że fundacja oraz jej jednostki podległe (uniwersytet i spółka U-GmbH) stanowiły grupę VAT. Warto w tym miejscu wskazać, że zgodnie z prawem niemieckim, grupa VAT powstaje w Niemczech z mocy prawa, jeżeli pomiędzy określonymi podmiotami są spełnione kryteria powiązań finansowych, ekonomicznych i organizacyjnych.

W drugiej kolejności organ podatkowy uznał, że zgodnie z prawem niemieckim usługi sprzątnia świadczone przez U-GmbH na rzecz fundacji stanowią usługi świadczone w ramach grupy VAT utworzonej przez te podmioty, a w konsekwencji usługi te nie podlegają opodatkowaniu VAT.

Jednakże organ podatkowy uznał również, że w zakresie, w jakim usługi sprzątnia były świadczone w ramach działalności fundacji, w odniesieniu do której nie jest ona uznawana za podatnika VAT, były one świadczone „w celach innych niż związane z działalnością przedsiębiorstwa” i stanowiły „nieodpłatne świadczenie usług [na rzecz fundacji], uznane za odpłatne świadczenie usług” i podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT.

Stanowisko TSUE

W swym wyroku TSUE potwierdził, że transakcje wewnątrz grupy nie podlegają VAT. TSUE powołał się na wytyczne Komitetu ds. VAT, zgodnie z którymi traktowanie grupy VAT jako jednego podatnika wyklucza to, by członkowie tej grupy nadal działali, w ramach i poza swoją grupą jako odrębni podatnicy VAT.

Trybunał przytoczył również stanowisko Komisji do Rady i Parlamentu Europejskiego, iż na gruncie VAT nie dochodzi do odpłatnych transakcji pomiędzy członkami jednej grupy VAT. Nie można powoływać się przy tym na to, iż usługa świadczona jest na rzecz podmiotu z ograniczonym prawem do odliczenia VAT, bowiem prawo do odliczenia VAT przysługuje samej grupie, a nie jej członkom. Nie zaistnieje w takim przypadku ryzyko utraty wpływów podatkowych.

Okiem ekspertki ABC Tax – Elżbieta Skurczak

Przedstawione przez niemiecki sąd krajowy pytania mogą wydawać się oczywiste. Konsekwencją utworzenia grupy VAT jest bowiem to, że przepływy między członkami tej grupy są poza zakresem opodatkowania podatkiem VAT. Wynika to z utrwalonego orzecznictwa TSUE, a w polskim porządku prawnym również wprost z art. 8c ust. 1 ustawy o VAT.

W rozpatrywanej przez TSUE niemieckiej sprawie pojawił się jednak ciekawy aspekt ewentualnego nadużycia prawa w wyniku neutralności przepływów wewnątrz grupy VAT (kwestia „ryzyka strat podatkowych”). Trybunał podkreślił jednoznacznie, że nie można zakładać, iż samo utworzenie grupy VAT mogłoby generować takie ryzyko. Warto wskazać, że w polskich objaśnieniach Ministerstwa Finansów do przepisów o grupach VAT wskazano, że nadużyciem prawa mogłaby być jedynie sytuacja, gdyby struktura grupy VAT była ewidentnie sztuczna.



Elżbieta Skurczak
Radczyńi prawna
Partner w ABC Tax

tel. 533 336 434
eskurczak@abctax.com.pl

Czy norweski VAT jest kosztem i przychodem podatkowym?

Wyrok NSA z 2 kwietnia 2024 r. (sygn. II FSK 774/21)

Stan faktyczny

Sprawa dotyczyła polskiej spółki prowadzącej prace remontowe na statkach w Norwegii. W związku z prowadzonymi pracami Spółka była zarejestrowana jako podatnik norweskiego podatku Merverdiavgift (**MVA**), który jest odpowiednikiem podatku VAT. Za świadczone usługi spółka wystawiała norweskiemu usługobiorcy faktury uwzględniające ten podatek. Wykazany na fakturach podatek MVA odprowadzany był przez Spółkę do norweskiego organu podatkowego. Spółka ponosiła także koszty w Norwegii, gdzie również uwzględniony był MVA.

Spółka nie posiadała na terytorium Norwegii tzw. zakładu, a zatem przychody i koszty związane z realizowanymi tam pracami rozliczane były w polskim CIT.

Spółka wystąpiła z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej, w którym zapytała czy norweski VAT (MVA) będzie dla niej w Polsce przychodem i kosztem podatkowym.

Zdaniem Spółki norweski podatek MVA jest tożsamy z polskim VAT, w związku z czym nie może być doliczany do przychodu i jednocześnie nie stanowi kosztu

Stanowisko organu

Organ nie zgodził się z takim stanowiskiem. W interpretacji z 21.10.2020 (sygn. 0111-KDIB2-1.4010.322.2020.1.PB) wskazał, że:

- Pojęcie "przychodu" na gruncie CIT nie zostało zdefiniowane, ale jest bardzo szerokie i obejmuje m.in. otrzymane pieniądze z zastrzeżeniem wyjątków wskazanych w przepisach. Wyjątkiem takim jest m.in. kwota należnego podatku od towarów i usług (art. 12 ust. 4 pkt 9 ustawy o CIT).
- Kosztami uzyskania przychodów są natomiast koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1. I znów wyjątkiem takim jest zasadniczo podatek od towarów i usług (art. 16 ust. 1 pkt 46 ustawy o CIT).



- Przepisy o CIT nie definiują pojęcia „podatek od towarów i usług”. Wskazują natomiast, że ilekroć w ustawie jest mowa o „ustawie o podatku od towarów i usług” - oznacza to ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Ta ostatnia ustawa definiuje natomiast „podatek od wartości dodanej” wskazując, że jest to podatek od wartości dodanej nakładany na terytorium państwa członkowskiego (UE), z wyjątkiem podatku od towarów i usług nakładanego polską ustawą. Norwegia nie jest natomiast państwem członkowskim.

Na gruncie tych przepisów, organ doszedł do – wydawałoby się słusznej – konstatacji, że zarówno przychodem, jak i kosztem dla Spółki będą wartości z „norweskich” faktur **w kwotach brutto**.

Z tym stanowiskiem nie zgodziła się Spółka i zaskarżyła wydaną decyzję do sądu.

Stanowisko WSA w Gdańsku

Skład orzekający WSA w Gdańsku nie podzielił stanowiska organu podatkowego. W swoim orzeczeniu skupił się na aspekcie braku definitywności w zakresie podatku MVA zarówno po stronie przychodu, jak i kosztu.

Sąd uznał, że intencją ustawodawcy było wprowadzenie mechanizmu, który umożliwi niewprowadzanie do kategorii przychodowych i kosztowych kwot podatku, który nie jest definitywnym przysporzeniem majątkowym podatnika, czy też nie został definitywnie poniesiony (gdyż może nastąpić jego odliczenie). Sąd nie ujawnił jednak w jaki sposób tą intencję ustawodawcy poznał. Sąd wskazał również, że zarówno w doktrynie, jak w orzecznictwie przyjmuje się, że przychodem są jedynie trwałe, bezzwrotne i definitywne przysporzenia majątkowe. Norweski podatek MVA nie wypełnia natomiast ogólnych przesłanek przyjętych przez doktrynę by uznać dane świadczenia za przychód podatkowy, tj. nie stanowi on środków, które podatnik może w dowolny sposób wykorzystać, gdyż musi je uwzględnić w rozliczeniu podatkowym i odprowadzić je do właściwego urzędu skarbowego. Podobnie w przypadku podatku „naliczonego” brak jest podstaw do uznania, iż może on stanowić koszt uzyskania przychodów, gdyż trudno i w tym przypadku mówić o definitywnym jego poniesieniu, jeśli podatnik może mieć prawo do jego odliczenia.

Ciekawe jest odwołanie się sądu do Umowy pomiędzy UE a Królestwem Norwegii o współpracy administracyjnej, która definiuje również podatek od wartości dodanej – unijny i norweski (MVA). Na tym tle sąd uznał, że podatki te mają tożsamy charakter, więc zarówno przychodem, jak i kosztem dla Spółki będą wartości z „norweskich” faktur **w kwotach netto**.

Z tym stanowiskiem nie zgodził się Organ i zaskarżył wydany wyrok do NSA.

Stanowisko NSA

NSA uchylił wyrok WSA w Gdańsku, ale dając bardzo sprytną argumentację. Jak wskazałem na wstępie, sprawa dotyczyła wniosku o interpretację indywidualną. Interpretacja indywidualna dotyczy przepisów prawa podatkowego (art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej). „Przepisy prawa podatkowego” to przepisy krajowe (art. 3 pkt 2 Ordynacji podatkowej), więc przepisy dotyczące norweskiego podatku VAT, czy też umowy pomiędzy UE a Norwegią nie mogą być przedmiotem interpretacji podatkowej. Interpretowanie przepisów norweskiego prawa podatkowego "w duchu" unijnej dyrektywy o VAT wykracza poza uprawnienia organu interpretacyjnego – uznał sąd.

Finalnie sąd stwierdził, że udzielenie odpowiedzi na pytanie w zakresie podatku od wartości dodanej poniesionego w krajach spoza UE, wymaga przeprowadzenia postępowania dowodowego – co nie jest dopuszczalne w trybie wydania interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Okiem eksperta ABC Tax – Tomasz Napierała

Sprawa ta ukazuje piękno podatków – często są nieobliczalne. Może warto w kontekście tej sprawy dodać, że zagraniczny VAT, ponoszony np. na delegacjach (za paliwo, hotel) nie może być kosztem podatkowym, jeśli istnieje możliwość jego odzyskania.



Tomasz Napierała
Doradca podatkowy
Partner w ABC Tax

tel. 797 720 901
tnapierala@abctax.com.pl



DKIS powinien ocenić możliwość skorzystania z safe harbour dla pożyczek

Wyrok NSA z dnia 18 stycznia 2024 r. (sygn. II FSK 294/23)

Stan faktyczny

Spółka wystąpiła z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej, w którym zapytała czy przedstawiony sposób ustalenia oprocentowania pożyczki zawieranej z podmiotem powiązaniem będzie umożliwiał skorzystanie z tzw. uproszczenia „safe harbour” (art. 11g ustawy o CIT). Planowała bowiem, aby zastosowana stawka WIBOR3M została przyjęta z dnia zawarcia umowy i obowiązywała do końca miesiąca kalendarzowego, w którym doszło do zawarcia umowy. W dalszym okresie trwania umowy, strony umowy pożyczki miałyby sumować ostatnie 5 kwotowań indeksu WIBOR3M z poprzedniego miesiąca i wyciągać z nich średnią arytmetyczną. Spółka zastrzegła, że pozostałe warunki „safe harbour” będą spełnione.

Organ odmówił wydania interpretacji, stwierdzając, że pytanie sformułowane we wniosku dotyczy kwestii pozostających poza zakresem przedmiotowym upoważnienia organu wydającego interpretacje indywidualne, gdyż udzielenie odpowiedzi na pytanie spółki wymagałoby przeprowadzenia przez organ postępowania dowodowego, zmierzającego do określenia sposobu ustalenia oprocentowania.

Spółka nie zgodziła się z takim rozstrzygnięciem i wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy.

Stanowisko WSA w Bydgoszczy oraz NSA

Zarówno WSA, jak i NSA uznały, że organ nie wywiązał się z obowiązku wydania interpretacji indywidualnej.

Sądy stwierdziły bowiem, że zaproponowany przez skarżącą sposób wyliczenia oprocentowania od umów pożyczek w transakcjach kontrolowanych dawał organowi interpretacyjnemu możliwość oceny tej metodologii, bez konieczności prowadzenia jakiegokolwiek postępowania dowodowego. Wszelkie przesłanki formalne i merytoryczne wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej wymagane przez obowiązujące przepisy zostały przez skarżącą spełnione, a jednocześnie brak było przesłanek, które stanowią podstawę do odmowy wszczęcia postępowania.

Okiem ekspertki ABC Tax – Natalia Chwała

Powyższe wyroki należy ocenić pozytywnie. Ich skutkiem jest wydanie niezwykle ważnych interpretacji w zakresie sposobu kalkulacji oprocentowania przy pożyczkach korzystających z „safe harbour”. Organy bowiem uznają, że mechanizm „safe harbour” może być wykorzystywany wyłącznie dla pożyczek udzielanych na oprocentowaniu zmiennym. Zastosowanie stałej stopy mogłoby prowadzić do oderwania warunków transakcji od realiów rynkowych w dłuższym okresie.



Natalia Chwała
Doradczyni podatkowa
Partner w ABC Tax

tel. 790 720 902
nchwala@abctax.com.pl



Czy warto skorzystać z tzw. połączenia „bezemisyjnego”?

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 25 czerwca 2024 r. (sygn. I SA/Wr 104/24)

vs.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 lipca 2024 r. (sygn. III SA/Wa 947/24)

Stan faktyczny

Od 15 września 2023 r. w wyniku nowelizacji kodeksu spółek handlowych powstała nowa metoda reorganizacji, tj. połączenie w trybie uproszczonym – bez wydawania udziałów. Możliwość taka jest przewidziana wówczas, gdy struktura właścicielska łączących się spółek (zarówno spółki przejmowanej jak i przejmującej) jest taka sama.

Choć bezemisyjne połączenie związane jest z szeregiem korzyści biznesowo – ekonomicznych to sądy administracyjne prezentują sprzeczne stanowiska w zakresie jego neutralności podatkowej.

Wyrok WSA we Wrocławiu

W stanie faktycznym sprawy miało dojść do połączenia spółek siostr – 100% właścicielem obu spółek był podmiot prawa niemieckiego. Połączenie miało zostać przeprowadzone z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. Spółka otrzymała interpretację indywidualną, w której DKIS wskazał na brak neutralności podatkowej takiej transakcji wskazując na to, iż zgodnie z przepisami (art. 12 ust. 1 pkt 8d ustawy o CIT) po stronie spółki przejmującej powstaje przychód w wysokości wartości rynkowej majątku spółki przejmowanej w części przewyższającej wartość emisyjną udziałów przydzielonych udziałowcom spółki przejmowanej. A skoro spółka przejmująca takich udziałów nie wyda to wówczas należy opodatkować cały majątek, który otrzyma w wyniku połączenia.

WSA we Wrocławiu zgodził się z organem podatkowym.

Wyrok WSA w Warszawie

Analogicznie jak w ww. wyroku WSA we Wrocławiu, w stanie faktycznym miało dojść do połączenia spółek sióstr, które miały tego samego właściciela. W tym przypadku organ podatkowy również wskazał na brak neutralności podatkowej połączenia.

Inne zdanie miał jednak WSA w Warszawie.

W ustnym uzasadnieniu WSA wskazał, iż zgodnie z wykładnią językową należy wykluczyć zastosowanie w tej sprawie art. 12 ust. 1 pkt 8d ustawy o CIT, z uwagi na to, że przepis ten odnosi się do nadwyżki wartości majątku ponad wartość emisyjną wydanych udziałów. Natomiast w przypadku połączenia emisyjnego nie dojdzie do powstania wartości emisyjnej udziałów. Zdaniem sądu należy również wziąć pod uwagę wykładnię funkcjonalną ww. przepisu – celem ustawodawcy było bowiem opodatkowanie nadwyżki otrzymanego majątku ponad to, co w wyniku połączenia otrzymał wspólnik spółki przejmowanej. Skoro jednak wspólnikiem obu spółek jest ten sam podmiot to nie dojdzie do przysporzenia.

Okiem ekspertki ABC Tax – Marta Coda

Spór dotyczący neutralności połączeń pokazuje jak bardzo istotne jest, aby dokonując zmian w prawie ustawodawca dokonał analizy wszelkich konsekwencji, które wynikają również z innych ustaw niż ustawa zmieniana. Istotą wprowadzonych przepisów KSH było ułatwienie dokonywania reorganizacji, ale biorąc pod uwagę kontrowersje związane z opodatkowaniem wielu podatników zrezygnuje z tej możliwości. Na ten moment oba wyroki są nieprawomocne i z dużym prawdopodobieństwem zostały zaskarżone do NSA.



Marta Coda
Doradczyni podatkowa
Managerka

tel. 796 720 901
mcoda@abctax.com.pl

Nabycie przestrzeni reklamowej w Internecie w celu jej odsprzedaży nie jest objęte WHT

Wyrok z 9 stycznia 2024 r. (sygn. I SA/GI 118/23)

Stan faktyczny

Wnioskodawca w ramach prowadzonej działalności gospodarczej nabywa przestrzeń reklamową na portalach internetowych od kontrahentów zagranicznych nie posiadających na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu. Spółka nie umieszcza na tej przestrzeni własnych reklam, lecz odsprzedaje ją po wyższych cenach innym podmiotom.

Spółka zadała pytanie, czy ww. nabycie podlega opodatkowaniu podatkiem u źródła (WHT).

W opinii DKIS kwoty wypłacane kontrahentom za zakupioną powierzchnię reklamową stanowią wynagrodzenie za świadczenie usług reklamowych, które są objęte WHT na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy o CIT.

Uzasadniając, Organ podatkowy sparafrazował TSUE (wyroki w sprawach C-68/92, C-73/92 oraz C-69/92) i wskazał, iż dla uznania czynności za usługę reklamową wystarczające jest, by wiązała się z rozpowszechnianiem wśród odbiorców informacji o istnieniu firmy oraz jakości oferowanych produktów lub usług w celu zwiększenia ich sprzedaży. Odnosi się to nie tylko do kompleksowej usługi reklamowej, ale także do każdej czynności, która stanowi integralną część kampanii reklamowej, a która przyczynia się do rozpowszechniania tych informacji.

Stanowisko WSA w Gliwicach

Sąd zgodził się z DKIS, że czynności, które przyczyniają się do rozpowszechnienia informacji, nawet jeśli te czynności mają jedynie związek pośredni z reklamą, stanowią usługi o charakterze reklamowym.

Niemniej jednak WSA wskazał, że istota sporu nie dotyczyła tego czy w sprawie występują usługi reklamowe, lecz czy podmioty, które jedynie udostępniają przestrzeń w Internecie, nie będąc zaangażowanymi w proces reklamy, są podmiotami świadczącymi usługi reklamowe.

Kontrahenci zagraniczni świadczą na rzecz Spółki usługę, która prowadzi do emisji reklam. Z perspektywy klientów nabywających od Wnioskodawcy dostęp do przestrzeni reklamowej, działalność Spółki można uznać za usługę reklamową lub zbliżoną do usługi reklamowej. Jednak z perspektywy Spółki nie nabywa ona od podmiotów zagranicznych usługi reklamowej lub usługi do niej podobnej.

Sąd uznał, że DKIS formułując stanowisko, że nawet czynności mające pośredni związek z reklamą stanowią usługi o charakterze reklamowym nie wykazał, że w przedstawionym stanie faktycznym, w stosunku do działalności podmiotów zagranicznych, związek taki, nawet pośredni, zachodzi.

Rolą zagranicznych kontrahentów jest bowiem jedynie udostępnienie witryny, nie mają oni wpływu na treść i istotę przekazu reklamowego. Działalność podmiotów zagranicznych sprowadza się do udostępnienia pewnej przestrzeni, na której działalność reklamową prowadzą inne podmioty.

WSA wskazał przy tym, że takie stanowisko jest zbieżne z orzeczeniami sądów administracyjnych, które uznawały, że przychody z tytułu udostępniania powierzchni wirtualnej na cele reklamowe nie wiążą się ze szczególną aktywnością podatnika, wobec czego na gruncie ustawy o PIT przychody z tego tytułu należy kwalifikować jako przychody z umów podobnych do umów najmu lub dzierżawy.

Okiem ekspertki ABC Tax – Weronika Sydow

Sąd słusznie zauważył, że najem powierzchni reklamowej nie stanowi czynności opodatkowanej WHT. Możliwe jest przy tym uznanie, że wydana interpretacja odnosiła się do działalności Wnioskodawcy (który odsprzedaje powierzchnię reklamową) a nie do działalności jego zagranicznych kontrahentów.

Warto wskazać, że również na gruncie ustawy o VAT udostępnianie przestrzeni reklamowej nie jest traktowane jako usługa reklamowa. Przykładowo, w interpretacji z 8 grudnia 2021 r. (nr 0113-KD IPT1-2.4012.660.2021.2.KW) DKIS wskazał, że nie jest konieczne stosowanie oznaczenia GTU_12 (dot. świadczenia usług o charakterze niematerialnym, w tym reklamowych) dla świadczonych usług najmu ścian budynków oraz najmu gruntów na cele lokalizacji tablic informacyjno-reklamowych.



Weronika Sydow
Konsultantka podatkowa

tel. 61 852 58 45
wsydow@abctax.com.pl

Utrata statusu podatnika CIT przez PGK wskutek zawierania nierynkowych transakcji

Wyrok WSA w Warszawie z 7 marca 2024 r. (sygn. III SA/Wa 2619/23)

Stan faktyczny

Wnioskodawcy – spółki planujące utworzyć podatkową grupę kapitałową (PGK) – zwróciły się do Dyrektora KIS z wnioskiem o wydanie interpretacji w zakresie możliwości utraty statusu podatnika CIT. Zgodnie bowiem z przepisami ustawy o CIT warunkiem istnienia PGK jest nie ustalenie/nie narzucenie warunków różniących się od warunków, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane w transakcjach kontrolowanych z podmiotami powiązanymi niewchodzącymi w skład PGK.

Spółki podkreśliły, że w trakcie istnienia PGK spółki mogą dokonywać transakcji z podmiotami powiązanymi spoza PGK. Zaznaczyły, że dokładają (i będą dokładać) wszelkich starań, aby przestrzegać przepisów dotyczących cen transferowych, a ich celem nie jest narzucanie ani ustalanie warunków nierynkowych w takich transakcjach.

Mimo to, Spółki nie mogą całkowicie wykluczyć incydentalnych przypadków, w których może dojść do niezamierzonego zawarcia transakcji z podmiotem powiązanym na warunkach odbiegających od rynkowych. W takich sytuacjach Spółki planują niezwłocznie skorygować warunki transakcji, aby odpowiadały one standardom rynkowym.

Stanowisko DKIS i WSA w Warszawie

Dyrektor KIS uznał jednak stanowisko spółek za nieprawidłowe. Jego zdaniem, zawarcie transakcji na nierynkowych warunkach, nawet pomimo późniejszej korekty warunków transakcji, spowoduje utratę statusu podatnika CIT przez PGK.

Organ podkreślił, że PGK przestaje istnieć z mocy prawa, gdy zostaje naruszony jeden z warunków niezbędnych do istnienia grup – w tym również dotyczący określania cen rynkowych z podmiotami powiązanymi niewchodzącymi w skład PGK.

Powyższa interpretacja została zaskarżona do WSA w Warszawie, który ją uchylił. Po wniesieniu skargi kasacyjnej przez organ, sprawa trafiła do NSA, który uchylił wyrok sądu I instancji i skierował sprawę do ponownego rozpatrzenia (wyrok z 12 lipca 2023 r., sygn. II FSK 128/21). Przy ponownym rozpoznaniu, wyrokiem z dnia 7 marca 2024 r. WSA w Warszawie uznał, że skarga nie zasługuje na uwzględnienie.

Sąd zgodził się z organem podatkowym i podkreślił, że jeżeli w wyniku zawarcia transakcji dojdzie do ustalenia warunków różniących się od warunków, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, to z dniem poprzedzającym dzień ustalenia tych warunków, podatkowa grupa kapitałowa traci status podatnika CIT. Dzień zawarcia transakcji będzie natomiast pierwszym dniem roku podatkowego spółek, które przed tym dniem tworzyły podatkową grupę kapitałową.

Wyrok jest nieprawomocny.

Okiem ekspertki ABC Tax – Tetiana Startseva

Analizowany wyrok po raz kolejny potwierdza, że ustalanie cen transferowych na warunkach nierynkowych niesie ze sobą poważne ryzyka dla podatników. W przypadku PGK niewłaściwe ustalenie cen transferowych może oznaczać utratę statusu podatnika CIT.

W praktyce oznacza to, że PGK muszą bardzo skrupulatnie monitorować i weryfikować, czy ich transakcje z podmiotami powiązаныmi spoza grupy odbywają się na rynkowych warunkach. Przy czym proces ten nie powinien być traktowany jako jednorazowe zadanie, lecz jako stały element zarządzania ryzykiem podatkowym w grupie.

Jednym z kluczowych narzędzi wspierających ten proces może być przeprowadzanie analiz cen transferowych jeszcze przed zawarciem transakcji (tzw. analiz ex ante) oraz ich regularna aktualizacja. Chociaż przepisy dotyczące cen transferowych zasadniczo wymagają aktualizacji analiz cen transferowych nie rzadziej niż co trzy lata, dla PGK wydaje się właściwym dokonywanie ich corocznej aktualizacji. Taka praktyka pozwoli na minimalizację ryzyka realizacji transakcji na warunkach nierynkowych, a co za tym idzie – na zmniejszenie ryzyka utraty statusu podatnika CIT.



Tetiana Startseva
Starsza konsultantka podatkowa

tel. 61 852 58 45
tstartseva@abctax.com.pl

Korekta TP przed 2019 r. może stanowić KUP

Wyrok WSA w Białymstoku z 13.03.2024 r. (sygn. I SA/Bk 13/24)

Stan faktyczny

Polski oddział zagranicznego przedsiębiorcy jest lokalnym dystrybutorem towarów pod marką H., pełniącym proste i rutynowe funkcje (dalej: Spółka lub Oddział).

Naczelnik Podlaskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Białymstoku (**NPUCS**) wszczął wobec Spółki kontrolę celno-skarbową w zakresie nieprawidłowości w rozliczeniu podatku CIT za rok 2017/2018 r., które polegały na nieuprawnionym zakwalifikowaniu do KUP korekt cen transferowych (**korekty TP**) za lata 2016/17 oraz 2017/18. Korekty TP dotyczyły wyrównania marży operacyjnej netto w dół.

NPUCS określił wobec Spółki zobowiązanie podatkowe w CIT w wysokości 7,3 mln PLN, w miejsce zadeklarowanej straty w wysokości ponad 11 mln PLN. Spółka złożyła odwołanie do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Białymstoku (**DIAS**), który utrzymał rozstrzygnięcie NPUCS w mocy.

Zdaniem DIAS, NPUCS prawidłowo uznał, że korekty TP nie spełniają definicji KUP, tj., że nie zostały poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia przychodów. DIAS zwrócił również uwagę, że w brzmieniu obowiązującym do końca 2018 r. ustawa o CIT nie zawierała przepisów odnoszących się wprost do możliwości zastosowania korekty TP. Przepisy te pojawiły się dopiero z początkiem 2019 r.

Spółka nie zgodziła się z takim rozstrzygnięciem i wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku.

Stanowisko WSA w Białymstoku

Sąd nie podzielił stanowiska DIAS oraz NPUCS. Zdaniem Sądu Spółka mogła zakwalifikować jako KUP korektę TP w stanie prawnym przed 1 stycznia 2019 r.

WSA w Białymstoku zaznaczył, że wydatki poniesione przez Spółkę:

- zostały poniesione przez Spółkę z jej środków,
- były definitywne tzn. ich wartość nie została w jakikolwiek sposób Spółce zwrócona,
- pozostawały w związku z prowadzoną przez Spółkę działalnością gospodarczą tj. dystrybucją towarów nabywanych od podmiotów powiązanych, czyli jedyną działalnością Spółki,

- zostały poniesione w celu osiągnięcia przez Spółkę przychodów i zachowania ich źródła oraz
- nie dotyczą wyłączenia z art. 16 ust. 1 ustawy o CIT.

Sąd wskazał, że choć kwestia możliwości uwzględniania korekty TP w KUP nie była uregulowana w ustawie o CIT przed 1 stycznia 2019 r., to po nowelizacji przepisów treść art. 15 ust. 1 ustawy o CIT nie uległa zmianie.

Dodatkowo, zdaniem Sądu odrzucenie przez Spółkę mechanizmu korekt TP eksponowałoby ją na ryzyko nieodpowiadające jej profilowi funkcjonalnemu, ponieważ w przypadku załamania sprzedaży, oddział byłby zmuszony do ponoszenia strat, co w sytuacji wykonywania przez niego prostej i rutynowej działalności byłoby nieuzasadnione.

Sąd uchylił decyzję obu instancji oraz zasądził zwrot kosztów postępowania sądowego.

Okiem ekspertki ABC Tax – Marta Nijak

Wyrok WSA w Białymstoku należy ocenić pozytywnie.

Dokonanie korekt TP ma na celu urynkowienie transakcji co oznacza, że transakcje dokonywane między podmiotami powiązаныmi powinny być przeprowadzone na takich samych warunkach, jak z podmiotami niepowiązаныmi. Takie podejście jest zgodne z zasadą ceny rynkowej (zasada arm's length).

W przypadku, gdy pozbawiamy podatnika możliwości zaliczenia do KUP wyrównania poziomu marży do założonej wysokości, to w konsekwencji zostanie on pozbawiony także realizacji zasady ceny rynkowej.

W mojej ocenie, nie podlega wątpliwości, że wydatki związane z korektami TP stanowią KUP, także w zakresie korekt dokonywanych w stanie prawnym przed 1 stycznia 2019 r.

Niestety sądy nie zawsze rozumieją ich istotę. Przykładowo NSA w wyroku z dn. 27 sierpnia 2020 r. sygn. II FSK 776/20 stwierdził, że korekty dochodowości należy kwalifikować jako odrębne zdarzenia gospodarcze, co wyłącza możliwość ich uznania za KUP.

Orzeczenie jest nieprawomocne.



Marta Nijak
Stażystka

tel. 61 852 58 45
mnijak@abctax.com.pl

Zwrot odsetek od nadpłaty wynikającej z wyroku TSUE należny jest od dnia poboru podatku do dnia faktycznego zwrotu nadpłaty

wyrok NSA z 21 maja 2024 r. (sygn. II FSK 1043/21)

Stan faktyczny

Sprawa dotyczyła wniosku o stwierdzenie nadpłaty podatku u źródła w związku z otrzymywanymi przez Fundusz inwestycyjny z USA (Fundusz) dywidendami od polskich spółek akcyjnych w latach 2013–2018. Odwołując się do orzeczenia TSUE z 10 kwietnia 2014 r. w sprawie C-190/12, na podstawie którego fundusze z krajów trzecich mogą ubiegać się o zwrot nienależnie pobranego podatku u źródła, Fundusz w 2018 roku wniósł o zwrot nadpłaconego WHT wraz z należnym oprocentowaniem. Fundusz wyjaśnił, że nie wystąpił wcześniej z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, ponieważ zgromadzenie odpowiednich danych i dokumentów jest pracochłonne.

Naczelnik US po rozpatrzeniu wniosku przyznał Funduszowi zwrot nienależnie pobranego podatku, ale odmówił wypłaty oprocentowania za okres od dnia poboru podatku do dnia faktycznego zwrotu nadpłaty. Powołując się na art. 78 § 5 pkt 2 Ordynacji podatkowej wskazał, że fundusz jest uprawniony do otrzymania oprocentowania nadpłaty od dnia powstania nadpłaty do 30 dnia od dnia publikacji orzeczenia TSUE w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej. Zatem skoro orzeczenie TSUE zostało opublikowane 10 czerwca 2014 r., prawo do oprocentowania nadpłaty przysługuje wyłącznie do 10 lipca 2014 r.

Fundusz nie zgodził się ze stanowiskiem Naczelnika US. W odwołaniu do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej (DIAS), zarzucił pominięcie podstawowych zasad UE. Wskazał, że prowsólnotowa wykładnia przepisów powinna prowadzić do uznania, że podatnikowi przysługuje prawo do zwrotu nadpłaty wraz z oprocentowaniem za cały okres tj. od dnia poboru podatku do dnia faktycznego zwrotu.

DIAS potwierdził prawidłowość postępowania Naczelnika US, wskazując, że przepisy Ordynacji podatkowej jednoznacznie regulują tryb zwrotu oraz oprocentowania nadpłat powstałych w wyniku orzeczenia TSUE.

Stanowisko WSA w Warszawie

WSA w Warszawie zgodził się z organami podatkowymi.

Zdaniem Sądu polskie przepisy określające podstawę wyliczenia należnych odsetek są jednoznaczne i brak przy tym podstaw do podważania ich zgodności z zasadami prawa unijnego. Z regulacji unijnych nie wynika bowiem, że podatnik ma automatyczne prawo do odsetek wyliczonych w sposób dla niego korzystny, tj. bezwarunkowo za cały okres pozbawienia go możliwości korzystania z jego środków, niezależnie od podejmowanych przez niego działań w kierunku stwierdzenia ich powstania, jak również zabezpieczenia jego interesów. Według Sądu do opóźnienia w wydaniu decyzji przyczynił się sam Fundusz, a zatem nie może zasadnie domagać się przyznania mu oprocentowania do dnia zwrotu nadpłaty.

Stanowisko NSA

NSA przychylił się jednak do stanowiska Funduszu. Zwracając uwagę na niezgodność polskich przepisów z prawem Unii uznał, że zwrot należnego oprocentowania przysługuje Funduszowi od dnia powstania nadpłaty do dnia jej zwrotu, a więc za wszystkie lata od 2013 r. do 2018 r. NSA uwzględniając skargę Funduszu odwołał się również do wyroku TSUE z 8 czerwca 2023 r. (sygn. C-322/22), którego przedmiotem rozważań była kwestia oprocentowania nadpłat wynikających z orzeczenia TSUE.

Natomiast odnosząc się do zbyt późnego złożenia wniosku, NSA stwierdził, że Fundusz nie był stroną postępowania w sprawie z 2014 r., a zatem nie można racjonalnie od niego wymagać, aby w ciągu 30 dni od dnia opublikowania wyroku TSUE w Dzienniku Urzędowym UE złożył wniosek o stwierdzenie nadpłaty. Może on bowiem nie zostać poinformowany o ogłoszeniu wyroku w tak krótkim terminie.

Okiem ekspertki ABC Tax – Aleksandra Ulążka

Stanowisko NSA jest słuszne.

Aktualne przepisy Ordynacji podatkowej ograniczają podatnikom możliwość uzyskania zwrotu oprocentowania od nienależnie pobranych kwot podatku narzucając restrykcyjny 30 dniowy termin m.in. od publikacji wyroków TK oraz TSUE.

Natomiast liczne wyroki NSA opowiadają się za przyznaniem podatnikowi należnego oprocentowania od dnia powstania nadpłaty do dnia faktycznego zwrotu (przykładowo: wyrok NSA z dnia 11 lipca 2024 r., sygn. akt II FSK 353/24; 11 czerwca 2024 r. sygn. akt II FSK 104/24; z 15 grudnia 2023 r. sygn. akt II FSK 2731/19). Na korzyść podatników zmieniło się również podejście Wojewódzkich Sądów Administracyjnych (przykładowo: wyrok WSA w Lublinie z dnia 15 marca 2024 r., sygn. akt I SA/Lu 750/23).

Niemniej jednak, warto wskazać, iż na stronie Rządowego Centrum Legislacji opublikowano projekt nowelizacji Ordynacji podatkowej, którego celem jest implementacja wyroku TSUE (C-322/22). Zgodnie z projektem oprocentowanie nadpłat powstałych po wyroku TSUE będzie przysługiwać za okres od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty do dnia zwrotu nadpłaty – niezależnie od terminu złożenia wniosku przez podatnika. Projekt jest na etapie Opiniowania.



Aleksandra Ulążka
Stażystka

tel. 61 852 58 45
aulazka@abctax.com.pl



Jeżeli są Państwo zainteresowani szczegółowymi informacjami w tym zakresie
lub naszym wsparciem,

ZAPRASZAMY DO KONTAKTU!



Elżbieta Skurczak
Radczyni prawna | Partner w ABC Tax
tel. 533 336 434
eskurczak@abctax.com.pl



Tomasz Napierała
Doradca podatkowy | Partner w ABC Tax
tel. 797 720 901
tnapierala@abctax.com.pl



Natalia Chwała
Doradczyni podatkowa | Partner w ABC Tax
tel. 790 720 902
nchwala@abctax.com.pl



Marta Coda
Doradczyni podatkowa
tel. 796 720 901
mcoda@abctax.com.pl



Weronika Sydow
Konsultantka podatkowa
tel. 61 852 58 45
wsydow@abctax.com.pl



Tetiana Startseva
Starsza konsultantka
tel. 61 852 58 45
tstartseva@abctax.com.pl



Marta Nijak
Stażystka
tel. 61 852 58 45
mnijak@abctax.com.pl



Aleksandra Ulążka
Stażystka
tel. 61 852 58 45
aulazka@abctax.com.pl



ABC Tax Sp. z o.o.
ul. Paderewskiego 6/7
61-770 Poznań

Kontakt
tel. +48 61 852 58 45
biuro@abctax.com.pl