

TAX ALERT

Przyjęcie e-faktur przez Rząd

Objaśnienia podatkowe do pakietu e-commerce

Limitowanie usług niematerialnych – wyrok WSA

Pojęcie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej – wyrok TSUE

Podatek VAT dla wynagrodzenia ukrywanego przed organami skarbowymi – wyrok TSUE

13.09.2021 r.





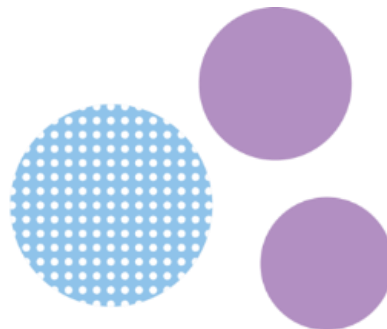
PRZYJĘCIE E-FAKTUR PRZEZ RZĄD

Jak wynika z komunikatu Ministerstwa Finansów opublikowanego 31 sierpnia 2021 r., Rada Ministrów przyjęła projekt zmian do ustawy o VAT wdrażającej Krajowy System e-Faktur (KSeF).

W związku z powyższym Ministerstwo Finansów zamierza wspólnie z biznesem testować nowe rozwiązanie już od października 2021 r., tak, aby jak najwięcej firm korzystało w pełni z e-faktury w 2022 r. Resort poinformował, że w pierwszej fazie przedsiębiorcy będą korzystać z e-faktury dobrowolnie, jako jednej z form dokumentowania sprzedaży, obok faktur papierowych i obecnie już występujących w obrocie gospodarczym faktur elektronicznych. [W 2023 r. korzystanie z e-faktury stanie się obligatoryjne.](#) Ministerstwo Finansów opublikowało jednocześnie roboczą wersję struktury logicznej e-faktury (FA_VAT).

W założeniu rozwiązanie to ma wpłynąć na ułatwienie obrotu pomiędzy przedsiębiorcami oraz przyspieszyć wykrywanie prób wyłudzenia podatku, a przez to zwiększyć bezpieczeństwo uczciwych firm i posłużyć dalszemu zmniejszeniu luki VAT.

Ministerstwo w informacji wskazało, że skorzystanie z e-faktury przyspieszy zwrot VAT o 20 dni, z 60 do 40. Poza tym faktura trafi do bazy danych MF i nigdy nie ulegnie zniszczeniu czy zaginięciu, nie będzie konieczności wydawania jej duplikatów. Korzystający z e-faktur będą mieli pewność, że trafi ona do kontrahenta, a dzięki standaryzacji dokumenty te będą łatwiejsze w użyciu i łatwiejsze będzie wzajemne rozliczenia oraz księgowanie faktur w systemach finansowo- księgowych.



Podatnik nie będzie musiał przechowywać faktur wystawionych w KSeF, ponieważ będą one przechowywane przez administrację skarbową przez okres 10 lat, a więc co do zasady w okresie, w którym większość zobowiązań podatkowych się przedawnia. Podatnik wystawiający faktury w KSeF nie będzie musiał przysyłać na żądanie organów podatkowych struktury Jednolitego Pliku Kontrolnego dla Faktur (JPK_FA). Dane te będą dostępne dla organów podatkowych w KSeF, a zatem ich dodatkowe przesyłanie nie miałyby uzasadnienia – wyjaśniono.



OBJAŚNIENIA PODATKOWE DO PAKIETU E-COMMERCE

Projekt 2 września 2021 r. Ministerstwo opublikowało objaśnienia podatkowe, stanowiące prawie 100-stronnicowy, praktyczny przewodnik do zasad rozliczania VAT przy sprzedaży towarów na odległość konsumentom z Unii Europejskiej.

Zmiany w VAT związane z wdrożeniem pakietu e-commerce wprowadzają wiele nowych instytucji i sposobów rozliczania VAT w handlu międzynarodowym w relacjach B2C. Rozwiązania te obowiązują od 1 lipca br., a ich celem jest uszczelnienie VAT w sektorze handlu elektronicznego, w tym importu tzw. małych przesyłek do UE, przy jednoczesnym uproszczeniu rozliczeń VAT. Nowe regulacje wprowadzają istotne zmiany zasad opodatkowania VAT dla polskich przedsiębiorców działających w branży e-handlu, dokonujących transgranicznych dostaw towarów i świadczących transgraniczne usługi unijnym konsumentom (transakcje B2C).

W porównaniu do wstępnej wersji objaśnień, które trafiły do konsultacji publicznych w czerwcu br., poszerzono ich zakres dodatkowe zagadnienia związane z fakturoowaniem i obowiązkami ewidencyjnymi (JPK).

W objaśnieniach podatkowych przeanalizowano poszczególne najważniejsze rozwiązania pakietu e-commerce, które poparto licznymi przykładami, tj.:

- wewnątrzwspólnotowa sprzedaż towarów na odległość WSTO (definicja, miejsce dostawy, dokumentacja potwierdzająca dostarczenie towarów do nabywcy, fakturowanie, obowiązki ewidencyjne),
- sprzedaż na odległość towarów importowanych SOTI (definicja, miejsce dostawy, fakturowanie, obowiązki ewidencyjne),
- rola operatorów interfejsów elektronicznych (platform),
- procedury szczególne tzw. One Stop Shop – OSS (procedura unijna i nieunijna),
- procedura szczególna tzw. Import One Stop Shop – IOSS (procedura importu),

- uproszczona procedura w zakresie deklarowania i odroczenia płatności podatku z tytułu importu towarów w przesyłkach o wartości nieprzekraczającej 150 euro (tzw. „USZ”).



LIMITOWANIE USŁUG NIEMATERIALNYCH – WYROK WSA

Wprowadzenie do ustawy o CIT artykułu 15e skłoniło wielu podatników do stosowania ostrożnościowego podejścia i limitowania w kosztach podatkowych wszystkich kosztów usług niematerialnych. Niemniej jednak, tak daleko idąca zapobiegliwość nie zawsze jest konieczna – co pokazuje praktyka orzecznicza w tym zakresie.

Co wynika z przepisów ustawy o CIT

Artykuł 15e ustawy o CIT wprowadza ograniczenia w rozliczaniu kosztów uzyskania przychodów, które podatnik może rozpoznać z tytułu określonych usług niematerialnych i należności licencyjnych nabywanych od podmiotów powiązanych i podmiotów, które mają miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową (tzw. raje podatkowe). Chodzi tu o takie świadczenia jak m.in. usługi doradcze, reklamowe, zarządzania i kontroli, a także opłaty oraz należności za korzystanie lub prawo do korzystania z autorskich, lub pokrewnych praw majątkowych, licencji, praw własności przemysłowej oraz know-how. Limitowaniem objęte są również koszty przeniesienia ryzyka niewypłacalności dłużnika z tytułu pożyczek innych niż bankowe.

Od powyższej reguły, istnieją jednak wyjątki:

- ✓ ograniczenia nie dotyczą usług i praw bezpośrednio związanych z wytworzeniem lub nabyciem przez podatnika towaru, lub świadczenia usługi (art. 15e ust. 11 pkt 1 ustawy o CIT) oraz usług, które zostały objęte uprzednim porozumieniem cenowym uzyskanym przez polskiego podatnika.
- ✓ wyłączenie usług, o których mowa art. 15e ust. 1 z KUP następuje dopiero od nadwyżki, w jakiej koszty te łącznie przekraczają 3 000 000 zł oraz 5 proc. kwoty odpowiadającej nadwyżce sumy przychodów ze wszystkich źródeł pomniejszonych o przychody z odsetek nad sumą kosztów uzyskania przychodów pomniejszonych o wartość zaliczonych do KUP w roku podatkowym odpisów amortyzacyjnych i odsetek (EBITDA).

Powyższe wynika wprost z przepisów ustawy o CIT. Warto jednak zwrócić uwagę na praktykę interpretacyjną i orzeczniczą w tym zakresie.

Orzecznictwo

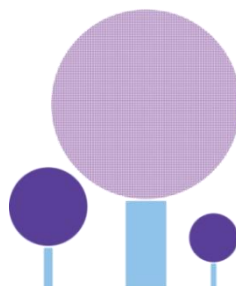
Jak wynika z wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 marca 2021 r., sygn. **III SA/Wa 2452/20**, zwolnienie wynikające z art. 15e ust. 11 pkt 1 ustawy o CIT można czytać dużo szerzej.

W tym przypadku Sąd uznał, że tam, gdzie dany koszt jest rzeczywiście niezbędny czy nawet konieczny dla wytworzenia towaru lub świadczenia usługi, tam nie powinny istnieć ograniczenia w jego zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodu:

„Otóż, w ocenie Sądu, Ustawodawca, chcąc ograniczyć praktyczne, niekorzystne dla podatników konsekwencje wspomnianego "domniemania", zamierzał w art. 15e ust. 11 pkt 1 wprowadzić mechanizm pozwalający zidentyfikować transakcje realne i rynkowe oraz rozgraniczyć je od transakcji pozornych i nierynkowych. W efekcie, tam, gdzie dany koszt jest rzeczywiście niezbędny, konieczny dla wytworzenia towaru lub świadczenia usługi, tam, w ocenie Ustawodawcy, nie powinny istnieć ograniczenia w jego zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodu. Celowościowa wykładnia art. 15e ust. 11 pkt 1 ustawy wydaje się jak najbardziej dopuszczalna, skoro na gruncie językowym przepis ten nie daje jednoznacznych wyników, a ponadto taka wykładnia celowościowa służy w istocie podatnikom, gdyż pozwala w większym zakresie respektować podstawową naturę podatku dochodowego, jako podatku od dochodu właśnie, czyli od różnicy pomiędzy przychodem a rzeczywistym (niesztywnym, niepozornym) kosztem jego uzyskania”.

Jak wynika z powyższego przykładu, orzecznictwo w zakresie limitowania możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków na nabycie usług niematerialnych, wsparte dodatkowo dorobkiem TSUE (zob. np. wyrok z 20 stycznia 2021 r. w sprawie C-484/19 Lexel AB przeciwko Skatteverket), wydaje się zmierzać w stronę wykładni przychylniej podatnikom.

Tym samym dla podmiotów, które z ostrożności w sposób istotny ograniczały rozpoznawanie kosztów uzyskania przychodów w związku z art. 15e, powinno więc stanowić podstawę do ponownej weryfikacji swoich rozliczeń w tym zakresie – a w rezultacie nawet do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym, z uwagi na wcześniejsze „zaniżenie” kosztów podatkowych.





POJĘCIE STAŁEGO MIEJSCA PROWADZENIA DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ – WYROK TSUE

Sprawa procedowana przez TSUE dotyczyła spółki (Titanium) mającej siedzibę oraz zarząd na wyspie Jersey, której przedmiotem działalności było zarządzanie nieruchomościami, mieniem oraz mieszkaniami i kwaterami (m.in. na terenie Austrii). Spór z austriackimi organami podatkowymi dotyczył opodatkowanie podatkiem VAT dochodów z wynajmu położonej w tym państwie nieruchomości.

Sprawa ostatecznie trafiła na wokandę sądu, który zwrócił się do TSUE z zapytaniem, czy pojęcie „stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej” należy interpretować w ten sposób, że zakłada ono obecność zasobów ludzkich oraz technicznych i w związku z tym, czy nieruchomość wynajmowana stanowi stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu art. 43 dyrektywy 2006/112/WE (tzw. dyrektywa VAT), w sytuacji, gdy właściciel tej nieruchomości nie posiada własnego personelu do świadczenia usług związanych z najmem.

W powyższej sprawie Trybunał rozstrzygnął wątpliwość na korzyść podatnika. TSUE wskazał, że nieruchomość, która nie korzysta z żadnych zasobów ludzkich umożliwiających samodzielne działanie, w sposób oczywisty nie spełnia ustanowionych w orzecznictwie kryteriów uznania za stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu dyrektywy VAT. Skład orzekający uznał jednoznacznie, że [wynajmowana w państwie członkowskim nieruchomość nie stanowi stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów dyrektywy VAT, w sytuacji, gdy właściciel tej nieruchomości nie posiada własnego personelu do świadczenia usług związanych z najmem.](#)

Powyższy wyrok, pomimo że sam dotyczy indywidualnego stanu faktycznego, oraz że został wydany w oparciu o przepisy prawa austriackiego, może stanowić dodatkowy argument dla podmiotów zagranicznych, które w Polsce prowadzą działalność gospodarczą, nie wykorzystując w kraju personelu w celu świadczenia usług.

Choć na gruncie przepisów prawa polskiego wciąż trwają spory na tle interpretacji pojęcia stałego miejsca prowadzenia działalności, wyrok w sprawie C-931/19 stanowi potwierdzenie też już prezentowanych przez sądy administracyjne. Zasadniczo bowiem w krajowym orzecznictwie przyjmuje się stanowisko, że podmioty zagraniczne nie posiadają w Polsce stałego miejsca prowadzenia działalności w przypadku braku zaplecza rzeczowego oraz osobowego, oraz z uwagi na brak realnej władzy, oraz władztwa nad takimi zasobami (zob. np. wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach: sygn. III SA/GI 737/19, I SA/GI 1029/19 oraz III SA/GI 912/18).



PODATEK VAT DLA WYNAGRODZENIA UKRYWANEGO PRZED ORGANAMI SKARBOWYMI – WYROK TSUE

Przedmiotowa sprawa dotyczyła osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą w charakterze agenta artystycznego. Agent otrzymywał wynagrodzenie prowizyjne, a wszystkie płatności realizowane na jego rzecz były dokonywane w gotówce, nie były deklarowane i nie wiązały się z wystawianiem faktur. Podmiot ten nie prowadził żadnego rejestru, nie wystawiał faktur, nie składał również deklaracji dla potrzeb podatku VAT. W wyniku kontroli podatkowej hiszpański organ podatkowy uznał, że kwoty, które agent otrzymał tytułem wynagrodzenia, nie były opodatkowane, a ponadto były kwotami netto, co prowadzi do wniosku, że powinny być przyjęte jako podstawa opodatkowana tak dla potrzeb podatku VAT, jak i podatku dochodowego.

Sprawa trafiła ostatecznie do rozpatrzenia przez sąd hiszpański, który postanowił zawiesić postępowanie i zadać pytanie prejudycjalne zmierzające do dokonania wykładni przepisów dyrektywy VAT, czy w świetle zasady neutralności, zakazu oszustw podatkowych, zakazu nadużywania prawa oraz zakazu nielegalnego zakłócania konkurencji – należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, zgodnie z którym w przypadku, gdy organ administracji podatkowej wykryje nieujawnione czynności podlegające VAT, których nie zafakturowano, należy uznać, że cena umówiona przez strony tych czynności zawierała podatek VAT.

Trybunał orzekł, że w przypadku gdy podatnicy VAT w wyniku celowego działania ukrywają przed administracją podatkową fakt otrzymywania wynagrodzenia – nie wystawiają faktur, ani nie wskazują dochodów osiągniętych z tej transakcji w deklaracji dotyczącej podatków bezpośrednich – [organy podatkowe w ramach kontroli złożonych deklaracji powinny co do zasady uznać, że stosowane ceny zawierały już podatek VAT \(wartość brutto\)](#). Inaczej byłoby w przypadku, gdyby po przeprowadzeniu czynności kontrolnych możliwa była korekta VAT i odliczenie podatku VAT naliczonego – wtedy wartość wynagrodzenia powinna być uznana za wartość netto, od której zostanie doliczony podatek VAT.

Powyższy wyrok, pomimo że wydany na gruncie przepisów hiszpańskich, może wpłynąć sytuacje podatników również w Polsce ze względu na analogiczne ze wspólnotowym brzmienie polskich przepisów, w tym w szczególności art. 29a ust. 1 ustawy o VAT, który reguluje kwestię ustalania podstawy opodatkowania na gruncie VAT.

KONTAKT

**Patryk Steidten**

Associate Partner

mob.: + 48 572 774 158

E-mail: patryk.steidten@uhy-pl.com**Arkadiusz Juzwa**

Doradca podatkowy

Senior Manager

mob.: +48 664 407 349

E-mail: arkadiusz.juzwa@uhy-pl.com**Tomasz Moszczyński**

Doradca podatkowy

Manager

mob.: +48 698 093 468

E-mail: tomasz.moszczynski@uhy-pl.com**UHY ECA Audyt Sp. z o.o. Sp.k.**

ul. Polczyńska 31A

01-377 Warszawa

TEL. +48 22 633 03 00

EMAIL BIURO@UHY-PL.COMwww.uhy-pl.com

UHY ECA Audyt Sp. z o.o. Sp.k. jest członkiem Urbach Hacker Young International Limited, brytyjskiej spółki UHY – międzynarodowej sieci prawnie niezależnych firm audytorskich i konsultingowych. UHY jest nazwą firmową sieci UHY International. Usługi tutaj opisane są świadczone przez Firmę, a nie przez UHY lub inną firmę członkowską sieci UHY. Ani UHY, ani żaden z członków sieci UHY nie ponoszą odpowiedzialności za usługi świadczone przez inne firmy członkowskie.

© 2021 UHY ECA

