

TAX ALERT

Zaliczki na poczet dywidendy przy estońskim CIT.

Ustalenie wartości transakcji w cenach transferowych w przypadku umów pożyczek.

Nowe terminy dotyczące złożenia oświadczenia WH-OSC.

Wyrok WSA w sprawie zwrotu VAT od zbycia wierzytelności objętej ulgą na złe długi.

Orzeczenie WSA dotyczące korzystania z ulgi na złe długi po upływie ustawowego terminu.

01.09.2022 r.





ZALICZKI NA POCZET DYWIDENDY PRZY ESTOŃSKIM CIT

Jak wynika z treści przepisów ustawy o PIT, przy wypłacie dywidendy dozwolone jest pomniejszanie PIT od dochodów wspólnika o część estońskiego CIT należnego od spółki. Powyższe skutkuje niższym efektywnym opodatkowaniem dochodów wspólnika w porównaniu do klasycznie opodatkowanej spółki z o.o.

W praktyce wiele spółek decyduje się na wypłatę wspólnikom zaliczek na poczet dywidendy w trakcie trwania roku obrotowego. Powstała wątpliwość, czy w takim przypadku, już przy wypłacie zaliczek na poczet dywidendy powyższe odliczenie może być stosowane.

W 2021 r. Dyrektor KIS w wydawanych interpretacjach indywidualnych odmawiał potrącenia na etapie wypłacania zaliczek na dywidendę. Jednakże, przepis w obowiązującym wówczas brzmieniu mówił [o wypłacie z tytułu wypłaconej dywidendy](#). Natomiast od 2022 r. jego treść zmieniono i stanowi on obecnie o odliczeniu [z tytułu podzielonego zysku spółki](#).

Dyrektor KIS zmienił również swoje stanowisko. Pojawiła się korzystna dla podatników linia interpretacyjna. Dyrektor KIS przyznał, że inny wniosek byłby sprzeczny z aktualnym brzmieniem art. 30a ust. 19 ustawy o PIT, gdzie wprost wskazano, że mechanizm odliczenia w estońskim CIT dotyczy [wypłaty podzielonego zysku, a więc także zaliczek](#) na poczet dywidendy. Wskazano też, że potwierdzają to również objaśnienia podatkowe ministra finansów z dnia 23 grudnia 2021 r.

Pojawiło się znacznie więcej korzystnych interpretacji dyrektora KIS. Wskazuje się w nich zgodnie, iż w przypadku wypłaty zaliczki na poczet dywidendy podstawą opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych będzie kwota faktycznie wypłaconego wspólnikom spółki zysku po potrąceniu należnego do zapłaty przez spółkę ryczałtu (tj. zaliczka na dywidendę netto).



USTALENIE WARTOŚCI TRANSAKCJI W CENACH TRANSFEROWYCH W PRZYPADKU UMÓW POŻYCZEK

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wydał indywidualną interpretację podatkową dotyczącą określania obowiązku dokumentacyjnego cen transferowych dla transakcji pożyczki w kontekście kwoty kapitału wskazanej w umowie, a jej faktycznego wykorzystania.

Ustalenie wartości transakcji kontrolowanej w przypadku transakcji finansowych jest szczególnie problematyczne w przypadku wieloletnich umów pożyczek lub pożyczek z limitem odnawialnym. Próg dokumentacyjny w transakcja finansowych wynosi 10 mln PLN. Kwestią dyskusyjną jest to, czy należy brać pod uwagę faktycznie przekazane środki, czy limity wskazane w umowach.

Wnioskodawca w swoim stanowisku uznał, że na potrzeby ustalania wartości transakcji kontrolowanej należy przyjąć faktycznie wykorzystaną wartość kapitału pożyczki udzielonej na rzecz podmiotu powiązanego. W interpretacji z dnia 12 lipca 2022 r. Dyrektor KIS zajął stanowisko korzystne dla podatników, zgadzając się ze stanowiskiem Wnioskodawcy.

Utrwalenie się powyższego poglądu może oznaczać dla wielu podatników mniejsze obowiązki dokumentacyjne. Warto więc przeanalizować obowiązujące umowy pożyczek przed przystąpieniem do aktualizacji dokumentacji cen transferowych.



NOWE TERMINY DOTYCZĄCE ZŁOŻENIA OŚWIADCZENIA WH-OSC

Jak wynika z opublikowanego [projektu rozporządzenia ministra finansów](#), oświadczenia zarządu o tym, że przy zachowaniu należytej staranności płatnik nie wiedział o okolicznościach uniemożliwiających stosowanie niższej stawki podatku u źródła lub zwolnienia z podatku (WH-OSC), będą ważne **do końca roku podatkowego**. Natomiast [do końca następnego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego będzie można składać tzw. oświadczenia następne](#).

Aktualnie w przypadku płatności przekraczających w roku podatkowym 2 mln zł (tzw. „pay and refund”) przepisy wymagają poboru podatku u źródła według stawki wynikającej z ustawy o CIT, od wybranych płatności na rzecz podmiotu powiązanego, wyjątkiem, gdy:

- ✓ płatnik uzyskał opinię o stosowaniu preferencji,
- ✓ lub płatnik złoży oświadczenie (na formularzu WH-OSC), iż po przeprowadzeniu z należyłą starannością weryfikacji, nie posiada wiedzy o okolicznościach wykluczających możliwość zastosowania innej niż podstawowa stawki podatku oraz posiada dokumenty niezbędne do zastosowania takiej stawki.

Od początku 2022 r., gdy w życie wszedł pakiet nowelizacji związanych z tzw. Polskim Ładem, oświadczenia ważne są przez trzy miesiące. Potem, jeśli płatnik kontynuuje takie wypłaty na rzecz podmiotu powiązanego, powinien złożyć we właściwym urzędzie skarbowym oświadczenie „następne” (do 7. dnia następnego miesiąca), w którym płatnik ponowi poprzednio złożoną informację.

W trakcie roku pojawiły się wątpliwości, czy i kiedy można składać WH-OSC w przypadku kolejnych płatności dokonywanych w roku podatkowym na rzecz tego samego podmiotu.

W związku z tym, projektowane rozporządzenie wyszło naprzeciw tym wątpliwościom i przewiduje:

- przedłużenie do końca roku podatkowego terminu, w którym płatnik może nie pobierać podatku według podstawowej stawki podatku, na podstawie uprzednio złożonego oświadczenia WH-OSC, przedłużenie to obejmie oświadczenia złożone do 31 grudnia 2022 r.,
- przedłużenie terminu na złożenie WH-OSC następczego do końca miesiąca następującego po zakończeniu roku podatkowego, o którym mowa powyżej.

Przedłużenie terminu dotyczy tylko tych oświadczeń, które zostały złożone w terminie i których ważność na dzień wejścia w życie proponowanego rozporządzenia nie wygasła.

Równolegle opublikowano już [projekt nowelizacji ustawy o CIT i niektórych innych ustaw](#), w którym zaproponowano wydłużenie ważności oświadczeń pierwotnych do końca roku podatkowego (ewentualnie roku obrotowego) i wydłużenie terminu na złożenie oświadczenia następczego do końca następnego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego. Projekt nowelizacji jest w trakcie konsultacji. Zgodnie z założeniami ma wejść w życie od 2023 r., ale zmiany dotyczące oświadczeń w podatku u źródła będą obowiązywały z mocą wsteczną, tj. od początku 2022 r.



WYROK WSA W SPRAWIE ZWROTU VAT OD ZBYCIA WIERZYTELNOŚCI OBJĘTEJ ULGĄ NA ZŁE DŁUGI

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu wydał bardzo korzystny wyrok z perspektywy podatników. Według tez zawartych w wyroku, firmy które skorzystały z ulgi na złe długi w VAT (po stronie podatku należnego), a następnie sprzedały dług poniżej jego wartości nominalnej, nie muszą oddawać fiskusowi całego pomniejszonego wcześniej podatku (wyrok z dnia 19 lipca 2022 r. o sygn. I SA/Wr 270/21).

Wyrok zapadł na tle niekorzystnej dla podatników interpretacji Dyrektora KIS. Sprawa dotyczyła spółki, która wskutek nieotrzymania od kontrahentów zapłaty postanowiła skorzystać z „ulgi na złe długi” w VAT, a następnie wierzytelności sprzedała – ale tylko za część ich wartości nominalnej.

W ocenie spółki, była ona zobowiązana do zwiększenia podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego w rozliczeniu za okres, w którym należności zostały zbyte – lecz z uwzględnieniem proporcji, w jakiej otrzymane z tytułu sprzedaży kwoty mają się do kwot dokonanych korekt.

Z tą argumentacją nie zgodził się Dyrektor KIS uznając, iż w sytuacji gdy podatnik skorzystał z „ulgi na złe długi”, a potem zbył wierzytelność objętą tą ulgą, to jest zobowiązany zwiększyć podstawę opodatkowania w wysokości wcześniej dokonanej korekty. Nie ma przy tym znaczenia, czy wierzytelność została zbyta po wartości nominalnej, czy niższej.

Spółka wskutek zaskarżenia przedmiotowej interpretacji do WSA uzyskała korzystne rozstrzygnięcie. Wrocławski WSA wyraźnie zaznaczył, że obowiązek uiszczenia przez wierzyciela całego podatku z nieuregulowanej faktury, niezależnie od uzyskanej ze zbycia tej wierzytelności kwoty, w sposób rażąco naruszałby zasady proporcjonalności i neutralności VAT. W skrajnych przypadkach skutkowałoby to nawet koniecznością zapłacenia podatku przekraczającego kwotę pozyskaną z cesji.

Innymi słowy, rezygnacja z egzekwowania zadłużenia i scedowanie go za wynagrodzeniem na cesjonariusza (nabywcę wierzytelności) nie może obciążać wierzyciela VAT nieproporcjonalnie do pozyskanego ostatecznie wynagrodzenia, gdyż byłoby to ewidentnie sprzeczne z zasadami proporcjonalności i neutralności VAT.

Wyrok jest nieprawomocny i może budzić kontrowersje. W sprawie kluczowe będzie stanowisko NSA.



ORZECZENIE WSA DOTYCZĄCE KORZYSTANIA Z ULGI NA ZŁE DŁUGI PO UPŁYWIE USTAWOWEGO TERMINU

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 11 sierpnia 2022 r. (III SA/Wa 202/22) orzekł, iż wierzyciele, którzy nie skorzystali z ulgi na złe długi z uwagi na polskie regulacje prawne będące w sprzeczności z dyrektywą unijną, mogą skorzystać z ulgi na złe długi nawet po upływie ustawowego terminu.

Jak wskazał WSA w Warszawie termin ten nie może być stosowany, w sytuacji gdy skutkuje pozbawieniem podatnika możliwości dochodzenia swoich praw w związku z błędną implementacją przepisów. Jeśli zatem korekta VAT od nieuregulowanych należności dotyczy przypadków uznanych przez TSUE za niezgodne z dyrektywą (dla przypomnienia negatywnymi przesłankami dla korekty VAT w ustawowym terminie do 30 września 2021 roku była upadłość, proces likwidacji czy brak rejestracji dłużnika jako podatnika VAT), wówczas prawo do korekty VAT powinno przysługiwać wierzycielowi przez cały nieprzedawniony okres.

W przedstawionym w sprawie stanie faktycznym podatnik tłumaczył, że dopiero orzeczenie unijnego trybunału pozwoliło mu przyjąć, że może on skorzystać z ulgi na złe długi, mimo że na dzień poprzedzający dzień złożenia korekty deklaracji dłużnik nie był zarejestrowany jako podatnik VAT czynny.

Dla przypomnienia TSUE w wyroku z 15 października 2020 r. sygn. akt C-335/19, stanowiącym odpowiedź na pytanie prejudycjalne Naczelnego Sądu Administracyjnego orzekł, że "artykuł 90 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, które uzależniają obniżenie podstawy opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (VAT) od warunku, by w dniu dostawy towaru lub świadczenia usług, a także w dniu poprzedzającym dzień złożenia korekty deklaracji podatkowej mającej na celu skorzystanie z tego obniżenia dłużnik był zarejestrowany jako podatnik VAT i nie był w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji, zaś wierzyciel był w dniu poprzedzającym dzień złożenia korekty deklaracji podatkowej nadal zarejestrowany jako podatnik VAT.

W konsekwencji, uwzględniając prymat prawa wspólnotowego nad prawem krajowym, przyjąć należy, że statusu dłużnika i wierzyciela jest irrelevantny w aspekcie możliwości skorzystania z instytucji przewidzianej w art. 89a ustawy o VAT.

Omawiane orzeczenie wpisuje się w korzystną dla podatników linię orzeczniczą WSA. Jak podniesiono w innych orzeczeniach wojewódzkich sądów administracyjnych, wierzyciele mogą odzyskać VAT od niezapłaconych faktur także wtedy, gdy dłużnik w momencie korekty VAT nie był już podatnikiem VAT czynnym, był w trakcie postępowania upadłościowego, restrukturyzacyjnego lub w likwidacji – nawet jeżeli zmniejszyli u siebie podstawę opodatkowania po upływie dwóch lat od daty wystawienia faktury. (prawomocny już wyrok z 16 grudnia 2021 r. sygn. akt III SA/Wa 535/21).

Powyższe oznacza, że podatnicy, którzy nie skorzystali z ulgi na złe długi w terminie dwóch lat ze względu na ówczesne brzmienie ustawy o VAT, mogą jeszcze odzyskać podatek, powołując się na wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE z 15 października 2020 r. w sprawie C-335/19.

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

Senior Manager

mob.: +48 698 093 468

E-mail: tomasz.moszczynski@uhy-pl.com

UHY ECA Audyt Sp. z o.o. Sp.k.

ul. Połczyńska 31A

01-377 Warszawa

TEL. +48 22 633 03 00

EMAIL BIURO@UHY-PL.COM

www.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.

© 2022 UHY ECA