



# NEWSLETTER

15/2017

**Czy będzie fala kontroli dotyczących prawidłowości rozliczeń podmiotów zagranicznych prowadzących działalność na terenie kraju oraz ich kontrahentów? Jakie koszty podatnicy CIT będą obowiązani wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów od 1 stycznia 2018 r.? Pierwsze zasiedlenie – ustawa VAT v. Dyrektywa VAT. Co dalej z ulgą na złe długi w VAT? Zapraszamy do lektury Newslettera KR Group!**

**Will be a wave of inspections concerning the accuracy of settlements made by foreign entities conducting business activities within the territory of Poland and their contractors? What kind of cost will be required to exclude from tax deductible expenses by taxpayers subject to CIT beginning on 1 January 2018? First Occupation – VAT Act vs. VAT Directive. What next with relief for bad debts in VAT? Learn more from the KR Group Newsletter!**

## ***W numerze:***

- NSA potwierdza stanowisko organów skarbowych w sprawie stałego miejsca dla potrzeb VAT.
- Wyłączenie kosztów usług doradczych.
- Pierwsze zasiedlenie – ustawa VAT v. Dyrektywa VAT.
- Ulga na złe długi w VAT – coraz bliżej rozstrzygnięcia NSA.

## ***In this edition:***

- Supreme Administrative Court confirms tax authorities' position on fixed establishment for VAT purposes.
- Costs of Advisory services to be excluded.
- First Occupation – VAT Act vs. VAT Directive.
- Supreme Administrative Court soon to decide on relief for bad debts in VAT.

---

## ZASTRZEŻENIA PRAWNE

KR Group zastrzega, że niniejszy Newsletter nie może zostać uznany za usługę doradztwa podatkowego lub prawnego.

## DISCLAIMER

This Newsletter shall not constitute tax or legal advice.

## NSA POTWIERDZA STANOWISKO ORGANÓW SKARBOWYCH W SPRAWIE STAŁEGO MIEJSCA DLA POTRZEB VAT

O radykalnej zmianie w podejściu organów skarbowych w sprawie stałego miejsca prowadzenia działalności na terenie kraju dla potrzeb podatku od towarów i usług (dalej jako „VAT”) pisaliśmy już wcześniej. Pod koniec 2016 roku zaobserwowaliśmy pierwsze oznaki znamionujące kształtowanie się nowej ścieżki interpretacyjnej, znacznie odbiegającej od dotychczasowego stanowiska organów skarbowych. Stanowisko to obecnie weryfikowane jest w orzecznictwie sądów administracyjnych. W dniu 23 listopada 2017 roku Naczelny Sąd Administracyjny utrzymał wcześniejszy wyrok WSA w Warszawie z 15 czerwca 2015 r. (sygn. akt III SA/Wa 3332/14). Uprawomocnienie się wskazanego wyroku pierwszej instancji świadczy o kształtowaniu się znacznie poważniejszej w skutkach linii orzeczniczej. Do tej nie zostało opublikowane uzasadnienie do wyroku NSA. Pozostaje nam jedynie oparcie się na prawomocnym już orzeczeniu WSA.

Sprawa dotyczyła spółki fińskiej zajmującej się produkcją oraz sprzedażą łodzi. Spółka ta zarejestrowała się w Polsce dla potrzeb VAT oraz VAT-UE. Przed rozpoczęciem działalności, wystąpiła o wydanie interpretacji indywidualnej, wnosząc o potwierdzenie, że mając na uwadze jej model biznesowy, nie będzie miała stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce. Działalność spółki na terenie kraju miała ograniczyć się do wyłącznie do współpracy z niezależnym producentem, do którego transportowane będą materiały potrzebne do uzyskania finalnego produktu. W założeniach spółka nie nabywała usługi produkcji lecz nabywała prawo do rozporządzania towarem finalnym. Należy wskazać również iż materiały miały być nabywane zarówno na terenie kraju jak i poza jego granicami. Dostawa produktu gotowego miała następować na

## SUPREME ADMINISTRATIVE COURT CONFIRMS TAX AUTHORITIES' POSITION ON FIXED ESTABLISHMENT FOR VAT PURPOSES

We have already discussed a radical change of approach that the tax authorities adopted towards the issue of fixed establishments within the territory of the state for the purposes of goods and services tax (hereinafter 'VAT'). The end of 2016 saw the first signs showing a new interpretative approach being shaped, which was far removed from the position that the tax authorities had taken on the issue before. The new stance on the matter is currently being verified in the jurisprudence of administrative courts. On 23 November 2017 the Supreme Administrative Court upheld the judgment by the Voivodship Administrative Court of Warsaw dated 15 June 2015 (case file III SA/Wa 3332/14). The fact that the abovementioned first instance judgment became final and legally binding proves that a new ruling practice of great consequence is being shaped. The reasons for the SAC judgment are yet to be made public and we can only rely on the now binding judgment of the VAC.

The case pertained to a Finnish company that deals with the production and sale of boats. The company had registered in Poland for the purposes of VAT and VAT-EU. Prior to commencing business activities it had filed a request for an individual ruling, moving to have the fact that considering their business model, they wouldn't have a fixed establishment in Poland confirmed. The company's activities within the territory of Poland were to be confined to cooperating with an independent producer who would receive transports of materials needed to obtain the final product. The company was not supposed to purchase production services but the right to dispose of the final product. It is important to note that the materials were to be purchased both within the territory of the state and outside its

zasadach EX Works. Spółka fińska nie planuje posiadania na terenie kraju żadnej powierzchni magazynowej, a ewentualne składowanie będzie miało miejsce na terenie należącym do polskiego kontrahenta dokonującego dostawy gotowego produktu. Spółka nie posiada oraz nie planuje posiadania pracowników oraz nie potrafi określić granic czasowych wykorzystania danego modelu biznesowego – z uwagi, iż uzależnione to będzie od nieprzewidywalnych czynników biznesowych. Spółka w uzasadnieniu opierała swoją argumentację na przepisach Rozporządzenia Wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającej środki wykonawcze do Dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 2011 nr 77), wskazując iż nie wypełnia wskazanych tam czynników konstytuujących powstanie stałego miejsca na terenie kraju. Stanowisko to zostało zakwestionowane przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie działającego w imieniu Ministra Finansów. Organ wskazał, iż struktura działania spółki na terenie kraju wypełnia podstawowe kryteria stałości oraz zaplecza technicznego i personalnego, nawet w przypadku gdy wypełnienie tych kryteriów następuje za pomocą podmiotów trzecich. Zaprezentowane stanowisko Ministra Finansów zostało zaakceptowane przez skład orzekający wojewódzkiego sądu administracyjnego, który oddalił skargę spółki. Na poparcie swojej argumentacji sąd wskazał wyrok TSUE z dnia 16 października 2014 r. w sprawie C-605/12 Welmory sp. z o.o. ze szczególnym podkreśleniem iż do powstania stałego miejsca prowadzenia działalności na terenie danego kraju nie jest istotne, czy zaplecze personalne oraz techniczne jest w bezpośrednim władaniu danego podmiotu. Wystarczającym jest, iż zaplecze to jest porównywalne do zaplecza własnego. Kluczowym ponadto jest, aby tak ukształtowana struktura mogła odbierać usługi nabywane od innych podmiotów w celu prowadzenia działalności gospodarczej. Skład WSA dokonując interpretacji podkreślił, iż ma pełną świadomość, że we wskazanym wyroku TSUE

borders. The final product was to be delivered pursuant to the EX Works principles. The Finnish company doesn't plan to be in possession of any warehouse space within the territory of Poland and any potential storage of goods would take place on the premises belonging to the Polish contractor effecting the delivery of final products. The company did not have, nor was it planning to have any employees and was not able to define the timeframe for using their business model as it was contingent on unforeseeable business factors. The reasons provided by the company were based on the Council Implementing Regulation (EU) No 282/2011 of 15 March 2011 laying down implementing measures for Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax (Official Journal of the European Union L 77/1). The company claimed that pursuant to the provisions of the above, it did not meet the criteria that require them to have a fixed establishment in Poland. However, acting on behalf of the Minister of Finance, the Head of the Tax Chamber in Warsaw took issue with such a position. The authority pointed out that the company's structure of operations within the territory of Poland meets the basic criteria of permanence and technical and human resources even if compliance with these criteria is achieved by means third parties. The position taken by the Minister of Finance was endorsed by the adjudication panel of the Voivodship Administrative Court, which dismissed the company's complaint. To substantiate their reasoning the Court referred to the judgment of the Court of Justice of the European Union dated 16 October 2014 concerning Welmory sp. z o.o. The court put particular emphasis on the fact that in order for a company to have a fixed establishment on the territory of a given state it is not important whether the technical and human resources are under direct control of a given entity. It is enough for such resources to be comparable to the entity's own resources. It is also of crucial importance if a suitable structure in terms of human and technical resources enables it to receive the services



**Warsaw office**  
Skaryszewska 7  
03-802 Warsaw, Poland  
T: (+48) 22 262 81 00  
@ office@krgroup.pl

**Prague office**  
Zenklova 32/28, Libeň  
180 00 Praha 8, Czech Republic  
T: (+420) 731 447 912  
@ office@krgroup.eu

**Budapest office**  
Horvát 14-24, 4th floor  
1027 Budapest, Hungary  
T: (+36) 30 956 56 13  
@ office@krgroup.hu

**Bucharest office**  
Calea Floreasca 169X, Ground Fl., Room 14  
Bucharest, Romania  
T: (+40) 725 374 389  
@ office@krgroup.ro

stan fatyczny dotyczył podmiotów powiązanych. Ponadto podkreślił również, iż dostrzega przełomowy charakter tego orzeczenia, jako iż wnioski te zostały zastosowane po raz pierwszy na gruncie stosunków handlowych wiążących podmioty niepowiązane. Już z uwagi na tę przełomowość, zaakceptowanie stanowiska WSA przez wyższą instancję może stanowić, iż mamy kompletną rewolucję w kwestii tematyki stałego miejsca dla potrzeb VAT na terenie Polski.

Potwierdzenie restrykcyjnego stanowiska organów skarbowych w trybie orzeczniczym może być zwiastunem szeroko pojętych kontroli dotyczących prawidłowości rozliczeń podmiotów zagranicznych prowadzących działalność na terenie kraju oraz ich kontrahentów.

supplied to it and use them for its business. The VAC's panel construing the regulations, stressed that it was fully aware of the fact that the actual state of affairs referred to in the judgment of the Court of Justice of the European Union pertained to related entities. They also underscored the breakthrough nature of their ruling, as their conclusions were applied to trade relations binding unrelated entities for the first time. This breakthrough position being endorsed by the court of higher instance might mean revolutionary changes in the approach to the matter of having a fixed establishment within the territory of Poland.

The Courts' jurisprudence validating the restrictive approach adopted by the tax authority might foreshadow a broad range of inspections concerning the accuracy of settlements made by foreign entities conducting business activities within the territory of Poland and their contractors.



**Ryszard Grzelczak**, tax adviser no. 12670, KR Group

Question for the author?

Write to [r.grzelczak@krgroup.pl](mailto:r.grzelczak@krgroup.pl)



## WYŁĄCZENIE KOSZTÓW USŁUG DORADCZYCH

Zgodnie z uchwaloną przez Sejm ustawą z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, od 1 stycznia 2018 r., zostanie dodany art. 15e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

## COSTS OF ADVISORY SERVICES TO BE EXCLUDED

On 27 October 2017 the lower house of the Polish parliament (Sejm) passed the Act on Amending the Personal Income Tax Act, Corporate Income tax Act, and the Act on Flat-Rate Income Tax on Selected Revenues Earned by Individuals, pursuant to which the CIT Act will feature the addition of Article 15e effective as of 1 January 2018.

Zmiany mają powstrzymać mechanizm generowania kosztów uzyskania przychodów polegający na przenoszeniu wartości niematerialnych i prawnych do podmiotów powiązanych, a następnie korzystanie z tych praw na podstawie licencji bądź ich ponowne nabycie po nowej (podwyższonej) wartości podatkowej.

Podatnicy CIT od 1 stycznia 2018 r., będą obowiązani wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów koszty:

- usług doradczych, badania rynku, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze,
- wszelkiego rodzaju opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4–7 updog,
- przeniesienia ryzyka niewypłacalności dłużnika z tytułu pożyczek, innych niż udzielonych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe, w tym w ramach zobowiązań wynikających z pochodnych instrumentów finansowych oraz świadczeń o podobnym charakterze,

poniesione bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotów powiązanych, o których mowa w art. 11 updog, lub podmiotów mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, w części, w jakiej koszty te łącznie w roku podatkowym przekraczają 5% kwoty odpowiadającej nadwyżce sumy przychodów ze wszystkich źródeł przychodów pomniejszonych o przychody z tytułu odsetek nad sumą kosztów uzyskania przychodów pomniejszonych o wartość zaliczonych w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych i odsetek. Przychody i koszty ustalane są z zastosowaniem przepisów art. 7 ust. 3 updog z uwzględnieniem kosztów przypisanych podatnikowi zgodnie art. 5 updog (dochody ze współwłasności).

The regulatory changes are to prevent generating costs by means of transferring intangibles to related entities and subsequently making use of these intangibles under a license or thanks to repurchasing them at a new (inflated) tax value.

Beginning on 1 January 2018 taxpayers subject to CIT will be required to exclude certain costs from their tax deductible expenses. These will include:

- cost of advisory services, market research, advertising services, managerial and supervisory services, data processing, insurance, guarantees and sureties or other obligations of similar nature
- all payments and liabilities for using or for the right to use intangibles set out in Article 16b, Paragraph 1, Subparagraphs 4-7 of the CIT Act
- costs of transferring the risk of debtors' insolvency due to loans other than those granted by banks and credit and savings unions (SKOK), including the obligations arising from derivatives and other obligations of similar nature

paid directly or indirectly to related entities, set out in Article 11 of the CIT Act, or entities whose place of residence, registered office or seat of management is located on a territory or in a country engaged in harmful tax competition, for the amount of costs whose total in a given tax year exceeds 5% of the amount equivalent to the total of all revenues from all revenue sources, net of revenue derived from interest that is in excess of the sum of tax deductible expenses net of the amount of depreciation expenses classified as tax deductible expenses for a given year and interest. Revenues and costs will be determined pursuant to the provisions of Article 7, Paragraph 3 of the CIT Act, taking into account the costs allocated to a taxpayers subject to Article 5 of the CIT Act (income on joint ownership).

In order to calculate the limit, the sum of tax deductible expenses and interest is calculated without taking account of the limitations resulting

W celu wyliczenia limitu sumę kosztów uzyskania przychodów oraz kwotę odsetek, oblicza się bez uwzględnienia ograniczeń wynikających z zastosowania nowego przepisu oraz art. 15c ust. 1 updog.

Kwotę kosztów wyłączonych z kosztów uzyskania przychodów uwzględnia się w danym źródle przychodów (konsekwencja wydzielenia przychodów z zysków kapitałowych) proporcjonalnie do wysokości kosztów poniesionych w ramach danego źródła przychodów.

Wskazany wyżej przepis stosuje się do nadwyżki wartości kosztów przekraczającej w roku podatkowym łącznie kwotę 3 000 000 zł.

Zgodnie z przepisem art. 15e ust. 11 updog, ograniczenie w zaliczaniu omawianych wydatków jako kosztów uzyskania przychodu nie ma zastosowania do:

- kosztów usług, opłat i należności zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z wytworzeniem lub nabyciem przez podatnika towaru lub świadczeniem usługi;
- kosztów usług, o których mowa w art. 8 ust. 2a ustawy o podatku od towarów i usług;
- usług ubezpieczenia świadczonych przez podmioty, o których mowa w art. 15c ust. 16 pkt 6 i 7 updog;
- gwarancji i poręczeń udzielonych przez podmioty, o których mowa w art. 15c ust. 16 pkt 1–3, 6 i 7 updog.

Ograniczenia w zaliczaniu omawianych wydatków jako kosztów uzyskania przychodów nie mają również zastosowania do kosztów usług, opłat i należności w zakresie, w jakim decyzja w sprawie uznania prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej pomiędzy podmiotami powiązanymi obejmuje prawidłowość kalkulacji wynagrodzenia za te usługi, opłat i należności, w okresie, którego ta decyzja dotyczy.

Zastosowanie katalogu zwolnień z obowiązujących od 2018 roku limitów w praktyce może spowodować

from applying the new regulation and Article 15c, Paragraph 1 of the CIT Act.

The amount of costs excluded from tax deductible expenses is included in a given revenue source (a consequence of separating revenues from capital gains) in proportion to the amount of costs incurred within a given revenue source.

The abovementioned regulation is applied to surplus amounts of costs whose total amount has exceeded the threshold of PLN3,000,000 in a given tax year.

Pursuant to Article 15e, Paragraph 11 of the CIT Act, the limitations on classifying expenses as tax deductible does not apply to:

- cost of services, payments and liabilities classified as tax deductible expenses directly related to the production and purchase of goods or provision of services
- costs of services set out in Article 8, Paragraph 2a of the Goods and Services Act
- insurance services provided by entities set out in Article 15c, Paragraph 16, Subparagraphs 6 and 7 of the CIT Act
- guarantees and sureties provided by entities set out in Article 15c, Paragraph 16, Subparagraphs 1-3 of the CIT Act

Limitations on classifying the abovementioned expenses as tax deductible do not apply to costs of services, payments and liabilities insofar as the decision on validity of selecting and applying a method of determining a transfer price between related entities covers the accuracy of calculating remuneration for the services, payments and liabilities in the period which the decision refers to.

Using the list of exemptions from the limits applicable from 2018 might give rise to many practical problems with interpreting the new solutions.

Costs are deemed to be directly related to the revenue earned when the expenses are closely (directly) connected with given revenues which an

powstanie wielu problemów z interpretacją nowych rozwiązań.

Jako koszty bezpośrednio związane z uzyskiwanymi przychodami, uważa się wydatki ściśle (bezpośrednio) związane z danymi przychodami, jakie osiąga podmiot gospodarczy w związku z charakterem prowadzonej działalności, np. wydatki na nabycie towarów, surowców przy działalności polegającej na sprzedaży tych towarów, tj. gdy konkretnym kosztom można przypisać konkretne przychody w danym okresie. Natomiast do kosztów pośrednich zalicza się wydatki, które nie mają bezpośredniego odzwierciedlenia w osiągniętych przychodach, a więc takie którym nie można przypisać konkretnego przychodu, jakkolwiek ich poniesienie warunkuje uzyskanie przychodu, np. koszty ogólnoadministracyjne, koszty kredytu bankowego, bądź koszty reklamy. Tego rodzaju koszty, chociaż niewątpliwie związane są z osiąganymi przychodami, nie pozostają w uchwytym związku z konkretnymi przychodami. Tym samym ustalenie, w którym okresie bądź roku podatkowym wystąpi przychód uzasadniający potrącenie takich kosztów wymaga dodatkowej analizy struktury przychodów.

Należy zauważyć że ustawodawca nie wiąże wyłączenia z limitu kosztów z cechą bezpośredniego lub pośredniego związku z uzyskiwanymi przychodami lecz z bezpośrednim związkiem z wytworzeniem lub nabyciem przez podatnika towaru lub świadczeniem usługi.

entity earns due to the nature of the business activities it conducts, e.g. expenses incurred to purchase goods, resources when the business activities involve selling these goods, i.e. when specific revenues in a given period can be assigned to specific costs. Indirect costs, on the other hand, are deemed to include expenses which are not directly reflected in the revenues earned, and therefore no specific revenue can be assigned to them, even though earning revenue is contingent on incurring them, e.g. general administrative costs, costs of banks loans or advertising. Such costs, despite being undoubtedly related to the earned revenues, are not tangibly related to specific revenues. Therefore determining which period or tax year gives rise to revenue substantiating the deduction of such costs requires further analysis of revenue structure.

It is important to note that the lawmakers have not associated the exclusion from the limit of costs with the direct or indirect relation to the revenues earned but with the direct relation to the production or purchase of goods by a taxpayer or to the provision of services.



**Hubert Hajdukiewicz, tax specialist, KR Group**

Question for the author?

Write to [h.hajdukiewicz@krgroup.pl](mailto:h.hajdukiewicz@krgroup.pl)

## PIERWSZE ZASIEDLENIE – USTAWA VAT V. DYREKTYWA VAT

W myśl art. 2 pkt 14 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług przez pierwsze zasiedlenie rozumie się oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich wybudowaniu lub ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej.

Natomiast zgodnie z ugruntowaną w ostatnich latach, niekorzystną dla podatników linią orzecniczą, czynności podlegających opodatkowaniu należy rozumieć w sposób ścisły. Stąd uznaje się, że do pierwszego zasiedlenia dochodzi wyłącznie w drodze sprzedaży nieruchomości, jej najmu lub dzierżawy bądź w wyniku zawarcia umowy o podobnym charakterze.

Pierwszym wyrokiem przełamującym powyżej zaprezentowaną linią orzecniczą jest wyrok NSA z 14 maja 2015 r. (sygn. akt I FSK 382/14), w którym podniesiono kwestię niezgodności przepisów ustawy VAT w omawianym zakresie z art. 135 ust. 1 lit. j Dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. W myśl tego przepisu, państwa członkowskie zwalniają transakcje dostawy budynków lub ich części oraz związanego z nimi gruntu, inne niż dostawy, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. a). Z przytoczonego orzeczenia wynika, że użytkowanie w części budynku wyłącznie dla celów działalności gospodarczej stanowi pierwsze zasiedlenie rozumiane jako „pierwsze zajęcie budynku, używanie”, a inna interpretacja art. 2 pkt 14 ustawy VAT doprowadza do sztucznego różnicowania sytuacji podmiotu gospodarczego, który po wybudowaniu budynku część oddał w najem a część budynku wykorzystywał na potrzeby własnej działalności gospodarczej

## FIRST OCCUPATION – VAT ACT VS. VAT DIRECTIVE

Pursuant to Article 2 Paragraph 14 of the Act Of 11 March 2004 on Goods and Services Tax, first occupation is defined as the release for use of buildings, civil engineering works or their parts when performing taxable activities for the first customer or user, following their erection or upgrade, if expenditure incurred for the upgrade, as defined in regulations on the income tax, constituted at least 30 percent of the initial value.

On the other hand, in recent years the established jurisprudence has seen the term ‘taxable activities’ defined strictly, which has been detrimental to taxpayers. Thus first occupation is believed to occur solely by means of selling, letting or leasing real estate or as a result of concluding a contract of similar nature.

The first judgment to run counter to the abovementioned jurisprudence was the verdict passed by the Supreme Administrative Court on 14 May 2015 (case file I FSK 382/14). The judgment raised the issue of the VAT Act provisions being non-compliant with Article 135, Paragraph 1j of Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. Pursuant to the regulation, Member States exempt the supply of a building or parts thereof, and of the land on which it stands, other than the supply referred to in Article 12, Paragraph 1a. In light of the judgment, using a part of the building for the purposes of business activities constitutes first occupation, in the meaning of “preoccupancy, utilization,” and any other interpretation of Article 2, Paragraph 14 results in artificially distinguishing the situation when having erected a building, an entity leases its part and uses its section for the purposes of its own business activities. This is due to the fact that both of the abovementioned cases entail using a building.



albowiem w obydwóch przypadkach doszło do korzystania z budynku.

Ustalenie właściwej interpretacji pierwszego zasiedlenia jest istotne z punktu widzenia art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy VAT, w którym możliwość zastosowania zwolnienia od podatku VAT dostawy budynków, budowli lub ich części uzależniono, m.in. od dokonania dostawy właśnie w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim. W związku z tym, NSA w sprawie o sygn. I FSK 1573/14 skierował do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej pytanie prejudycjalne, w zakresie zgodności z Dyrektywą VAT pojęcia „pierwszego zasiedlenia” oraz dodatkowo obostrzenia zastosowania zwolnienia od wprowadzenia ulepszeń stanowiących nie więcej niż 30% wartości początkowej nieruchomości (art. 43 ust. 1 pkt 10a lit. b ustawy VAT).

TSUE w wyroku z 16 listopada 2017 r., sygn. C-308/16 uznał, że uregulowania krajowe nie powinny uzależniać zwolnienia z podatku VAT w związku z dostawą budynków od spełnienia warunku, zgodnie z którym pierwsze zasiedlenie tych budynków następuje w ramach czynności podlegającej opodatkowaniu. Jednak w dalszej części wyroku TSUE orzekł, że przepisy krajowe mogą uzależniać owo zwolnienie od warunku, zgodnie, z którym w wypadku „ulepszenia” istniejącego budynku poniesione wydatki nie mogą przekroczyć 30% początkowej wartości tego budynku, o ile rzeczony pojęcie „ulepszenia” jest interpretowane w taki sam sposób jak pojęcie „przebudowy” zawarte w art. 12 ust. 2 dyrektywy VAT.

Rozstrzygnięcie zaprezentowane w omawianym wyroku TSUE ma ogromne znaczenie, gdyż podatnicy w zależności od potrzeb mogą wybrać zwolnienie wraz z równoczesnym opodatkowaniem podatkiem od czynności cywilnoprawnych, powołując się bezpośrednio na korzystniejsze w tym zakresie przepisy Dyrektywy VAT, ze względu na ich wadliwą implementację do polskiego porządku prawnego. Z drugiej strony należy pamiętać, że organy podatkowe nie mogą zacząć powoływać się na wyrok C-308/16 i stosować przepisów Dyrektywy

Determining the proper definition of first occupation is important in the context of Article 43, Paragraph 1, Subparagraph 10 of the VAT Act, according to which the supply of buildings, civil engineering works or their parts is exempt from the tax provided that the supply is fulfilled within the framework of the first occupation or prior to the first occupation. Considering the above, with reference to case file I FSK 1573/14, the Supreme Administrative Court requested the Court of Justice of the European Union to give a preliminary ruling on whether the term ‘first occupation’ is compliant with the VAT Directive, and on limiting the eligibility for VAT exemption in the case of the upgrade of an existing building, when the costs incurred for that purpose amount to less than 30% of the initial value of that building.

In the judgment dated 16 November 2017 in case C-308/16, the Court of Justice of the European Union ruled that national law shouldn't make the VAT exemption on the supply of buildings subject to the condition that the first occupation thereof arises in the context of a taxable transaction. However, the Court also decided that such a national law may make that exemption subject to the condition, in the case of the ‘upgrade’ of an existing building, that the costs incurred have not exceeded 30% of the initial value thereof, provided that that concept of ‘upgrade’ is interpreted in the same way as that of ‘conversion’ in Article 12, Paragraph 2 of the VAT Directive.

The judgment of the Court is of crucial importance as depending on their needs taxpayers can choose a VAT exemption with the accompanying tax on civil law transactions by directly citing the provisions of the VAT Directive, which are more advantageous in this context due to their incorrect implementation into the Polish legal system. On the other hand, it is important to note that tax authorities cannot quote the judgment in case C-308/16 and apply the provisions of the VAT Directive to the detriment of taxpayers, which was



**Warsaw office**  
Skaryszewska 7  
03-802 Warsaw, Poland  
T: (+48) 22 262 81 00  
@ office@krgroup.pl

**Prague office**  
Zenklova 32/28, Libeň  
180 00 Praha 8, Czech Republic  
T: (+420) 731 447 912  
@ office@krgroup.eu

**Budapest office**  
Horvát 14-24, 4th floor  
1027 Budapest, Hungary  
T: (+36) 30 956 56 13  
@ office@krgroup.hu

**Bucharest office**  
Calea Floreasca 169X, Ground Fl., Room 14  
Bucharest, Romania  
T: (+40) 725 374 389  
@ office@krgroup.ro

VAT na niekorzyść podatnika, co miało by miejsce w przypadku zakwestionowania prawa do odliczenia podatku VAT dla transakcji już zawartych.

Podsumowując, użytkowanie budynku przez właściciela przez co najmniej dwa lata powinno być zrównane z pierwszą dostawą i jego późniejsza sprzedaż będzie zwolniona z VAT, gdyż zastosowanie innego podejścia naruszyłoby regulacje unijne.

the case when the right to deduct VAT on already concluded transactions was questioned.

To sum up, if the owner uses a building for a minimum period of 2 years, the fact should be equivalent to first supply and its subsequent sale should be exempt from VAT as applying another approach would constitute a violation of EU law.



**Monika Smaga**, senior tax specialist, KR Group

Question for the author?

Write to [m.smaga@krgroup.pl](mailto:m.smaga@krgroup.pl)



## ULGA NA ZŁE DŁUGI W VAT – CORAZ BLIŻEJ ROZSTRZYGNĘCIA NSA

Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie w sprawie skargi na wyrok wojewódzkiego sądu administracyjnego w Szczecinie, w sprawie dotyczącej zgodności polskich przepisów ustawy o VAT w zakresie ulgi na złe długi, z Dyrektywą 112. Uzasadniając swoje postanowienie, Sąd wskazał, iż wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, w sprawie C-246/16 Enzo Di Maura przeciwko Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa, może mieć istotny wpływ na wynik sprawy przed polskim NSA.

23 listopada 2017 r. zapadło rozstrzygnięcie we wskazanej powyżej sprawie. Dotyczyła ona włoskiego przedsiębiorcy, który skorzystał z możliwości obniżenia podatku należnego o kwoty wykazane w fakturach, które nie zostały zapłacone przez jego kontrahenta. Problem polegał na tym, iż wobec dłużnika rozpoczęte zostało postępowanie

## SUPREME ADMINISTRATIVE COURT SOON TO DECIDE ON RELIEF FOR BAD DEBTS IN VAT

The Supreme Administrative Court has decided to stay its proceedings concerning the complaint filed against the judgment of the Voivodship Administrative Court of Szczecin on the bad debt relief provisions of the Polish VAT Act being compliant with Directive 112. The rationale behind the Court's decision was based on the fact that the outcome of Case C-246/16 – Enzo Di Maura vs. Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa – pending before the European Court of Justice might significantly affect the final decisions taken by the Polish Supreme Administrative Court.

On 23 November 2017 the court passed its judgment in the abovementioned case, which referred to an Italian entrepreneur who took advantage of the right to make a reduction of the output tax based on the amounts indicated on invoices that had not been paid by his contractor.

upadłościowe, a zdaniem włoskich organów podatkowych, możliwość skorzystania z ulgi na złe długi w tym przypadku zawieszona byłaby do momentu zakończenia postępowania upadłościowego (w praktyce nawet przez 10 lat).

Trybunał, w uzasadnieniu wyroku C-246/16 uznał, iż „Dopuszczenie, aby państwa członkowskie miały możliwość wyłączenia wszelkich obniżek podstawy opodatkowania VAT, byłoby zresztą sprzeczne z zasadą neutralności VAT, z której wynika między innymi, że przedsiębiorca jako inkasent podatkowy na rzecz państwa powinien być całkowicie zwolniony z ostatecznego obciążenia podlegającym zapłacie lub zapłaconym podatkiem w ramach swej działalności gospodarczej, która sama podlega VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 13 marca 2008 r., *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, pkt 25; z dnia 13 marca 2014 r., *Malburg*, C-204/13, EU:C:2014:147, pkt 41) (...)Poczynione w poprzednim punkcie stwierdzenie zachowuje tym bardziej ważność w kontekście przepisów krajowych takich jak w postępowaniu głównym, zgodnie z którymi pewność co do ostatecznie nieściągalnego charakteru wierzytelności można w praktyce uzyskać dopiero po upływie dziesięciu lat. Taki termin może w każdym razie spowodować dla przedsiębiorców podlegających tym przepisom niekorzystną sytuację w zakresie płynności finansowej w wypadku braku zapłaty faktury w stosunku do ich konkurentów z innych państw członkowskich, która w oczywisty sposób może zniweczyć cel harmonizacji podatkowej realizowany przez szóstą dyrektywę. Z powyższego wynika, że na pytania prejudycjalne należy odpowiedzieć, iż art. 11 część C ust. 1 akapit drugi szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że państwo członkowskie nie może uzależniać obniżenia podstawy opodatkowania VAT od bezskuteczności postępowania upadłościowego, w sytuacji gdy takie postępowanie może trwać ponad dziesięć lat”.

W związku z powyższym, sędzić należy, iż Naczelny Sąd Administracyjny, powinien potwierdzić zarzut przedstawiony w skardze kasacyjnej, i uznać, iż

The problem, however, was the fact that insolvency proceedings had been commenced against the debtor, which in the opinion of the Italian tax authorities withholds the right to use the bad debt relief until the proceedings are completed (up to 10 years in practical terms).

In its consideration of the questions referred in case C-264/16 decided that “to accept that it is possible for Member States to exclude any reduction of the VAT taxable amount would run counter to the principle of the neutrality of VAT, which means, *inter alia*, that the trader, as tax collector on behalf of the State, is entirely to be relieved of the burden of tax due or paid in the course of his economic activities, themselves subject to VAT (see, to that effect, judgments of 13 March 2008, *Securenta*, C 437/06, EU:C:2008:166, paragraph 25, and of 13 March 2014, *Malburg*, C 204/13, EU:C:2014:147, paragraph 41). (...)The finding in the preceding paragraph applies a fortiori in the context of national legislation such as that at issue in the main proceedings, under which certainty that the debt is definitively irrecoverable can be obtained, in practice, only around ten years later. Such a period is, in any event, such as to inflict on traders subject to that legislation, when they are confronted with non-payment of an invoice, a cash-flow disadvantage compared to their competitors in other Member States, which would clearly undermine the objective of fiscal harmonization pursued by the Sixth Directive. It follows from the foregoing that the answer to the questions referred for a preliminary ruling is that the second subparagraph of Article 11C(1) of the Sixth Directive must be interpreted as meaning that a Member State may not make the reduction of the VAT taxable amount in the event of total or partial non-payment subject to the condition that insolvency proceedings have been unsuccessful when such proceedings may last longer than ten years.”

Considering the above, it is reasonable to expect that the Supreme Administrative Court should

polskie przepisy ustawy o VAT wykluczające możliwość skorzystania z ulgi na złe długi, m.in. w przypadku, gdy wobec dłużnika toczy się postępowanie upadłościowe, są niezgodne z Dyrektywą VAT.

agree with the claims presented in the cassation appeal and decide that the Polish regulations of the VAT Act that preclude the possibility of using the bad debt relief, also in the cases when there are pending insolvency proceedings against debtors, do not comply with the VAT Directive.



**Daniel Więckowski**, tax manager, tax adviser no. 11861, KR Group

Question for the author?

Write to [d.wieckowski@krgroup.pl](mailto:d.wieckowski@krgroup.pl)



# ABOUT KR GROUP

KR Group was established in Poland in 2000. Over the years the company has built a considerable position on the highly competitive market of accounting, tax, audit, payroll and HR services. KR Group applies an excellent understanding of business realities to its core services, thus attracting the most renowned companies among its portfolio of clients. In 2016 KR Group made a strategic decision to increase its regional presence by establishing branches in Romania, Hungary and the Czech Republic.

**18**

years of operation on Polish market

**4**

countries in the CEE region

**90%**

of clients are international companies

**~145**

full-time experts

**9**

accounting teams

**3**

VAT teams

**1**

tax advisory team

**1**

payroll team

**>300**

ongoing clients

**98%**

client retention rate  
(2011–2015)

**~65%**

of new clients obtained by referrals

**~11%**

annual sales revenue growth