Deloitte Doradztwo Podatkowe
Dąbrowski i Wspólnicy sp.k.
[redacted]
Polska

Tel. [redacted]
Fax [redacted]

www.deloitte.com/pl

Memorandum

Data:	10 maja 2023 r.
Do:	Sz. P. Magdalena Szybisz **SoCap Bonus sp. z o.o.**
Od:	Jakub Żak, partner, doradca podatkowy nr wpisu 08912 Przemysław Skorupa, partner associate, doradca podatkowy nr wpisu 10010 Bartłomiej Hadrian, menedżer, doradca podatkowy nr wpisu 13258 **Deloitte Doradztwo Podatkowe Dąbrowski i Wspólnicy sp.k.**
Temat:	Analiza wybranych skutków podatkowych obrotu Socap tokenami przez SoCap Bonus sp. z o.o. na gruncie VAT

Szanowni Państwo,

zgodnie z ustaleniami poniżej przedstawiamy komentarz podatkowy („**Memorandum**") przygotowany przez Deloitte Doradztwo Podatkowe Dąbrowski i Wspólnicy sp. k. („**Deloitte**").

Celem Memorandum jest przedstawienie wniosków z przeprowadzonej analizy dotyczącej wybranych skutków podatkowych obrotu Socap tokenami („**Socap token**", „**token Socap**", „**Oprogramowanie IT**") przez SoCap Bonus sp. z o.o. („**Spółka**") na gruncie podatku od towarów i usług („**VAT**").

Nasze prace są realizowane w oparciu o zlecenie z 2 marca 2023 r., o którym mowa w par. 1 pkt 3 Umowy szczegółowej o świadczenie usług doradztwa podatkowego z 21 grudnia 2022 r. („**Umowa**"), której stronami są Deloitte oraz Spółka.

W przypadku zmiany stanu faktycznego lub przepisów prawa, nasz komentarz może wymagać uaktualnienia. Deloitte nie jest jednak automatycznie zobowiązany do jego aktualizacji. Zastrzegamy jednocześnie, że prezentowany przez nas komentarz nie stanowi materiału wiążącego dla organów podatkowych.

Wierzymy, że niniejsze Memorandum okaże się pomocne. W przypadku pytań lub wątpliwości, pozostajemy do dyspozycji.

Z wyrazami szacunku,

Jakub Żak partner doradca podatkowy nr wpisu 08912	Przemysław Skorupa partner associate doradca podatkowy nr wpisu 10010	Bartłomiej Hadrian menedżer doradca podatkowy nr wpisu 13258

Nazwa Deloitte odnosi się do jednej lub kilku jednostek Deloitte Touche Tohmatsu Limited, prywatnego podmiotu prawa brytyjskiego z ograniczoną odpowiedzialnością i jego firm członkowskich, które stanowią oddzielne i niezależne podmioty prawne. Dokładny opis struktury prawnej Deloitte Touche Tohmatsu Limited oraz jego firm członkowskich można znaleźć na stronie www.deloitte.com/pl/onas

Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited

Sąd Rejonowy dla m.st. Warszawy, KRS 0000638407, NIP: 525-21-91-427, REGON: 016598077

Komplementariusze: Seweryn Dąbrowski (doradca podatkowy), Robert Pasternak (radca prawny); Komandytariusze – doradcy podatkowi: Krzysztof Moczulski, Paweł Banasik, Rafał Garbarz, Iwona Georgijew, Krzysztof Gil, Damian Groński, Ewa Grzejszczyk, Marcin Grzesiak, Maciej Guzek, Dorota Kacprzak, Michał Kłosiński, Marek Konieczny, Tomasz Konik, Aleksander Kot, Piotr Maculewicz, Łukasz Madej, Adam Mariuk, Marek Metrycki, Agnieszka Mitoraj, Robert Nowak, Rafał Pawlicki, Bartosz Rasz, Rafał Sadowski, Tomasz Siek, Michał Siekierzyński, Marek Sienkiewicz, Bartłomiej Suszko, Joanna Świerzyńska, Adam Wacławczyk, Tomasz Walczak, Agnieszka Walter, Jan Wasilewski, Norbert Wasilewski, Krzysztof Wilk, Krzysztof Wojtowicz, Rafał Zajączkowski, Jakub Żak, Piotr Żarski; Komandytariusze: Deloitte Poland sp. z o.o., Deloitte Audyt spółka z ograniczoną odpowiedzialnością sp.k., Tomasz Adamski, Igor Fudali, Tomasz Kacprzak, Maria Starosta, Joanna Stawowska, Leszek Tokarski, Leszek Wiśniewski.

1. Stan faktyczny

Jak rozumiemy:

- Główną działalność Spółki stanowi działalność usługowa w zakresie technologii informatycznych i komputerowych oraz działalność agencji zatrudnienia.
- Spółka zamierza oferować swoim klientom produkty w formie tokenów Socap.
- Zgodnie z definicją przedstawioną przez Spółkę, Socap token to usługa będąca programem komputerowym stanowiąca smart kontrakt (ang. *smart contract*, inaczej: inteligentny kontrakt, inteligentna umowa) wykorzystujący technologie BNB Smart Chain, która jest protokołem przeznaczonym do cyfrowych umów, ich automatycznej weryfikacji, egzekwowania, negocjacji lub dokumentowaniu prawnie istotnych zdarzeń zgodnie z warunkami tychże umów, oparty na technologii ERC-20, dzięki której – poprzez zakodowane w nim warunki – posiada funkcjonalności stanowiące zamknięty katalog usług.
- Emitentem Socap tokenów jest spółka Lazar Vision Fund LLC („**Lazar Vision Fund**"). Emisję Socap tokenów rozumiemy w ten sposób, że po ich wytworzeniu jest możliwa ich dystrybucja na rzecz dystrybutorów na danym rynku, a następnie klientów, którzy następnie mogą przekazywać je swoim pracownikom / zleceniobiorcom w ramach świadczeń pozapłacowych (w modelu bazowym) lub wykorzystać je na inne cele związane z działalnością gospodarczą.
- Dostawa Socap tokenów na terytorium Unii Europejskiej („**UE**") będzie realizowana przez polski podmiot („**Dystrybutor**"), któremu Socap tokeny zostaną przekazane przez Lazar Vision Fund.
- Zgodnie z informacjami przekazanymi przez Spółkę, nabędzie ona Socap tokeny od Dystrybutora za wynagrodzeniem, a następnie będzie sprzedawała je swoim klientom. Transakcje te będą potwierdzone odpowiednimi umowami między stronami transakcji (odpowiednio: „**Umowa przekazania Oprogramowania IT**", „**Umowa sprzedaży Oprogramowania IT**").
- Spółka będzie sprzedawała Socap tokeny na rzecz klientów w zamian za ustalone wynagrodzenie; według przyjętych założeń, sprzedaż może być realizowana po cenie detalicznej Socap tokenu lub cenie niższej niż detaliczna.
- Transakcja sprzedaży Socap tokenów na rzecz klientów Spółki będzie dokumentowana fakturą VAT wystawianą przez Spółkę.
- Klienci Spółki będą mogli przekazywać lub sprzedawać Socap tokeny na rzecz swoich pracowników lub zleceniobiorców w ramach świadczeń pozapłacowych, których zasady przyznawania będą określone w wewnętrznych regulaminach wynagradzania. Oprócz tego klienci Spółki będą mogli wykorzystywać je również dla innych celów związanych z działalnością gospodarczą, w tym dokonując ich dalszej sprzedaży.
- Spółka może nie posiadać informacji o formie wykorzystania Socap tokenów przez klientów lub ich pracowników / zleceniobiorców.

Podsumowując, rozumiemy, że operacje związane z emisją Socap tokenów, ich dalszą dystrybucją oraz wykorzystaniem będą przebiegać w następujący sposób:

- Lazar Vision Fund wyemituje określoną pulę Socap tokenów, w tym znaczeniu, że po ich emisji będzie możliwe ich przekazywanie na rzecz podmiotów trzecich.

- W celu dystrybucji na terenie UE, Dystrybutor nabędzie od Lazar Vision Fund określoną ilość Socap tokenów.
- Na mocy Umowy Przekazania Oprogramowania IT, Spółka nabędzie Socap tokeny od Dystrybutora, które następnie – na mocy Umowy Sprzedaży Oprogramowania IT – będzie mogła sprzedawać swoim klientom.
- Klienci Spółki będą uprawnieni do przekazania Socap tokenów swoim pracownikom / zleceniobiorcom w ramach świadczeń pozapłacowych (w modelu bazowym) lub wykorzystania ich na inne cele związane z działalnością gospodarczą.
- Spółka może sprzedawać Socap tokeny na rzecz swoich klientów po cenie detalicznej lub cenie niższej niż detaliczna.

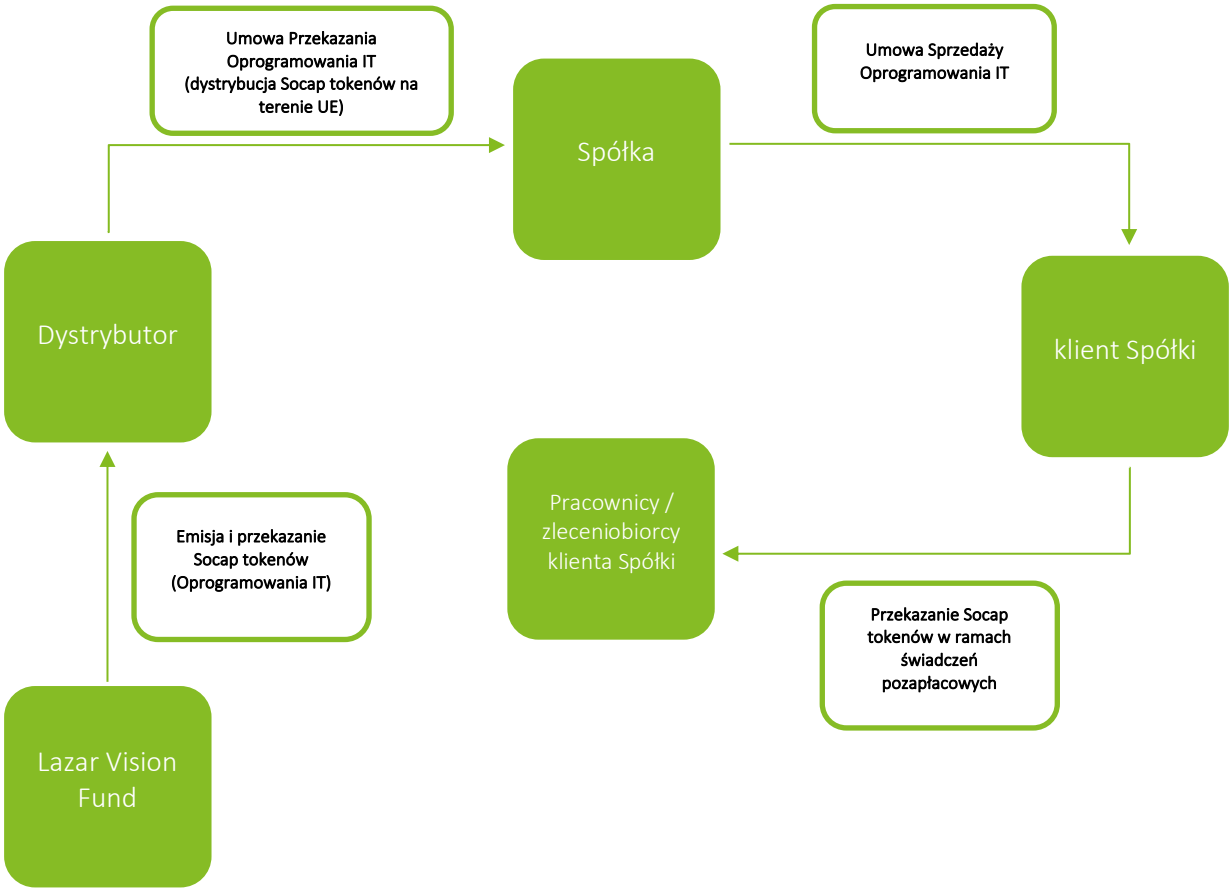
Na potrzeby analizy zakładamy, że:

- Socap token nie stanowi waluty wirtualnej w rozumieniu art. 2 pkt 26 ustawy z 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz. U. z 2022 r. poz. 593 z późn. zm.)[1].
- Klientami Spółki będą podmioty z siedzibą w Polsce i zarejestrowane jako podatnicy VAT w Polsce.
- Socap tokeny będą przekazywane w formie cyfrowej.
- W ramach nabycia Socap tokenu, klienci Spółki lub ich pracownicy / zleceniobiorcy będą mieli prawo do korzystania z nabytego oprogramowania w formie / inkorporowanego przez Socap token.

[1] 26) waluta wirtualna - rozumie się przez to cyfrowe odwzorowanie wartości, które nie jest:
a) prawnym środkiem płatniczym emitowanym przez NBP, zagraniczne banki centralne lub inne organy administracji publicznej,
b) międzynarodową jednostką rozrachunkową ustanawianą przez organizację międzynarodową i akceptowaną przez poszczególne kraje należące do tej organizacji lub z nią współpracujące,
c) pieniądzem elektronicznym w rozumieniu ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych,
d) instrumentem finansowym w rozumieniu ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi,
e) wekslem lub czekiem
- oraz jest wymienialne w obrocie gospodarczym na prawne środki płatnicze i akceptowane jako środek wymiany, a także może być elektronicznie przechowywane lub przeniesione albo może być przedmiotem handlu elektronicznego;

Bazowy model współpracy pomiędzy Lazar Vision Fund, Dystrybutorem, Spółką i klientami Spółki obrazuje poniższy schemat.

Schemat 1: Bazowy model współpracy pomiędzy Dystrybutorem, Spółką i klientami Spółki



2. Zakres analizy

Spółka jest zainteresowana komentarzem podatkowym w następującym zakresie:

- kwalifikacji Socap tokenu na gruncie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2022 r. poz. 931 z późn. zm.; „**ustawa o VAT**"),
- identyfikacji roli i kluczowych obowiązków Spółki związanych z obrotem Socap tokenami na gruncie VAT,
- identyfikacji i ocenie czynników wpływających na prawo do odliczenia podatku naliczonego wykazanego na fakturach wystawianych przez Spółkę w związku z dystrybucją Socap tokenów na rzecz pracowników / zleceniobiorców lub ich wykorzystywaniem w toku prowadzonej działalności gospodarczej przez klientów Spółki w inny sposób.

3. Podstawy analizy

Nasza analiza została przygotowana w oparciu o:

- przepisy ustawy o VAT,

- przepisy rozporządzenia Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 15 października 2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2019 r. poz. 1988 z późn. zm.; „rozporządzenie JPK_VAT").

Dla potrzeb przygotowania Memorandum zostały uwzględnione informacje przekazane przez Spółkę w drodze korespondencji e-mail oraz uzyskane w trakcie telekonferencji z 21 marca 2023 r. oraz 20 i 25 kwietnia 2023 r. Dla potrzeb przygotowania Memorandum nie była natomiast analizowana dokumentacja źródłowa (np. regulaminy, umowy, etc.).

Zakres naszych prac nie obejmował: (i) analizy prawnej lub rachunkowej w odniesieniu do kwalifikacji Socap tokenów (w szczególności, analiza nie obejmowała zagadnień związanych z transferem praw autorskich / licencjonowaniem Socap tokenów) (ii) analizy podatkowej w obszarach innych niż VAT lub na gruncie przepisów o ubezpieczeniach społecznych (iii) oceny możliwości odliczenia VAT naliczonego w związku z nabywaniem Socap tokenów przez poszczególnych klientów Spółki (iv) oceny lub weryfikacji uzasadnienia biznesowego dla analizowanego modelu obrotu Socap tokenami.

Komentarz został przygotowany w oparciu o nasze rozumienie analizowanych kwestii, regulacji prawnych oraz znanej nam praktyki organów podatkowych i orzecznictwa sądów administracyjnych. Tym samym mogą zaistnieć sytuacje, kiedy interpretacja prawa przeprowadzona przez inne podmioty lub organy będzie różna od interpretacji Deloitte.

4. Podsumowanie

Zagadnienie	Ocena Deloitte
Kwalifikacja Socap tokenów na gruncie VAT	Ustawa o VAT nie odnosi się do zasad opodatkowania tokenów (w tym instrumentów podobnych do Socap tokenów), w szczególności nie zawiera konkretnych przepisów regulujących kwalifikację takich instrumentów dla celów VAT. Również praktyka interpretacyjna organów podatkowych jest ograniczona i nie jest dotąd ugruntowana. Biorąc pod uwagę przedstawioną charakterystykę Socap tokenu, naszym zdaniem czynność jego przekazania na rzecz klientów przez Spółkę powinna spełniać warunki do uznania jej za odpłatne świadczenie usługi na gruncie ustawy o VAT. Zwracamy uwagę, że jeżeli Socap token byłby wymienialny na inne usługi bądź towary (np. umożliwiałby dostęp do innego rodzaju oprogramowania), należałoby dokonać odrębnej analizy pod kątem kwalifikacji Socap tokenu w rozumieniu ustawy o VAT z uwzględnieniem tych okoliczności (w tym kwalifikacji jako bonu). Spółka może rozważyć wystąpienie z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w celu potwierdzenia kwalifikacji Socap tokenu dla potrzeb VAT.
Rola i kluczowe obowiązki Spółki związane z transferem Socap tokenu	W przypadku kwalifikacji czynności przekazywania Socap tokenów jako odpłatnego świadczenia usługi, zasady ich opodatkowania powinny być ustalane na postawie ogólnych zasad VAT właściwych dla świadczenia usług. W naszej ocenie, obowiązek podatkowy w VAT dla Spółki powinien powstać z chwilą transferu Socap tokenów na rzecz klienta Spółki – wówczas Spółka powinna wykazać VAT należny w związku z odpłatnym świadczeniem usługi (wg stawki 23%). Podstawa opodatkowania w przypadku obrotu Socap tokenami powinna zostać naszym zdaniem ustalona z uwzględnieniem zasad ogólnych, tj. powinno nią być wszystko, co Spółka otrzyma od nabywcy z tytułu sprzedaży Socap tokenów. Co do zasady, Spółka powinna być uprawniona do odliczenia VAT naliczonego od wydatków bezpośrednio związanych z nabywaniem Socap tokenów od Dystrybutora i ponoszonych w związku z ich sprzedażą na rzecz klientów. Obrót Socap tokenami Spółka powinna dokumentować w ewidencji JPK_V7M na zasadach ogólnych przewidzianych dla odpłatnego świadczenia usług.
Odliczenie VAT naliczonego w związku z nabyciem	O możliwości odliczenia VAT naliczonego przez klienta Spółki w związku z nabywaniem Socap tokenów powinno decydować każdorazowo spełnienie ogólnych przesłanek przyznających prawo do odliczenia.

Socap tokenów przez klientów Spółki	Dotyczy to w szczególności konieczności wykazania związku nabycia Socap tokenów z działalnością gospodarczą prowadzoną przez klienta Spółki. W naszej ocenie, istnieją argumenty przemawiające za możliwością odliczenia VAT naliczonego w związku z nabywaniem Socap tokenów przez klientów Spółki w celu przekazania ich pracownikom / zleceniobiorcom w ramach świadczeń pozapłacowych lub w innych celach związanych z działalnością gospodarczą Spółki. Przy założeniu, że w związku z nabywaniem Socap tokenów klientom Spółki powinno przysługiwać prawo do odliczenia VAT naliczonego, ich dalsza dystrybucja, w tym przekazanie pracownikom lub zleceniobiorcom, może wiązać się z obowiązkiem naliczenia VAT – z potencjalnym obowiązkiem uwzględnienia regulacji szczególnych w tym zakresie. Powyższe kwestie wymagają odrębnej analizy indywidualnej sytuacji poszczególnych klientów Spółki. Taka analiza nie była przedmiotem naszych prac.

5. Analiza podatkowa

5.1 Kwalifikacja Socap tokenu na gruncie ustawy o VAT

Stosownie do art. 5 ust. 1 ustawy o VAT, przedmiotem opodatkowania VAT w obrocie krajowym są w szczególności dwa rodzaje czynności: odpłatna dostawa towarów oraz odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Stosownie do art. 2 pkt 6 ustawy o VAT, przez towar rozumie się rzeczy oraz ich części[2], a także wszelkie postacie energii, natomiast przez dostawę towarów, zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy o VAT, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.

Stosownie do art. 8 ust. 1 ustawy o VAT, przez świadczenie usług rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów. Dotyczy to również przeniesienia praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej.

Ustawa o VAT nie odnosi się natomiast wprost do zasad opodatkowania tokenów (w tym instrumentów typu Socap token), w szczególności nie zawiera konkretnych przepisów określających kwalifikację takich instrumentów dla celów VAT jako towaru lub usługi. Również praktyka interpretacyjna organów podatkowych jest ograniczona i nie jest ugruntowana, co w połączeniu z innowacyjnym charakterem i różnymi formami oferowania tokenów sprawia, że ich poprawna kwalifikacja dla potrzeb VAT bywa utrudniona.

W myśl ogólnych regulacji ustawy o VAT, która kwalifikuje czynności wykonywane przez podatnika VAT w ramach prowadzonej działalności gospodarczej jako dostawę towarów albo świadczenie usług, przekazanie programu komputerowego na rzecz kontrahenta, rozumiane jako przeniesienie na kontrahenta możliwości korzystania z oprogramowania (a nie jako przeniesienie fizycznej kopii danego programu[3]) powinno być uznane za świadczenie usług. Z uwagi na niematerialny charakter, w naszej ocenie program komputerowy (a więc *de facto* kod programistyczny zapisany na cyfrowym nośniku danych) nie powinien być uznawany za towar w rozumieniu ustawy o VAT. Kwestię tę reguluje art. 8 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, zgodnie z którym przez świadczenie usług rozumie się również przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych (bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej), jakimi mogą być m.in. programy komputerowe[4].

Biorąc pod uwagę charakter Socap tokenu, który – jak rozumiemy – stanowi program komputerowy będący smart kontraktem[5], w naszej ocenie nie powinien być on uznany za towar dla potrzeb VAT.

---

[2] W praktyce, za „rzeczy" dla potrzeb VAT należy uznawać tylko przedmioty materialne.

[3] Wskazujemy również, że w przypadku, gdy dany program komputerowy (oprogramowanie) jest dostarczany na nośnikach analogowych (np. pendrive, płyta CD), a celem transakcji jest nabycie tego oprogramowania (a nie nośnika oprogramowania), nadal taka transakcja powinna zostać zakwalifikowana jako świadczenie usług (tak m.in.: w interpretacji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 13 marca 2017 roku (sygn. 0461-ITPP2.4512.52.2017.1.AK).

[4] Zakładamy dla potrzeb analizy, że transfer Socap tokenu będzie wiązał się z możliwością korzystania z oprogramowania, które jest w nim inkorporowane; prawna ocena przeniesienia praw do wartości niematerialnych i prawnych w zakresie tych transferów nie podlegała analizie w ramach niniejszego Memorandum.

[5] Inaczej: inteligentny kontrakt, inteligentna umowa, tj. protokół przeznaczony do cyfrowych umów, ich automatycznej weryfikacji, egzekwowania, negocjacji lub dokumentowaniu prawnie istotnych zdarzeń zgodnie z warunkami tychże umów, wyrażony w formie cyfrowej.

Mając więc na uwadze powyższe, w naszej ocenie przeniesienie Socap tokenów na rzecz kontrahentów Spółki powinno być zatem uznane za odpłatne świadczenie usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy o VAT.

W naszej ocenie, transfer Socap tokenu – jako oprogramowania, do którego dostęp udzielany jest cyfrowo – powinien zostać zakwalifikowany na gruncie ustawy o VAT jako świadczenie usług elektronicznych, o których mowa w art. 2 pkt 26 ustawy o VAT oraz art. 7 ust. 1 i 2 Rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011[6].

Za potwierdzeniem powyższego stanowiska mogą przemawiać również następujące wypowiedzi organów podatkowych:

> *(…) uznać należy, że sprzedaż tokenów "użytkowych" w zamian za tokeny EOS, związana jest wyłącznie z udzieleniem nabywcy uprawnień (dostępu) do skorzystania z aplikacji, zatem stanowi w myśl art. 2 pkt 26 ustawy* ***świadczenie przez Wnioskodawcę usługi elektronicznej za wynagrodzeniem*** [wyróżnienie Deloitte].
>
> Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 30 maja 2018 r.
>
> sygn. 0114-KDIP4.4012.123.2018.3.AS

> *(…) świadczenie ww. usługi udostępniania infrastruktury technicznej do urządzania gier, w tym platformy gamingowej, na rzecz uczestników (graczy), jest w pełni zautomatyzowane, a udział człowieka jest niewielki. Automatyzacja polega na tym, iż użytkownicy platformy samodzielnie ustalają zasady gry oraz wyznaczają tryb w jakim gra ma być prowadzona,* ***a do rozliczenia nagród pomiędzy uczestnikami gry dochodzi poprzez wykorzystanie algorytmu w postaci smart kontraktu, w funkcjonowanie którego Wnioskodawca nie ingeruje****. W przeważającej części platforma jest sterowana przez zakodowane algorytmy (…).*
>
> *Mając zatem na uwadze obowiązujące przepisy prawa oraz przedstawione okoliczności sprawy, należy uznać, że* ***udostępnianie przez Wnioskodawcę w zdarzeniu przyszłym infrastruktury technicznej (w tym platformy gamingowej) do urządzenia gier – stanowi usługę elektroniczną w rozumieniu art. 2 pkt 26 ustawy o VAT*** [wyróżnienia Deloitte].
>
> Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 6 kwietnia 2023 r.
>
> sygn. 0111-KDIB3-3.4012.638.2022.5.JS[7]

Z uwagi na brak ugruntowanej praktyki interpretacyjnej w odniesieniu do dystrybucji Oprogramowania IT w formie przedstawionej w stanie faktycznym, nie można wykluczyć ryzyka kwestionowania takiej kwalifikacji przez organy podatkowe. Pragniemy również podkreślić, że jeżeli Socap token byłby wymienialny na inne usługi bądź towary (np. umożliwiałby dodatkowo dostęp do innego rodzaju oprogramowania)

---

[6] Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U.UE.L.2011.77.1 z dnia 23.03.2011 z późn. zmianami).

Zwracamy uwagę, że w odniesieniu do świadczenia usług elektronicznych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami VAT, ustawa o VAT przewiduje w art. 28k specyficzne zasady dotyczące ustalania miejsca świadczenia usług (opodatkowania). Niemniej jednak, w przypadku świadczenia usług elektronicznych na rzecz polskich podatników VAT (które to założenie zostało przyjęte dla potrzeb przygotowywania niniejszego Memorandum), taka kwalifikacja usługi nie powinna wpływać na zmianę miejsca opodatkowania czynności polegającej na transferze Socap tokenów, która powinna podlegać opodatkowaniu w Polsce.

[7] Zwracamy uwagę, że stan faktyczny w tej sprawie wykazywał elementy różnicujące w porównaniu do analizowanego modelu dystrybucji Oprogramowania IT.

należałoby rozważyć inne kwalifikacje Socap tokenu dla potrzeb ustawy o VAT (np. jako bonu jednego przeznaczenia lub bonu różnego przeznaczenia).

Zwracamy uwagę, że dokonana przez nas ocena kwalifikacji transferu Socap tokenu jako odpłatnego świadczenia usługi odnosi się wyłącznie do skutków na gruncie ustawy o VAT. Z uwagi na autonomię pojęć oraz instytucji określonych w przepisach ustawy o VAT, interpretacja ta nie powinna być rozszerzana i – bez przeprowadzenia odrębnej analizy – przenoszona na inne obszary zastosowania (np. inne podatki, prawo ubezpieczeń społecznych, przepisy prawno-autorskie), na gruncie których kwalifikacja Socap tokenu oraz skutki prawne mogą być odmienne niż w VAT.

W celu ograniczenia ryzyka podatkowego dla Spółki, można rozważyć wystąpienie z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w celu potwierdzenia kwalifikacji Socap tokenu na gruncie ustawy o VAT.

5.2 Rola i kluczowe obowiązki Spółki związane z transferem Socap tokenu na gruncie przepisów o VAT

Opodatkowanie transferu Socap tokenów

Z uwagi na dokonaną powyżej ocenę kwalifikacji Socap tokenu jako odpłatnego świadczenia usług, w naszej ocenie jego przekazanie przez Spółkę na rzecz klientów powinno być opodatkowane według zasad ogólnych przewidzianych dla tego rodzaju transakcji w ustawie o VAT.

Stosownie do treści art. 19a ust. 1 ustawy o VAT obowiązek podatkowy w przypadku świadczenia usług, co do zasady powstaje w momencie wykonania usługi.

Na gruncie ustawy o VAT, usługi polegające na przekazaniu kontrahentom oprogramowania informatycznego – stosownie do art. 41 i 43 ustawy o VAT – co do zasady nie korzystają z preferencyjnej stawki podatku VAT czy też zwolnienia z opodatkowania. Z uwagi na to, że ustawodawca nie wskazał w przepisach szczególnych uregulowań w zakresie stawki podatku w odniesieniu do usług polegających na sprzedaży lub dystrybucji Oprogramowania IT, w naszej ocenie do czynności przekazania Socap tokenu powinna znaleźć zastosowanie stawka standardowa VAT – 23%.

Stosownie do art. 29a ust. 1 ustawy o VAT zasadą jest, że podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży. Z uwagi na brak regulacji szczególnych, podstawa opodatkowania w odniesieniu do sprzedaży Socap tokenów powinna zostać naszym zdaniem ustalona w oparciu o ww. zasadę, tj. powinno nią być wszystko, co transferujący Socap tokeny otrzyma z tytułu sprzedaży od nabywcy.

Ponadto, zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, podatnikowi nabywającemu usługi, które są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, zasadniczo przysługuje prawo do obniżenia kwoty VAT należnego o VAT naliczony.

Przenosząc powyższe na stan faktyczny zaprezentowany przez Spółkę, w naszej ocenie:

- w przypadku dystrybucji Socap tokenów na terenie UE, rozumianej jako przekazanie ich przez Dystrybutora na rzecz Spółki na podstawie Umowy Przekazania Oprogramowania IT, Spółka powinna być uprawniona do odliczenia VAT naliczonego z tytułu tej transakcji – w związku z nabyciem usługi związanej z wykonywanymi czynnościami opodatkowanymi VAT[8],
- obowiązek podatkowy w zakresie VAT należnego powinien powstać z chwilą wykonania usługi przez Spółkę, tj. dalszego przekazania Socap tokenów przez Spółkę na rzecz jej klientów na podstawie

[8] Naszym zdaniem, prawo do odliczenia VAT naliczonego powinno dotyczyć, co do zasady, również innych wydatków bezpośrednio związanych z dystrybucją Socap tokenów na rzecz klientów.

Umowy Sprzedaży Oprogramowania IT – w związku z odpłatnym świadczeniem usługi w rozumieniu ustawy o VAT (przy czym dokładny moment powstania obowiązku podatkowego może być uzależniony od postanowień umownych, w tym np. dokonywania rozliczeń w ustalonych umownie okresach),

- z uwagi na fakt, że - zgodnie z uzyskanymi wyjaśnieniami – Socap token dostarczany przez Dystrybutora stanowi *de facto* usługę informatyczną / usługę udzielenia prawa do korzystania z Oprogramowania IT, wobec której ustawodawca nie wskazał szczególnej (specyficznej) stawki podatku, w naszej ocenie do przekazania Socap tokenu zastosowanie powinna znaleźć stawka standardowa VAT – 23%,
- podstawą opodatkowania czynności przekazania (transferu) Socap tokenów na rzecz nabywcy, powinno być w naszej ocenie wszystko to, co Spółka otrzyma w zamian za Socap tokeny (zapłata).

W przypadku odmiennej kwalifikacji Socap tokenu na gruncie VAT, z uwagi na ewentualne zmiany charakteru, modelu dystrybucji lub zakresu produktu, określenie roli i obowiązków Spółki dla potrzeb VAT powinno być przedmiotem odrębnej analizy.

Obowiązki ewidencyjne

Czynność przekazania Socap tokenów na rzecz klientów Spółki powinna wiązać się z obowiązkami odpowiedniego ewidencjonowania tych transakcji przez Spółkę w ewidencji JPK_V7M.

Z uwagi na brak szczególnego statusu czynności polegającej na świadczeniu usług informatycznych, w tym przeniesienia możliwości korzystania z oprogramowania, w naszej ocenie transfer Socap tokenów powinien być ewidencjonowany według standardowych zasad określonych w § 10 ust. 1 pkt 2 lit. c rozporządzenia JPK_VAT.

5.3 Odliczenie podatku naliczonego w związku z dystrybucją Socap tokenu

Jedną z naczelnych zasad dotyczących VAT jest neutralność tego podatku. Aby zapewnić tę neutralność ustanowiono regułę, zgodnie z którą podatek należny powinien podlegać pomniejszeniu o podatek naliczony wynikający z dokonywanych nabyć, o ile występuje związek tych nabyć (nawet pośredni) z późniejszą sprzedażą opodatkowaną VAT podatnika[9].

Jednocześnie przepisy ustawy o VAT wprowadzają katalog wyjątków od tej reguły (art. 88 ustawy o VAT), które należy uwzględnić w ramach oceny, czy naliczony VAT może podlegać odliczeniu w danych okolicznościach.

W świetle powyższego, ogólne kryteria odliczenia VAT naliczonego są następujące:

- wykorzystywanie nabytych towarów lub usług do wykonywania czynności opodatkowanych VAT,
- posiadanie statusu podatnika VAT czynnego przez nabywcę,
- powstanie obowiązku podatkowego po stronie dostawcy towarów lub usługodawcy,
- otrzymanie faktury VAT dokumentującej nabycie towaru lub usługi przez nabywcę,
- brak wyłączenia możliwości odliczenia na podstawie art. 88 ustawy o VAT.

[9] Zasada ta jest wyrażona w art. 86 ust. 1 ustawy o VAT.

W określonych sytuacjach, na prawo do odliczenia mogą wpływać inne czynniki o charakterze podmiotowym, w tym brak pełnego prawa do odliczenia VAT naliczonego po stronie nabywcy towarów lub usług (art. 90 ustawy o VAT).

W odniesieniu do możliwości odliczenia VAT naliczonego od wydatków na nabycie Socap tokenów przez klientów Spółki, należy wskazać, że warunki i argumenty przemawiające za lub przeciwko możliwości dokonania takiego odliczenia mogą różnić się w zależności od przeznaczenia Socap tokenów.

Spółka zakłada bowiem, że jej klienci mogą:

1) przekazywać Socap tokeny swoim pracownikom / zleceniobiorcom w ramach świadczeń pozapłacowych lub
2) wykorzystywać je w toku prowadzonej działalności gospodarczej w inny sposób.

W odniesieniu do pkt 1 wskazujemy, że ustawa o VAT nie przewiduje szczególnych reguł odnoszących się do odliczenia VAT naliczonego od wydatków na realizację pozapłacowych świadczeń dla pracowników lub zleceniobiorców. W efekcie, w przypadku spełnienia wskazanych powyżej, ogólnych przesłanek odliczenia VAT, widzimy argumenty przemawiające za możliwością odliczenia naliczonego VAT w związku z nabywaniem Socap tokenów. Zwracamy uwagę, że w przypadku dokonywania nabyć w celu realizacji świadczeń pozapłacowych na rzecz pracowników lub zleceniobiorców, ryzyko kwestionowania prawa do odliczenia po stronie klienta na podstawie braku związku ponoszonego wydatku z opodatkowaną działalnością klienta (co do zasady), nie powinno być istotne. Jest to jednak uzależnione od specyfiki działalności danego klienta oraz powinno być każdorazowo przedmiotem odrębnej analizy.

W odniesieniu do pkt 2, wskazujemy, że o możliwości odliczenia podatku VAT w związku z nabyciem Socap tokenów powinno każdorazowo decydować spełnienie ogólnych przesłanek możliwości odliczenia z ustawy o VAT (wskazanych powyżej). W tej sytuacji kluczową kwestią powinno być ustalenie, czy istnieje związek pomiędzy nabywaniem Socap tokenów a opodatkowaną VAT działalnością gospodarczą prowadzoną przez klienta. W zależności od konkretnego przeznaczenia Socap tokenów, prawo do odliczenia może przysługiwać lub podlegać ograniczeniom.

W obu przypadkach, analiza możliwości odliczenia VAT naliczonego wymaga odrębnej weryfikacji spełnienia wskazanych wyżej warunków przez danego klienta w jego konkretnej sytuacji.

Jednocześnie, przy założeniu, że w związku z nabywaniem Socap tokenów klientom Spółki będzie przysługiwać prawo do odliczenia VAT naliczonego, ich dalsza dystrybucja, w tym przekazanie pracownikom lub zleceniobiorcom, może wiązać się z obowiązkiem naliczenia VAT. W takiej sytuacji istotne byłoby ustalenie mających zastosowanie zasad opodatkowania VAT i prawidłowej podstawy opodatkowania w szczególności w odniesieniu do przekazywania Socap tokenów na rzecz pracowników / zleceniobiorców klientów, gdzie potencjalne zastosowanie mogłyby znaleźć przepisy szczególne w tym zakresie[10]. Kwestia ta wymaga odrębnej analizy i weryfikacji przez danego klienta Spółki w jego konkretnej sytuacji.

Podkreślamy, że adresatem naszej porady jest Spółka, dlatego analiza implikacji podatkowych w VAT z perspektywy poszczególnych klientów Spółki była poza zakresem naszej analizy.

[10] Tj. m.in. z uwzględnieniem art. 32 ustawy o VAT (dotyczącym możliwości ustalania podstawy opodatkowania przez organy podatkowe w sytuacji istnienia powiązań pomiędzy nabywcą a dostawcą lub usługodawcą) lub art. 8 ust. 2 ustawy o VAT (dotyczącym, w pewnych sytuacjach, uznawania nieodpłatnych świadczeń na rzecz pracowników lub świadczeń na cele inne niż związane z opodatkowaną działalnością gospodarczą jako odpłatne świadczenie usług, podlegające opodatkowaniu VAT).

Ważne zastrzeżenia

Nasze prace zostały przeprowadzone z należytą zawodową starannością w oparciu o przekazane nam informacje. Jeżeli mają Państwo powody sądzić, że nie zostaliśmy poinformowani o wszystkich istotnych faktach, prosimy o niezwłoczne powiadomienie nas o takiej sytuacji, co pozwoli nam dokonać analizy dodatkowych danych i odpowiednio zmodyfikować naszą wcześniejszą poradę. Przekazaną Państwu poradę sporządzono w oparciu o naszą znajomość przepisów prawa obowiązujących na dzień jej udzielenia. Mogą zaistnieć przypadki, w których interpretacja dokonana przez organy władzy państwowej może różnić się od naszej. Nasze usługi doradcze świadczone są na podstawie Umowy, obejmującej również „Warunki świadczenia usług przez Deloitte Doradztwo Podatkowe Dąbrowski i Wspólnicy sp.k.".

Przedmiotem naszego doradztwa nie jest objęta analiza uzasadnienia biznesowego czy ekonomicznego planowanych transakcji ani również żadne inne usługi niż wymienione powyżej. Klient powinien mieć na uwadze fakt, iż ustawy podatkowe uzależniają w określonych przypadkach skutki podatkowe dokonanych działań od ich celu, stopnia biznesowego uzasadnienia, zgodnego zamiaru stron czynności czy istnienia bądź nie stosunku prawnego lub prawa. Powyższe elementy nie są przedmiotem oceny w ramach niniejszego opracowania.

Informujemy, że możemy być zobowiązani do zaraportowania niniejszej analizy zgodnie z polskimi przepisami o raportowaniu schematów podatkowych. Z uwagi jednak na znaczną nieprecyzyjność tych przepisów, faktyczne objęcie niniejszej analizy tym obowiązkiem zależeć będzie od aktualnego podejścia organów podatkowych.

Obowiązek raportowania tzw. schematów standaryzowanych (powtarzalnych) spoczywa zasadniczo na promotorze i nie obejmuje m.in. danych identyfikujących korzystającego ze schematu (o ile dany promotor jest zobowiązany do zachowania ustawowej tajemnicy zawodowej i nie został z tego obowiązku zwolniony przez podatnika). Pozostałe schematy (dostosowane do konkretnych potrzeb klienta) podlegają obowiązkowi raportowania przez podatnika, chyba że promotor nie jest zobowiązany do zachowania ustawowej tajemnicy zawodowej bądź zostanie z tego obowiązku zwolniony przez podatnika. Zaraportowanemu schematowi nadawany jest numer schematu podatkowego (NSP), który musi być odrębnie raportowany przez podatnika, jeśli w danym okresie rozliczeniowym dokona on jakichkolwiek czynności będących częścią tego schematu lub uzyska wynikającą z niego korzyść podatkową. Podkreślamy, że przedstawiona analiza została przygotowana oraz udostępniona Państwu przez licencjonowanego doradcę podatkowego, radcę prawnego lub adwokata, związanego ustawową tajemnicą zawodową.

Obowiązek raportowania jest obowiązkiem sprawozdawczym i dotyczyć może także uzgodnień, które nie stanowią formy unikania opodatkowania.

Nasza porada jest adresowana wyłącznie do SoCap Bonus sp. z o.o.

Zgodnie z OWU, stanowiącymi integralną część Umowy pomiędzy Spółką i Deloitte, Spółka zobowiązuje się nie ujawniać osobom trzecim jakichkolwiek Porad bez uprzedniej wyraźnej zgody Deloitte udzielonej na piśmie.