



Mamy przyjemność przedstawić Państwu pierwsze w tym roku wydanie KSP Tax News. Przedstawiamy w nim wybrane orzeczenia i interpretacje, które zostały wydane lub opublikowane w grudniu 2013 r. Mamy nadzieję, że publikacja spotka się z Państwa zainteresowaniem, a rok 2014 przyniesie podatnikom same korzystne rozstrzygnięcia sądów i organów podatkowych.

Przesłanki uznania udzielenia pożyczki spółce zależnej za „czynność sporadyczną” w związku z obliczaniem proporcji służącej kalkulacji odliczenia VAT – wyrok NSA z 5 grudnia 2013 r.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 5 grudnia 2013 r. (sygn. I FSK 1757/12) orzekł, że kilkukrotne udzielenie pożyczki spółce zależnej, w sytuacji gdy było to konieczne ze względu na jej trudną sytuację finansową, nie powinno być wliczane do obrotu, o którym mowa w art. 90 ust. 3 ustawy o VAT.

W rozpatrywanej sprawie spółka prowadząca działalność produkcyjną na przestrzeni kilku lat działalności udzieliła pięciu pożyczek, w tym czterech na rzecz spółki zależnej, zajmującej się dystrybucją, w której posiadała 100% udziałów, a jednej na rzecz podmiotu trzeciego. Udzielenie pożyczek spółce zależnej było działaniem koniecznym, wynikającym z trudnej sytuacji finansowej i braku zdolności kredytowej tej spółki. W ocenie spółki produkcyjnej udzielane przez nią pożyczki w każdym przypadku stanowiły „czynności sporadyczne”, o których mowa w art. 90 ust. 6 ustawy o VAT, bowiem nie były one związane z zasadniczą działalnością, a jedynie miały charakter incydentalny, uzasadniony okolicznościami faktycznymi. W związku z powyższym w ocenie spółki przychód w postaci odsetek od pożyczek nie powinien być wliczany do obrotu, o którym mowa w art. 90 ust. 3 ustawy o VAT, a tym samym nie powinien mieć wpływu na proporcję służącą do ustalenia kwoty podatku naliczonego. Ze stanowiskiem tym nie zgodził się Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w wydanej interpretacji indywidualnej. W ocenie organu fakt udzielenia kilkukrotnie pożyczek uniemożliwiał uznanie tych czynności za „sporadyczne”. Interpretacja ta jednak została uchylona przez WSA w Gliwicach w wyniku wniesienia skargi przez spółkę. Rozstrzygnięcie to zostało następnie uznane za prawidłowe przez NSA.

Komentarz eksperta

”Zgodnie z art. 90 ustawy o VAT w przypadku gdy podatnik wykonuje zarówno czynności opodatkowane VAT, jak i czynności niedające prawa do odliczenia VAT (np. zwolnione z VAT), a nie jest możliwe wyodrębnienie kwot podatku naliczonego związanego albo z czynnościami opodatkowanymi albo zwolnionymi, podatnikowi przysługuje proporcjonalne prawo do odliczenia VAT naliczonego. Proporcja ta zasadniczo odpowiada stosunkowi obrotu z czynności opodatkowanych do obrotu z czynności zwolnionych. Jednocześnie zgodnie z art. 90 ust. 6 ustawy o VAT w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2013 r. do proporcji tej nie wlicza się obrotu z tytułu transakcji finansowych o charakterze sporadycznym, przy czym ustawa o VAT nie definiowała tego pojęcia. W omawianym wyroku NSA wskazał przesłanki, które przemawiają na rzecz uznania udzielenia pożyczki, czyli czynności zwolnionej z VAT,



Magdalena Patryas
Partner w KSP

E: magdalena.patryas@ksplegal.pl
T: +48 32 731 6853

za „czynność sporadyczną”. W pierwszej kolejności należy zauważyć, że w ocenie NSA „czynność sporadyczna” na gruncie art. 90 ust. 6 ustawy o VAT, w świetle brzmienia art. 174 Dyrektywy 112, oznacza czynność o charakterze pomocniczym i ubocznym względem działalności głównej. W związku z powyższym częstotliwość i powtarzalność udzielania pożyczek nie jest decydująca, natomiast istotne znaczenie mają przyczyny gospodarcze ich udzielenia. W rozpatrywanym stanie faktycznym cztery z pięciu pożyczek zostały udzielone z konieczności, w celu zapewnienia finansowania spółki zależnej, która znalazła się w trudnej sytuacji ekonomicznej, a której niezakłócona działalność leżała w interesie gospodarczym spółki-pożyczkodawcy. Tym samym, udzielenie pożyczki przyczyniło się do generowania wysokości obrotów w głównej działalności spółki-pożyczkodawcy, tj. w działalności produkcyjnej. Ponadto NSA podkreślił, że dla oceny danej czynności jako pomocniczej istotną okolicznością jest stopień zaangażowania aktywów, od których przysługuje prawo do odliczenia VAT. W omawianej sprawie natomiast pożyczone kwoty spowodowały niewielkie zaangażowanie majątku spółki. Tym samym kilkukrotne udzielenie pożyczki w omawianych okolicznościach oraz jednorazowe udzielenie pożyczki podmiotowi trzeciemu, każdorazowo stanowiły czynności sporadyczne, które nie podlegają wliczeniu do obrotu, o którym mowa w art. 90 ust. 3 ustawy o VAT.

W kontraście do stanu faktycznego rozpatrywanego przez NSA, warto zwrócić uwagę na wyrok WSA w Gliwicach z 17 grudnia 2013 r. (sygn. III SA/GI 1492/13). W sprawie tej spółka zajmująca się sprzedażą samochodów postanowiła rozpocząć udzielanie wybranym klientom pożyczek na zakup samochodu. W ocenie spółki fakt, że będzie to oferta skierowana jedynie do wybranych podmiotów, a także okoliczność, że zamierza ona udzielać maksymalnie 10 takich pożyczek w ciągu roku, przemawiają za uznaniem ich za czynności sporadyczne, które nie podlegają wliczeniu do obrotu na potrzeby określenia proporcji. Z powyższym nie zgodził się jednak Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w wydanej interpretacji indywidualnej, ani WSA w Gliwicach w wyroku wydanym w wyniku wniesienia skargi przez spółkę. W ocenie organu oraz WSA spółka w rzeczywistości zamierza rozszerzyć działalność o udzielanie pożyczek, a zatem czynności te nie będą miały charakteru pomocniczego, ale staną się częścią głównej działalności. Decyduje o tym m.in. okoliczność wpisania działalności w zakresie udzielania pożyczek do PKD oraz umowy spółki, a także zamiar wykonywania ich w sposób stały i zorganizowany, w sposób odpowiadający na zapotrzebowania rynku, nawet jeśli krąg potencjalnych pożyczkobiorców będzie ograniczony.

Warto zauważyć, że od 1 stycznia 2014 r. przepis art. 90 ust. 6 ustawy o VAT uległ zmianie. Od tej pory wyłącza się z kalkulacji proporcji „pomocnicze” transakcje finansowe. Takie sformułowanie przepisu w lepszy sposób odzwierciedla postanowienia Dyrektywy VAT. Również omawiane powyżej wyroki interpretowały przepis o czynnościach sporadycznych w duchu Dyrektywy VAT, tj. analizując, czy są to czynności pomocnicze. Tym samym przytoczone orzeczenia pozostają aktualne również na gruncie stanu prawnego obowiązującego od 1 stycznia 2014 r.”

KSP Legal & Tax Advice
ul. Chorzowska 50
40-121 Katowice

T: +48 32 731 68 50
F: +48 32 731 68 51

E: kancelaria@ksplegal.pl
www.ksplegal.pl

PODATEK VAT

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 6 grudnia 2013 roku (sygn. akt I FSK 1758/12) uznał, że sprzedawany za pośrednictwem internetowej platformy zakupowej pakiet obejmujący zakwaterowanie, SPA i kolację nie stanowi świadczenia kompleksowego i nie może zostać opodatkowany jedną stawką podatku VAT.

NSA powołał się na wyroki Trybunału Sprawiedliwości UE, z których wynika, że ocena czy w danych okolicznościach mamy do czynienia ze świadczeniem kompleksowym opodatkowanym według zasad właściwych dla świadczenia głównego powinna być oderwana od postanowień umowy zawartej przez strony. O kompleksowości usługi świadczy fakt, że świadczenia są ze sobą tak ściśle powiązane, że gospodarczo tworzą jedną całość, a ich rozdzielenie miałoby charakter sztuczny. Powyższy wyrok komplikuje rozliczenia podatkowe w podmiotach świadczących szeroko rozumiane usługi hotelarskie w formie pakietów obejmujących także świadczenia dodatkowe.

PODATEK CIT

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 18 grudnia 2013 roku (sygn. akt II FSK 3032/11) przychylił się do stanowiska, zgodnie z którym, przy określaniu wielkości przychodów w związku z objęciem udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym spółki kapitałowej w zamian za aport, odpowiednie stosowanie art. 14 ust. 1-3 Ustawy o CIT, który mówi o szacowaniu do wartości rynkowej, nie może skutkować ustaleniem przychodów w innej wysokości niż wartość nominalna objętych udziałów lub akcji.

Skoro kodeks spółek handlowych posługuje się tylko pojęciem wartości nominalnej udziałów, to ustalenie wartości udziału przez jego szacowanie do wartości rynkowej stanowiłoby naruszenie przepisów Kodeksu Spółek Handlowych i prowadziłoby do sytuacji w której udział na użytek prawa podatkowego ma inną wartość, niż na użytek obrotu gospodarczego. Wyrok ten należy ocenić pozytywnie. Może on być argumentem w sporze z organem podatkowym, w przypadku przystąpienia do szacowania przychodu związanego z dokonaniem aportem do spółki kapitałowej.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 19 grudnia 2013 roku (sygn. akt III SA/Wa 1647/13) uznał, że w przypadku wystawienia faktury korygującej dokumentującej udzielenie rabatu posprzedażowego, korekta przychodu w CIT powinna nastąpić na bieżąco. Również w przypadku gdy korekta nastąpiła w następnym roku podatkowym w odniesieniu do przychodu uzyskanego w poprzednim roku podatkowym, korekta powinna być ujęta na bieżąco.

W ocenie sądu ujmowanie wstecz skutków podatkowych zdarzeń ekonomicznych jest dopuszczalne tylko jeżeli prawo tak stanowi. Zatem w przypadku braku takich regulacji należy rozliczać korektę w roku, w którym nastąpiła. W związku z powyższym, w przypadku dokonywania korekty przychodów osiągniętych w poprzednim roku podatkowym na podstawie faktury korygującej wystawionej w nowym roku podatkowym, korekty w postaci zmniejszenia przychodów należy dokonać na bieżąco, w okresie wystawienia faktury korygującej. Wyrok ten jest korzystny dla podatników, wskazujemy jednak, że pozostaje on odosobniony w obecnie prezentowanej linii orzeczniczej, o czym świadczy chociażby zaprezentowany poniżej wyrok WSA w Gliwicach.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyroku z dnia 17 grudnia 2013 roku (sygn. I SA/GI 846/13) uznał, że w przypadku otrzymania faktury korygującej dokumentującej udzielenie rabatu posprzedażowego w postaci premii pieniężnej, korekta kosztu w CIT powinna nastąpić wstecz, bowiem faktura korygująca nie zmienia momentu poniesienia i potrącenia kosztu, a jedynie jego wysokość.

W rozpatrywanej sprawie spółka otrzymywała premię pieniężną z tytułu udzielonego jej rabatu posprzedażowego dokumentowanego fakturą korygującą. W ocenie sądu

KSP Legal & Tax Advice

ul. Chorzowska 50
40-121 Katowice

T: +48 32 731 68 50
F: +48 32 731 68 51

E: kancelaria@ksplegal.pl
www.ksplegal.pl

otrzymanie rabatu skutkuje dokonaniem korekty kosztów z tytułu zakupu towarów, z którymi dany rabat jest związany, co oznacza, że podatnik powinien skorygować koszt nabycia towarów w okresie rozliczeniowym, w którym je wykazał. Wyrok ten prezentuje przeważające obecnie stanowisko w orzecznictwie sądów administracyjnych skutkujące ujemnymi konsekwencjami dla podatników otrzymujących tzw. premie pieniężne i rabaty. Co więcej zdaniem organów podatkowych takie podejście należy stosować także, jeśli kontrahent nie wystawi faktury korygującej, lecz notę uznaniową.

* * *

Gdyby byli Państwo zainteresowani uzyskaniem dodatkowych informacji w powyższym zakresie, uprzejmie prosimy o kontakt:

Kontakt w KSP:

Magdalena Patryas

Partner

T: +48 32 731 68 53

E: magdalena.patryas@ksplegal.pl

Elżbieta Lis

Partner

T: +48 32 731 68 58

E: elzbieta.lis@ksplegal.pl

Mamy nadzieję, że powyższa informacja będzie dla Państwa pomocna. Informacje te nie stanowią opinii prawnej ani porady. W celu uzyskania pełnych informacji lub porady prawnej, prosimy o kontakt. Jeżeli nie wyrażają Państwo zgody na przesyłanie dalszych newsletterów, prosimy o odesłanie tego maila na adres kancelaria@ksplegal.pl w treści wpisując słowo NIE.

© 2013 Wszystkie prawa zastrzeżone

KSP Legal & Tax Advice

ul. Chorzowska 50
40-121 Katowice

T: +48 32 731 68 50

F: +48 32 731 68 51

E: kancelaria@ksplegal.pl

www.ksplegal.pl