

## Tax24

### Przegląd interpretacji i orzeczeń podatkowych z komentarzem





## Deloitte. Codziennie na Twoim biurku.

Deloitte jest pionierem w wykorzystaniu nowoczesnych technologii. Oferujemy przedsiębiorcom największy na rynku pakiet bezpłatnych, elektronicznych publikacji, aby codziennie mogli podążać za najnowszymi zmianami w prawie i biznesowymi trendami. Jako pierwsza firma doradztwa podatkowego w Polsce wprowadziliśmy webcasty - wirtualne seminaria z udziałem naszych specjalistów. Sprawdź, jak każdego dnia możesz wykorzystać możliwości, jakie daje Ci Deloitte. Już dziś zarejestruj się na: [www.deloitte.com/pl/subskrypcje](http://www.deloitte.com/pl/subskrypcje).

[www.deloitte.com/pl](http://www.deloitte.com/pl)

© 2009 Deloitte Polska. A member firm of Deloitte Touche Tohmatsu

**Deloitte.**

# Spis treści

---

## **Podatek od towarów i usług**

- 1 Premia pieniężna za terminowe płatności oraz za osiągnięty poziom obrotów nie wiąże się ze świadczeniem usług
- 3 Efektywnie „odzyskany” VAT jest przychodem spółki

## **Podatki dochodowe**

- 5 Transfery środków finansowych pomiędzy zagranicznym zakładem i jednostką macierzystą są neutralne podatkowo
- 7 Wyplata należności licencyjnych na rzecz szwajcarskiego podmiotu a podatku „u źródła”
- 9 Odszkodowanie wypłacone najemcy w związku z przedterminowym rozwiązaniem umowy to koszt podatkowy
- 11 Ujemna różnica kursowa z transakcji forward związanej z nabyciem udziałów jest kosztem w dacie realizacji tej transakcji
- 13 Opodatkowanie przychodu uzyskanego z realizacji opcji na akcje

## **Podatek od czynności cywilnoprawnych**

- 15 Wyłączenie spod PCC nabycia wierzytelności w ramach wykonywania usług obrotu wierzytelnościami
-

# Premia pieniężna za terminowe płatności oraz za osiągnięty poziom obrotów nie wiąże się ze świadczeniem usług



**Organ:** Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie

**Data:** 26-05-2009

**Sygnatura:** I SA/Kr 94/09

**Typ dokumentu:** Wyrok

## **Teza**

Otrzymujący premię pieniężną za terminowe dokonywanie płatności oraz od wartości zakupionych towarów nie świadczy usługi wobec wypłacającego premię kontrahenta, gdyż premia ta jest nierozdzielnie związana z wcześniejszą dostawą towarów. W konsekwencji czynność ta nie podlega VAT. Dana czynność nie może być traktowana jednocześnie jako dostawa towarów i świadczenie usług.

## **Stan faktyczny**

Spółka prowadząca działalność w zakresie handlu detalicznego artykułami spożywczymi i przemysłowymi nabywa od kontrahentów towary handlowe, które są sprzedawane w sieci własnych sklepów. Dostawcy dążąc do intensyfikacji sprzedaży własnych produktów zachęcają spółkę do dokonywania u nich zakupów m.in. poprzez przyznawanie premii pieniężnych za terminowe dokonywanie płatności oraz od wartości zakupionych towarów. Biorąc pod uwagę fakt, że wskaźniki dla obliczenia wysokości premii są obliczane w okresach miesięcznych, kwartalnych, półrocznych lub rocznych, natomiast ilość dostaw dochodzi do kilkunastu a czasami kilkudziesięciu lub kilkuset miesięcznie od jednego kontrahenta, nie ma możliwości każdorazowego ustalenia, do której konkretnie dostawy (faktury) bonus jest przyporządkowany. Czy otrzymana premia pieniężna za dokonanie terminowych płatności oraz za osiągnięty poziom obrotów jest wynagrodzeniem za usługę w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy o VAT z 2004 r.?

Dyrektor IS stwierdził, że otrzymanie przedmiotowej premii pieniężnej jest rodzajem wynagrodzenia za określone zachowanie spółki w stosunku do sprzedawcy. Zachowanie spółki stanowi w tym przypadku świadczenie usługi za wynagrodzeniem na rzecz sprzedającego. Zatem pomiędzy

stronami zaistniała więź o charakterze zobowiązaniowym, która na gruncie ustawy o VAT z 2004 r. stanowi świadczenie usługi za wynagrodzeniem. Zgodnie z art. 41 ust. 13 ustawy o VAT z 2004 r., towary i usługi będące przedmiotem czynności, o których mowa w art. 5, niewymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej podlegają opodatkowaniu stawką w wysokości 22%, z wyjątkiem tych, dla których w ustawie lub przepisach wykonawczych określono inną stawkę. Zatem otrzymane wynagrodzenie za zachowanie spółki należy uznać za wynagrodzenie z tytułu świadczenia usług, o których mowa w art. 8 ust. 1 ustawy o VAT z 2004 r.

i opodatkować wg stawki 22%, a także udokumentować poprzez wystawienie faktur VAT na rzecz nabywców usług, tj. kontrahentów. Sprawa trafiła do WSA.

### Komentarz Deloitte

Zagadnienie premii pieniężnych wypłacanych z tytułu realizacji odpowiedniego poziomu obrotów nadal budzi wątpliwości podatników, głównie z powodu nierzadko pojawiających się rozbieżności pomiędzy stanowiskami wyrażanymi przez organy podatkowe i sądy administracyjne.

Podstawowy problem w tym przypadku dotyczy sposobu ujęcia wypłaty premii oraz właściwego jej udokumentowania dla celów VAT.

Omawiany wyrok potwierdza przeważającą linię orzecznictwa w zakresie premii pieniężnych. Sąd stwierdził, że sam fakt osiągnięcia określonego pułapu obrotów i/lub dokonania terminowej płatności nie może stanowić świadczenia usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy o VAT z 2004 r. Przyjęcie odmiennego stanowiska prowadziłoby do konkluzji, że w praktyce jedna transakcja (dostawa towarów) skutkowałaby zaistnieniem dwóch czynności opodatkowanych (dostawy towarów oraz świadczenia usług), co z kolei prowadziłoby do efektu podwójnego opodatkowania. Powyższe, zdaniem sądu stoi w sprzeczności z konstytucyjnymi zasadami równości oraz powszechności opodatkowania, a ponadto, z samej definicji świadczenia usług zawartej w art. 8 ustawy o VAT z 2004 r.

(odzwierciedlającej definicję zawartą w Dyrektywie 112/2006/WE) wynika, że transakcja uznana za świadczenie usług nie może jednocześnie stanowić dostawy towarów.

Zarówno samo rozstrzygnięcie, jak i przytoczoną argumentację należy uznać za uzasadnione i zasługujące na aprobatę, jako oddające podstawowe założenia i cele systemu podatku od wartości dodanej. Jednocześnie, jakkolwiek sąd w swoim uzasadnieniu wprost nie odniósł się do sposobu prawidłowego dokumentowania wypłaty premii dla celów VAT, na podstawie dotychczasowej praktyki sądów można wnioskować, że uzasadnionym w takim przypadku jest potraktowanie premii jako zdarzenia pozostającego poza zakresem VAT, a tym samym nie rodzącego obowiązku wystawienia faktury.

Omawiany wyrok jest kolejnym przykładem potwierdzającym kształtowanie się jednolitej praktyki sądów administracyjnych w omawianej kwestii (analogiczne do omawianego rozstrzygnięcia zapadły w ostatnim czasie w podobnych sprawach: I FSK 94/06, I FSK 1067/08, I FSK 998/08, III SA/Wa 3373/08, I SA/Rz 29/09).

### Podstawa prawna

• art. 8 ust. 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535 ze zm.).

Autor: Dominik Arędzki

### Global Tax24

Zapraszamy do wysłuchania archiwalnych nagrań webcastów, które znajdują Państwo na stronie [www.deloitte.com/pl/webcast](http://www.deloitte.com/pl/webcast). (oprac. ZZWP Deloitte)

# Efektywnie „odzyskany” VAT jest przychodem spółki



**Organ:** Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu

**Data:** 23-02-2009

**Sygnatura:** ILPB3/423-803/08-2/MC

**Typ dokumentu:** Interpretacja indywidualna

## Teza

Nadpłacony podatek należny oraz różnica w podatku naliczonym wynikająca z dokonania korekty rozliczeń VAT – stanowić będą przychód dla spółki, bez obowiązku korygowania wysokości kosztów uzyskania przychodów.

## Stan faktyczny

1. Czy w sytuacji, gdy spółka wykazała VAT należny w wysokości wyższej, niż była zobowiązana (wskutek błędnego zastosowania przepisów) oraz nie odliczała podatku naliczonego VAT, zaś kwoty wykazanego VAT należnego oraz nieodliczonego VAT naliczonego zaliczyła do kosztów uzyskania przychodów, prawidłowe jest zastosowanie art. 12 ust. 4 pkt 6 ustawy o CIT, poprzez rozpoznanie kwot efektywnie „odzyskanego” VAT (np. w formie zwrotu nadpłaty w VAT) jako przychodu podatkowego bez obowiązku korygowania wysokości kosztów podatkowych?

2. W sytuacji, gdy odpowiedź na pytanie 1 jest twierdząca, to czy spółka powinna rozpoznać kwoty efektywnie „odzyskanego” VAT jako przychód podatkowy w momencie faktycznego otrzymania lub rzeczywistego zadysponowania tymi kwotami (np. zaliczenia na poczet bieżących lub przyszłych zobowiązań podatkowych, otrzymania zwrotu nadpłaty w VAT, otrzymania zwrotu zwiększonej nadwyżki podatku naliczonego nad należnym), a nie np. w momencie złożenia wniosku o nadpłatę, czy wniosku o zwrot zwiększonej nadwyżki podatku naliczonego nad należnym?

### Komentarz Deloitte

Komentowana interpretacja Dyrektora IS w Poznaniu porusza istotną kwestię, która w ostatnim czasie budziła liczne wątpliwości podatników. Wątpliwości te były związane głównie z wyrokiem ETS wydanym 22 grudnia 2008 r. w sprawie Magoora (C-414/07).

Z wyroku ETS wskazanego powyżej wynika, że podatnicy mają prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego od paliw zakupionych po 1 maja 2004 r. do następujących samochodów używanych do działalności gospodarczej:

(i) samochody, od nabycia których można było odliczyć VAT naliczony na podstawie przepisów obowiązujących przed 1 maja 2004 r. (samochody inne niż osobowe o dopuszczalnej ładowności powyżej 500 kg),

(ii) samochody o dopuszczalnej ładowności nie mniejszej niż określona według tzw. wzoru Liska.

Ponadto Minister Finansów wydał 13 lutego 2009 r. interpretację ogólną, w której wskazał również na możliwość odliczenia VAT naliczonego od faktur dokumentujących nabycie samochodów spełniających wymienione powyżej warunki.

W związku z wyrokiem ETS oraz interpretacją Ministra Finansów podatnicy, którzy nie odliczali VAT naliczonego od paliwa/samochodów wymienionych powyżej, uzyskali możliwość odzyskania nadpłaconego VAT w tym zakresie.

Pamiętać jednak należy, że zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 46 ustawy o CIT kosztem uzyskania przychodów jest VAT naliczony w tej części, w której zgodnie z ustawą o podatku od towarów i usług podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty lub zwrot różnicy VAT – jeżeli naliczony VAT nie powiększa wartości środka trwałego.

Zatem podatnicy, którzy po 1 maja 2004 roku nie odliczali podatku VAT naliczonego od nabycia samochodów wskazanych powyżej bądź od paliwa, co do zasady, zaliczali nieodliczalny VAT naliczony do kosztów uzyskania przychodów, bądź powiększali wartość początkową środka trwałego – samochodu.

W związku z powyższym powstała wątpliwość, czy w przypadku odzyskania nadpłaconego VAT podatnicy mają obowiązek korygowania kosztów uzyskania przychodów za lata ubiegłe oraz wartości początkowej środków trwałych.

Wydaje się, że te wątpliwości rozwiewa interpretacja Dyrektora IS w Poznaniu. Zdaniem Dyrektora

IS w przypadku zwrotu nadpłaconego VAT przez organ podatkowy podatnicy nie są zobowiązani do korygowania kosztów uzyskania przychodów za lata ubiegłe, lecz mają obowiązek rozpoznania przychodu podatkowego na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 4f ustawy o CIT.

### Podstawa prawna

- art. 12 ust. 1 pkt 1 i 4f, art. 12 ust. 4 pkt 6, art. 16 ust. 1 pkt 46 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2000 r. nr 54, poz. 654 ze zm.).

Autor: Dominika Ramirez-Wołkiewicz

### Global Tax24

Zmiany w ustawie o informowaniu pracowników i przeprowadzaniu z nimi konsultacji: Wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 1 lipca 2008 r. przepisy art. 4 ust. 1, 3 oraz 5 ustawy z dnia 7 kwietnia 2006 r. o informowaniu pracowników i przeprowadzaniu z nimi konsultacji (Dz. U. nr 79, poz. 550 z późn. zm.), dotyczące wyboru członków rad pracowników przez organizacje związkowe, zostały uznane za niezgodne z Konstytucją RP. Czytaj więcej. (oprac. ZZWP Deloitte)

# Transfery środków finansowych pomiędzy zagranicznym zakładem i jednostką macierzystą są neutralne podatkowo



**Organ:** Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

**Data:** 07-07-2008

**Sygnatura:** IPPB3/423-549/08-2/MK

**Typ dokumentu:** Interpretacja indywidualna

## Teza

Środki finansowe, które przekazywane są przez jednostkę macierzystą do zakładu na terenie Polski celem jego finansowania, co prawda pozostają w dyspozycji tego zakładu, lecz stanowią wydatki jednostki macierzystej dotyczące finansowania działalności oddziału, jako części całego przedsiębiorstwa. Nie można więc uznać, że z tytułu przekazania tych środków powstanie po stronie oddziału przychód podatkowy, ponieważ jest to wewnętrzny transfer środków finansowych w ramach jednego podmiotu gospodarczego. Podobnie również płatności przekazywane przez zakład do centrali spółki, stanowiące transakcje o charakterze wewnętrznym, nie skutkują powstaniem kosztów po stronie tego zakładu.

## Stan faktyczny

Spółka jest bankiem posiadającym siedzibę w Danii. Prowadzi w Polsce działalność gospodarczą poprzez swoją jednostkę organizacyjną C, stanowiącą oddział instytucji kredytowej w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 18 ustawy Prawo bankowe. Działalność oddziału finansowana jest m.in. przez C, która przekazuje na jego rzecz określone środki finansowe. Z tytułu przekazania ww. środków, oddział dokonuje na rzecz C określonych płatności. Czy płatności do C wypłacane przez oddział z tytułu udzielonego przez C finansowania ze środków własnych podlegają w Polsce opodatkowaniu podatkiem u źródła?

### Komentarz Deloitte

Interpretacja wskazująca, iż przepływy pieniężne pomiędzy jednostką macierzystą i zagranicznym zakładem co do zasady nie powodują powstania przychodu bądź kosztu jest ze wszech miar słuszną. Biorąc pod uwagę, iż zarówno jednostka macierzysta jak i zakład stanowią w istocie ten sam podmiot, nie może być w analizowanej sytuacji mowy o jakimkolwiek przysporzeniu lub wydatku czy też wypłacie dywidendy po którejś ze stron, a jedynie o realokacji środków pieniężnych w ramach jednego podmiotu.

O ile sam transfer środków pieniężnych pomiędzy oddziałem i jednostką macierzystą nie powinien wywoływać efektów podatkowych, przedsiębiorcy dokonujący podobnych operacji mogą zastanawiać się w jaki sposób określić koszty finansowe działalności zakładu. Co do zasady kosztem finansowania dla podatnika podatku dochodowego od osób prawnych są faktycznie zapłacone odsetki od pożyczek. Biorąc pod uwagę, że zakład i jednostka macierzysta stanowią jeden i ten sam podmiot, z cywilnoprawnego punktu widzenia nie może zaistnieć między nimi stosunek prawny pożyczki, a zatem jakiegokolwiek dokonane przez zakład płatności nie mogą zostać określone jako „odsetki zapłacone”. Opierając się jedynie na przepisach ustawy o CIT dotyczących zasad rozpoznawania kosztów finansowych nie byłoby możliwym wykazanie po stronie zakładu jakichkolwiek kosztów finansowania. Nie oznacza to jednak, że przedsiębiorcy prowadzący działalność w innym kraju poprzez zakład są pozbawieni możliwości rozpoznawania kosztów finansowych dla celów podatkowych.

W analizowanym przypadku podstawę prawną kształtującą wysokość kosztów finansowych, które zagraniczny zakład będzie mógł rozpoznać dla celów podatkowych w Polsce stanowi art. 7 ust. 2 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej pomiędzy Polską i Danią (lub analogiczny artykuł umowy z innym państwem w rozliczeniach dokonywanych z jednostką macierzystą z danego kraju) stanowiący, że należy przypisać takiemu zakładowi takie zyski, które mógłby on osiągnąć, gdyby wykonywał taką samą lub podobną działalność w takich samych lub podobnych warunkach jako samodzielne przedsiębiorstwo i był całkowicie niezależny

w stosunkach z przedsiębiorstwem, którego jest zakładem. W efekcie podatnik powinien mieć prawo do alokowania odpowiedniej części kosztów finansowych do zakładu, które to koszty pomniejszyłyby zysk do opodatkowania w Polsce. O ile jednak w przypadku rozliczeń pomiędzy odrębnymi spółkami ustalenie wartości podatkowych kosztów finansowania jest łatwe gdyż odpowiadają one kwocie zapłaconych odsetek, w przypadku zakładu, gdy rozpoznanie kosztów w rozliczeniach z jednostką macierzystą jest faktycznie oderwane od płatności ustalenie i udokumentowanie poprawnej wysokości kosztów może sprawiać problemy w praktyce. Podatnik nie może automatycznie przyjąć, że płatności „odsetkowe” dokonywane przez zakład stanowią jego koszt uzyskania przychodu. Konieczne jest zatem przyjęcie teoretycznego klucza alokacji kosztów finansowania pomiędzy zakładem i jednostką macierzystą oraz udokumentowanie, że pozwala on na ustalenie rzeczywistych kosztów finansowania, które powinny być przypisane do zakładu.

### Podstawa prawna

- art. 3 ust. 2 i art. 4a ust. 11 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2000 r. nr 54, poz. 654 ze zm.),
- art. 7 ust. 1 i art. 11 ust.1 konwencji z 6 grudnia 2001 r. między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Danii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku (Dz.U. z 2003 r. nr 43, poz. 368).

Autor: Aleksander Kot

### Global Tax24

Zmiana orzecznictwa w zakresie wypłat diet za podróże służbowe pracownikom mobilnym: Dnia 19 listopada 2008 r. Sąd Najwyższy, w składzie siedmiu sędziów podjął uchwałę, w której zajął się występującymi w praktyce wątpliwościami związanymi z zagadnieniem podróży służbowej kierowców w ruchu międzynarodowym (Sygn. akt. II PZP 11/08). Niniejsza uchwała została wydana w odpowiedzi na pytanie składu zwykłego SN o treści: „Czy wykonywanie przez pracownika uzgodnionej między stronami pracy, która polega na stałym przemieszczaniu się na określonym obszarze jest podróżą służbową?”. Czytaj więcej. (oprac. ZZWP Deloitte)

# Wypłata należności licencyjnych na rzecz szwajcarskiego podmiotu a podatek „u źródła”



**Organ:** Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

**Data:** 11-02-2009

**Sygnatura:** IPPB5/423-277/08-2/PS

**Typ dokumentu:** Interpretacja indywidualna

## Teza

Należności licencyjne powstające w Polsce a wypłacane na rzecz szwajcarskiego podmiotu, podlegają opodatkowaniu tylko w Szwajcarii. Oznacza to, że spółka dokonując wypłaty takich należności nie będzie obowiązana do potrącenia od nich zryczałtowanego podatku dochodowego. W takiej sytuacji, dochód podmiotu szwajcarskiego w postaci wynagrodzenia, jakie otrzyma z tytułu sprzedaży oprogramowania komputerowego, należy kwalifikować jako „zyski przedsiębiorstwa” w rozumieniu art. 7 konwencji polsko-szwajcarskiej. Zyski te podlegają opodatkowaniu tylko w państwie siedziby podmiotu, który dochód taki uzyskuje, o ile nie posiada on zakładu na terytorium Polski.

## Stan faktyczny

Spółka zawarła z podmiotem z siedzibą w Szwajcarii umowę licencyjną (udzielenie licencji na program komputerowy). Spółka ma obowiązek uiszczać opłaty licencyjne na rzecz szwajcarskiego podmiotu. Spółka używa programy komputerowe tylko i wyłącznie na potrzeby własne, tzn. nie udostępnia i nie przekazuje praw do tych programów osobom trzecim, nie udziela sublicencji, nie dokonuje cesji czy też dzierżawy tego oprogramowania. Podmiot szwajcarski nie posiada oddziałów ani zakładów w Polsce. Spółka posiada certyfikat rezydencji podmiotu z siedzibą w Szwajcarii potwierdzający, że ma on rezydencję podatkową w tym kraju. Czy spółka ma obowiązek potrącenia w Polsce podatku „u źródła”?

### Komentarz Deloitte

Na wstępie należy podkreślić, iż w zapisach umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (UUPO) konieczna jest weryfikacja nie tylko zapisów samej umowy, ale także tego, czy został do niej sporządzony protokół i do czego się on odnosi. W przypadku UUPO zawartej ze Szwajcarią zapisy protokołu w istotny sposób modyfikują treść samej umowy: w umowie przewidziano opodatkowanie należności licencyjnych u źródła podatkiem w wysokości 10%, podczas gdy protokół przewiduje brak możliwości takiego opodatkowania, pod warunkiem wzajemności. W konsekwencji zgodnie z protokołem, dopóki Szwajcarią zgodnie z jej wewnętrznym prawem nie pobiera u źródła podatku z tytułu należności licencyjnych wypłacanych osobom nie mającym miejsca zamieszkania lub siedziby w Szwajcarii, również należności licencyjne wypłacane przez polskie podmioty na rzecz szwajcarskich, generalnie nie będą podlegały opodatkowaniu w Polsce (pod warunkiem oczywiście udokumentowania rezydencji podmiotu Szwajcarskiego odpowiednim certyfikatem rezydencji).

W analizowanej interpretacji Dyrektor odniósł się generalnie do zapisów protokołu i na tej podstawie uznał, iż wnioskodawca nie jest zobowiązany do poboru podatku u źródła. Niemniej istotny jest w tym przypadku także fakt, że – jak wskazano w przytoczeniu stanu faktycznego - wnioskodawca będzie wykorzystywał program wyłącznie na własne potrzeby. Taka forma korzystania z oprogramowania (jako tzw. odbiorca ostateczny – end user) co do zasady nie powinna wiązać się z obowiązkiem poboru podatku u źródła – stanowisko to wynikające z Konwencji Modelowej OECD znajduje także odzwierciedlenie w interpretacjach organów podatkowych (np. interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Warszawie z 21 listopada 2008 r., IPPB5/423-2/08-2/MŚ).

Odrębną kwestią jest natomiast pytanie, czy w ogóle możliwe jest opodatkowanie u źródła należności licencyjnych wypłacanych w związku z wykorzystywaniem oprogramowania komputerowego w oparciu o brzmienie tych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (w tym ze Szwajcarią), gdzie brak wskazania wprost tego typu wynagrodzenia. Organy podatkowe zajmowały w tym zakresie stanowisko,

iż program komputerowy należy uznać za utwór literacki, artystyczny lub naukowy (np. interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Warszawie z 1 grudnia 2008 r., IPPB5/423-35/08-2/MW), niemniej odmienne stanowisko zajmują w niektórych wyrokach sądy administracyjne (przykładowo wyrok z 4 kwietnia 2008 r., III SA/Wa 2153/07).

### Podstawa prawna

- art. 21 ust. 1 i 2 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2000 r. nr 54, poz. 654 ze zm.),
- art. 12 ust. 1, 2 i 3 Konwencji z 2 września 1991 r. między Rzeczpospolitą Polską a Konfederacją Szwajcarską w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku (Dz.U. z 1993 r. nr 22, poz. 92).

Autor: Joanna Zawiejska-Rataj

### Global Tax24

Zapraszamy do lektury najnowszego alertu podatkowego Deloitte: Oddział w Unii, siedziba w kraju trzecim a prawo do odliczenia VAT. Nowe regulacje w zakresie miejsca świadczenia usług i ich wpływ na politykę VAT w instytucjach finansowych. Dostęp do dokumentu. (oprac. ZZWP Deloitte)

# Odszkodowanie wypłacone najemcy w związku z przedterminowym rozwiązaniem umowy to koszt podatkowy



**Organ:** Naczelny Sąd Administracyjny

**Data:** 20-03-2009

**Sygnatura:** II FSK 1915/07

**Typ dokumentu:** Wyrok

## Teza

Odszkodowanie umowne wypłacone najemcy w związku z przedterminowym rozwiązaniem umowy najmu, zawartej na czas określony, bez możliwości wcześniejszego wypowiedzenia, może być uznane za koszt uzyskania przychodu ze sprzedaży nieruchomości w sytuacji, gdy nabywca nieruchomości uzależnił zawarcie umowy kupna-sprzedaży od jej opuszczenia przez dotychczasowego najemcę. W sytuacji gdy podatnik uznał, że korzystniejsze dla prowadzonej przez niego działalności gospodarczej będzie uzyskanie przychodu ze sprzedaży nieruchomości niż przychód z najmu, brak powodów do kwestionowania celowości podejmowanych przez niego działań mających na względzie doprowadzenie do realizacji umowy sprzedaży nieruchomości. Jeżeli bez wypłaty odszkodowania za odstąpienie od umowy najemca nie wyraziłby zgody na opuszczenie nieruchomości - wydanie jej właścicielowi, a ten z kolei nie mógłby jej sprzedać, to poniesiony przez niego koszt odszkodowania za natychmiastowe rozwiązanie umowy najmu pozostaje

w związku przyczynowo-skutkowym z przychodem ze sprzedaży nieruchomości, czyli spełnia przewidziany w art. 15 ust. 1 ustawy o CIT warunek zaliczenia go do kosztów uzyskania przychodu.

## Stan faktyczny

Organ I instancji stwierdził, że zapłacone odszkodowanie z tytułu ugodowego rozwiązania umowy łączącej strony nie stanowi kosztów uzyskania przychodów, w świetle art. 15 ust. 1 ustawy o CIT, bowiem celem zapłaty odszkodowania było uwolnienie się od zobowiązania, a nie osiągnięcie przychodu. Spółka podtrzymała swoje stanowisko, zgodnie z którym odszkodowanie to stanowi koszt uzyskania przychodów, poniesiony w celu osiągnięcia przychodu ze sprzedaży tej nieruchomości. Dyrektor IS, zauważył, że spółka zawarła porozumienie z najemcą o odstąpieniu od umowy najmu, w którym uznała roszczenia najemcy o odszkodowanie za przedterminowe rozwiązanie umowy. Powstała więc wątpliwość co do zaliczenia do kosztów podatkowych odszkodowania za przedterminowe rozwiązanie umowy najmu. Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o CIT kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów,

za wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1.

W katalogu wyłączeń wymienionych w art. 16 ust. 1 pkt 22 nie ma mowy o odszkodowaniach za odstąpienie od umowy. W świetle tego przepisu dla zaliczenia go do kosztów uzyskania przychodów niezbędne jest zatem wykazanie istnienia między tym kosztem, a przychodem bezpośredniego lub pośredniego związku przyczynowo-skutkowego. Organ stwierdził, że odstąpienie od umowy najmu, z przyczyn leżących po stronie spółki, spowodowało negatywne dla strony konsekwencje finansowe, zatem związek przyczynowo-skutkowy pomiędzy tym wydatkiem a przychodem w ogóle nie istnieje. Podkreślił, że świadczenie odszkodowawcze ma na celu wyrównanie szkody kontrahenta i uniknięcie ewentualnych sporów, jego celem nie jest natomiast kreowanie przychodów. Zatem wydatku w postaci odszkodowania za przedwczesne rozwiązanie umowy nie można uznać za poniesiony w celu uzyskania przychodów.

Sprawa trafiła do WSA, który podtrzymał stanowisko Dyrektora IS. Sprawa trafiła do NSA.

### **Komentarz Deloitte**

Zgodnie z ogólną zasadą wyrażoną w ustawie o CIT wydatki poniesione przez podatnika w celu osiągnięcia przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodu niewymienione w katalogu z art. 16 ust. 1 ustawy o CIT stanowią koszty podatkowe. Ustawodawca wprowadził w powołanym przepisie m. in. ograniczenia w kwestii możliwości zaliczania przez podatników do kosztów uzyskania przychodów niektórych odszkodowań i kar umownych (art. 16 ust. 1 pkt 22) nie wskazując w nim jednak tego będącego przedmiotem powyższego sporu. Jako, że ograniczenie to ma charakter zamknięty, oznacza to, iż wszelkie kary umowne i odszkodowania nie wymienione w nim bezpośrednio mogą być kosztem podatkowym, jeśli zgodnie z ogólną zasadą wyrażoną w art. 15 ust. 1 ustawy o CIT zostały poniesione w celu osiągnięcia przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodu.

W omawianym wyroku przedterminowe rozwiązanie umowy najmu z najemcą przez spółkę i zapłacenie w związku z tym odszkodowania na rzecz najemcy stanowiło warunek sine qua non dojścia do skutku umowy sprzedaży nieruchomości,

gdyż kupujący uzależnił jej zawarcie od opuszczenia nieruchomości przez dotychczasowego najemcę. Najemca zaś nie wyraziłby zgody na rozwiązanie umowy najmu bez wypłaty umówionego odszkodowania.

W analizowanym przypadku właściwe wydaje się więc uznanie, że wypłacone najemcy odszkodowanie pozostaje w związku przyczynowo-skutkowym z przychodem, jaki osiągnie spółka ze sprzedaży nieruchomości. Stanowisko organów podatkowych, jakoby świadczenie odszkodowawcze nie kreowało przychodów i miało na celu wyłącznie wyrównanie szkody kontrahenta i uniknięcie ewentualnych sporów w tym konkretnym stanie faktycznym wydaje się nieuzasadnione. W przedmiotowej sytuacji należy bowiem rozpatrywać poniesienie kosztu w postaci odszkodowania nie tylko przez pryzmat ogólnych kosztów i przychodów spółki, ale przede wszystkim trzeba powiązać ten wydatek bezpośrednio z przychodem wygenerowanym w ramach transakcji sprzedaży nieruchomości. Spółka nie uzyskałaby tego przychodu, gdyby nie doprowadziła do rozwiązania umowy z najemcą. Oczywisty jest więc bezpośredni związek przyczynowo-skutkowy istniejący pomiędzy zapłaconym odszkodowaniem, jako kosztem, a przychodem ze zbycia nieruchomości.

A zatem, wyrok NSA, zgodnie z którym odszkodowanie z tytułu przedterminowego rozwiązania umowy najmu może w rozpatrywanej sprawie zostać zaliczone w poczet kosztów uzyskania przychodów należy uznać za w pełni zasadne. To podatnik bowiem dokonuje oceny celowości poniesienia danego kosztu. Jeśli uzna, iż bardziej racjonalna z ekonomicznego punktu widzenia jest sprzedaż nieruchomości niż jej dalsze wynajmowanie, gdyż np. w ten sposób uzyska wyższy przychód w krótszym czasie niż miałoby to miejsce w przypadku, gdyby najem był kontynuowany, wówczas koszt odszkodowania wypłaconego najemcy za wcześniejsze rozwiązanie umowy najmu powinien stanowić koszt uzyskania przychodu.

### **Podstawa prawna**

• art. 15 ust. 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2000 r. nr 54, poz. 654 ze zm.).

Autor: Piotr Maculewicz

# Ujemna różnica kursowa z transakcji forward związanej z nabyciem udziałów jest kosztem w dacie realizacji tej transakcji



**Organ:** Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu

**Data:** 25-02-2009

**Sygnatura:** ILPB3/423-810/08'2/HS

**Typ dokumentu:** Interpretacja indywidualna

## Teza

Poniesiona strata na transakcjach typu forward, która miała zabezpieczyć spółkę przed ryzykiem kursowym w związku z planowanym nabyciem udziałów, za które płatność miała nastąpić w walucie obcej, nie jest wydatkiem na nabycie udziałów. Strata ta będzie więc kosztem uzyskania przychodu w dacie realizacji tej transakcji walutowej, a nie w momencie zbycia udziałów.

## Stan faktyczny

Czy wynik na transakcjach forward (w sytuacji spółki poniesiona strata), spółka może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów w momencie dokonania zapłaty do banku kwoty rozliczenia z tytułu transakcji forward (tj. że kwota poniesionej straty stanowi po stronie spółki koszt podatkowy)?

### Komentarz Deloitte

Wskazane pismo Dyrektora IS w Poznaniu wpisuje się w dotychczasową korzystną linię interpretacyjną prezentowaną zarówno przez doktrynę, orzecznictwo sądowe jak i organy podatkowe, dotyczącą zakresu pojęcia „wydatku na nabycie” akcji i udziałów, o którym mowa w art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy o CIT.

Organ podatkowy uznał bowiem, że zawarte przez podatnika transakcje terminowe forward zakupu określonej waluty w określonym terminie, po z góry ustalonym kursie walutowym, nie są wydatkiem na nabycie udziałów innej spółki. Stanowią rozliczenie transakcji walutowych zawartych przez podatnika, wobec czego są one kosztem uzyskania przychodu w dacie ich realizacji.

W tym zakresie organ posłużył się obowiązującą od 2002 r. interpretacją wystosowaną przez Ministerstwo Finansów, mającą na celu zapewnienie jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe. W piśmie wydanym 7 sierpnia 2002 r., Minister Finansów stwierdził, że „do wydatków na nabycie bądź objęcie udziałów (akcji) zaliczyć należy wydatki bezpośrednio związane z takim objęciem, a więc wydatki, bez których nie byłoby możliwe nabycie lub objęcie (nabycie) udziałów (akcji). Takimi wydatkami są w szczególności:

- cena za udziały (akcje),
- wpłaty na kapitał zakładowy spółki”.

Mając na uwadze dotychczasową praktykę, przyjmuje się, że prezentowane wyżej stanowisko odnosi się również do momentu rozpoznawania w kosztach uzyskania przychodów wydatków związanych z pozyskaniem określonych źródeł finansowania tego rodzaju wydatków. Dotyczy to w szczególności pożyczek i kredytów zaciągniętych na nabycie udziałów (akcji). Zdaniem niektórych organów podatkowych – np. Dyrektora IS w Warszawie (P-PB3-423-639/08-2/MŚ), naliczone i zapłacone odsetki od takich pożyczek nie stanowią wydatków na nabycie (objęcie) udziałów (akcji), do których zastosowanie ma art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy o CIT.

Zatem, należy przyjąć, że wydatki na nabycie udziałów oznaczają wydatki bezpośrednio warunkujące nabycie tych udziałów, czyli takie, bez których poniesienia skuteczne nabycie nie byłoby możliwe. Oznacza to, że wyłącznie wydatki funkcjonalnie związane z nabyciem (objęciem)

określonych akcji, udziałów, bez których nie doszłoby do transakcji nabycia, stanowią, w rozumieniu art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy o CIT, koszt podatkowy w momencie zbycia akcji (udziałów) np. opłaty notarialne, prowizje brokerskie. Pozostałe wydatki nawet w przypadku, gdy w pewien sposób są powiązane z transakcją nabycia akcji (udziałów) lub do niej pośrednio się odnoszą, stanowią, co do zasady, koszt uzyskania przychodów w dacie ich poniesienia. Odnosząc się do analizowanego pisma, warto zauważyć, że zawarcie transakcji terminowych miało na celu zabezpieczenie podatnika przed ryzykiem kursowym wynikającym z odsunięcia w czasie płatności za transakcję nabycia udziałów w walucie obcej. Chociaż warunki zawartego kontraktu terminowego w sposób pośredni odnosiły się do warunków transakcji nabycia udziałów, to sama transakcja forward nie determinowała dojścia do skutku transakcji nabycia udziałów. Wynik na transakcjach terminowych nie powinien być zatem traktowany jako korekta ceny nabycia udziałów, gdyż nie jest on elementem kształtującym cenę nabycia dla celów podatkowych.

### Podstawa prawna

- art. 15 ust. 1 oraz art. 16 ust. 1 pkt 8 i 8b ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2000 r. nr 54, poz. 654 ze zm.).

Autor: Agnieszka Pajurek

### Global Tax24

Odpowiedzialność członków Zarządu za zobowiązania podatkowe spółki: Pragniemy zwrócić Państwa uwagę na zagadnienie odpowiedzialności członków zarządu za zobowiązania podatkowe spółek, które to zagadnienie coraz częściej znajduje merytoryczne rozstrzygnięcie w sądach administracyjnych. Co więcej, obecna sytuacja gospodarcza oraz rosnące ryzyko działalności biznesowej mogą sprawić, iż zaległości podatkowe niewypłacalnej spółki kapitałowej mogą stać się poważnym problemem dla członków jej zarządu. Czytaj więcej. (oprac. ZZWP Deloitte)

# Opodatkowanie przychodu uzyskanego z realizacji opcji na akcje



**Organ:** Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

**Data:** 12-05-2009

**Sygnatura:** IPPB2/415-123/09-2/AK

**Typ dokumentu:** Interpretacja indywidualna

## Teza

Skoro nabycie w ramach programów opcji następuje w sposób nieodpłatny, a uczestnik nie ma prawa do ich zastawiania, sprzedaży i odstąpienia, to opcje te nie mieszczą się w kategorii pochodnych instrumentów finansowych i tym samym nie będzie miał zastosowania art. 17 ust. 1 pkt 10 ustawy o PIT.

Zatem uzyskane przez wnioskodawcę przysporzenie majątkowe powinno być zakwalifikowane jako przychód ze stosunku pracy w rozumieniu art. 12 ustawy o PIT, z uwagi na to, że pracodawca pokrywa koszty uczestnictwa w tych programach. W związku z powyższym na spółce B ciąży obowiązek płatnika podatku, wynikające z treści przepisów art. 31, 32 i 38 ustawy o PIT.

## Stan faktyczny

Od 1 stycznia 2007 r. wnioskodawca jest objęty ograniczonym obowiązkiem podatkowym. Jako pracownik spółki B (spółka polska) w latach 1998-2001 brał udział w programach planów akcyjnych (E i L), funkcjonujących w ramach grupy X. Program E polega na umożliwieniu wybranym pracownikom grupy X objęcia opcji na akcje, a w konsekwencji ich realizacji i objęcia akcji spółki X (spółka zagraniczna). Realizacja opcji w przyszłości jest odpłatna. Uczestnik nie ma prawa do zastawiania, sprzedaży lub odstąpienia opcji. Opcje mogą zostać zrealizowane w dowolnym momencie w przeciągu 7 lat od upływu okresu restrykcji, który wynosi 3 lata od momentu ich przyznania. Opcje mogą zostać zrealizowane również w przypadku wcześniejszego rozwiązania umowy ze spółką, w ciągu 12 miesięcy od daty zakończenia współpracy, przy czym rozwiązanie umowy musi nastąpić po upływie okresu restrykcji.

Po zrealizowaniu opcji uczestnicy programu E otrzymują akcje spółki zagranicznej w ilości, która została ustalona w momencie przyznania opcji. Wnioskodawca zrealizował opcje w 2008 r. Program L różni się tylko tym, że ilość możliwych do uzyskania akcji jest uzależniona od wyników ekonomicznych osiągniętych przez spółkę zagraniczną w okresie trzech lat liczonych od 1 stycznia

roku, w którym opcje zostały przyznane. Zatem wartość przyszłego przysporzenia nie jest znana, gdyż zależy od ilości akcji jaką uczestnik będzie mógł otrzymać realizując opcje oraz od wartości akcji w momencie realizacji opcji. Realizacja opcji w programie L jest bezpłatna. Opcje przyznane wnioskodawcy w tym programie zamierza on zrealizować w przyszłości. Koszty związane z funkcjonowaniem programów są przenoszone na tę spółkę, na rzecz której uczestnik wykonywał pracę w momencie rozpoczęcia uczestnictwa w programie. W przypadku wnioskodawcy była to spółka polska. Czy przysporzenie majątkowe uzyskiwane w związku z realizacją uprawnień wynikających z udziału w programach powinno zostać uznane za przychód niepodlegający PIT w Polsce?

Czy powinno ono być zakwalifikowane jako przychód z kapitałów pieniężnych?

### Komentarz Deloitte

W ostatnich latach można zaobserwować, że pracownicy zajmujący wybrane stanowiska w hierarchii firmy są stosunkowo często obejmowani programami motywacyjnymi, w ramach których mogą nabyć akcje pracodawcy lub innego podmiotu z grupy, do której należy pracodawca. Co do zasady takie programy motywacyjne są realizowane w następujących etapach:

- przystąpienie do programu,
- przyznanie opcji na akcje uczestnikom programu,
- realizacja opcji na akcje, polegająca najczęściej na objęciu akcji,
- sprzedaż akcji,

przy czym każdy z wyżej wymienionych etapów wiąże się z konsekwencjami na gruncie PIT.

W omawianej sytuacji pewne wątpliwości mogą się wiązać z m.in. z traktowaniem podatkowym realizacji opcji na akcje. W szczególności powstaje pytanie, czy realizacja opcji na akcje powinna być uznana za przychód niepodlegający PIT w Polsce, jako że wnioskodawca posiada ograniczony obowiązek podatkowy w Polsce oraz czy realizacja opcji na akcje powoduje powstanie przychodu stanowiącego przychód z kapitałów pieniężnych.

Należy przy tym zaznaczyć, że w przeciągu ostatnich lat podejście władz skarbowych w omawianym zakresie zmieniało się, a stanowiska prezentowane przez poszczególne urzędy skarbowe

były niejednolite. I tak w piśmie DF/415-675/05/FW wyrażono pogląd, zgodnie z którym „podatnik nabywając akcje po cenach preferencyjnych nie uzyskał przychodu w momencie ich nabycia”, a w piśmie 1472/RPŁ/415-50/05/PK, stwierdzono, iż „w przypadku nabycia akcji po cenie niższej niż rynkowa nie powstanie przychód w rozumieniu ww. ustawy, gdyż różnica jest jedynie dochodem potencjalnym, a podatnikowi podlegają przychody otrzymane, pozostawione do dyspozycji lub (w przypadku niektórych źródeł przychodów) należne”. Natomiast w interpretacji indywidualnej ILPB1/415-536/08-2/RP uznano, że „dochód powstały w momencie realizacji opcji na akcje poprzez nabycie akcji stanowi dochód z kapitałów pieniężnych”, a w interpretacji indywidualnej IPPB2/415-471/08-2/SR potwierdzono stanowisko podatnika, zgodnie z którym „Opcje stanowią instrumenty finansowe, w rozumieniu przepisu art. 5a pkt 13 ustawy o PIT. Tym samym potencjalne przychody wynikające z realizacji Opcji (...) spełniają przesłanki z art. 17 ww. ustawy i w związku z tym stanowią przychód z kapitałów pieniężnych”.

Kolejny pogląd dotyczący omawianej kwestii został zaprezentowany w przedmiotowej interpretacji, zgodnie z którą realizacja opcji na akcje powoduje powstanie przychodu z tytułu stosunku pracy, podlegającego PIT w Polsce (przy czym w związku z faktem, iż podatnik posiada ograniczony obowiązek podatkowy w Polsce, należy zastosować odpowiednie przepisy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania). Mając na uwadze rozbieżne stanowiska władz skarbowych w omawianym zakresie, w celu zabezpieczenia pozycji podatkowej pracowników uczestniczących w programach motywacyjnych, jak i spółki oferującej taki program, wskazane jest każdorazowe wystąpienie z wnioskiem do Ministra Finansów o wydanie indywidualnej interpretacji.

### Podstawa prawna

- art. 3 ust. 2a i 2b, art. 10 ust. 1 pkt 7, art. 11 ust. 1 oraz art. 17 ust. 1 pkt 10 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r. nr 14, poz. 176 ze zm.).

Autor: Katarzyna Kurzawska-Puchała

# Wyłączenie spod PCC nabycia wierzytelności w ramach wykonywania usług obrotu wierzytelnościami



**Organ:** Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku

**Data:** 12-05-2009

**Sygnatura:** I SA/Gd 935/08

**Typ dokumentu:** Wyrok

## Teza

Kluczowe znaczenie ma stwierdzenie, że nabycie wierzytelności przez podmiot zajmujący się skupowaniem wierzytelności i dochodzeniem ich od dłużników stanowi świadczenie przez nabywcę wierzytelności na rzecz jej zbywcy usługi w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy o VAT z 2004 r. W związku z tym to świadczenie podmiotu nabywającego wierzytelności należy uznać za czynność podlegającą VAT. Z faktu, że sprzedaż wierzytelności własnej po stronie sprzedawcy nie jest usługą, nie można wywodzić, że usługi nie świadczy nabywca wierzytelności. Zatem czynność nabycia wierzytelności w ramach wykonywania usług obrotu wierzytelnościami nie podlega PCC.

## Stan faktyczny

Spółka wystąpiła do NUS o stwierdzenie nadpłaty w PCC uiszczonych z tytułu zawarcia umowy sprzedaży wierzytelności. Powołując się na art. 2 pkt 4 ustawy o PCC stwierdziła, że czynność polegająca na nabywaniu przez nią pakietów wierzytelności od firm telekomunikacyjnych nie podlega temu podatkowi. Organ podatkowy odmówił stwierdzenia nadpłaty wskazując, że na gruncie ustawy o VAT z 2004 r. ważny jest status podmiotu, który sprzedaje towar lub, w ramach świadczonych usług, prawo majątkowe, ponieważ jedynie wówczas czynność cywilnoprawna wywołuje obowiązek zapłaty VAT lub powoduje wyłączenie tego obowiązku. Zbywca nie ma statusu podatnika VAT, ponieważ sprzedał wierzytelności własne, których nie można określić jako odpłatne świadczenie usług. W ocenie organu użyty w art. 2 pkt 4 ustawy o PCC zwrot "przynajmniej jedna ze stron" uwzględnił fakt objęcia zakresem przedmiotowym ustawy także umowy zamiany, istotą której jest wzajemne przenoszenie przez strony własnych rzeczy i praw majątkowych. Nie ma wówczas znaczenia, która ze stron, z tego tytułu, jest podatnikiem VAT. W konsekwencji umowy sprzedaży wierzytelności podlegają PCC. Organ II instancji utrzymał w mocy decyzję NUS. Sprawa trafiła do WSA, który oddalił skargę i wskazując art. 2 pkt 4 usta-

wy o PCC stwierdził, że jeżeli na gruncie ustawy o VAT z 2004 r. czynność jest neutralna z punktu widzenia VAT, to w rezultacie nie może ona podlegać wyłączeniu spod PCC. Podkreślił, że o wyłączeniu umowy sprzedaży spod działania przepisów ustawy o PCC nie decyduje okoliczność, że strony tej umowy są podatnikami VAT, lecz wyłącznie fakt, że przynajmniej jedna z nich, z tytułu dokonania tej konkretnej czynności, jest opodatkowana VAT lub jest zwolniona z tego podatku. W rozpoznawanej sprawie nie było wątpliwości, że doszło do zawarcia umowy sprzedaży wierzytelności należącej do katalogu czynności cywilnoprawnych wymienionych w art. 1 ust. 1 pkt 1 lit a - k ustawy o PCC podlegających PCC. Spółka wniosła skargę kasacyjną. NSA uchylił zaskarżony wyrok w całości i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania WSA w Gdańsku.

### Komentarz Deloitte

Istotą sporu, w analizowanej sprawie było opodatkowanie podatkiem od czynności cywilnoprawnych (PCC) nabycia wierzytelności w ramach wykonywania usług obrotu wierzytelnościami. Wątpliwości dotyczyły możliwości traktowania nabycia wierzytelności jako samodzielnej czynności lub też jako część świadczonej usługi obrotu pośrednictwa finansowego.

Naczelny Sąd Administracyjny dokonując podatkowej kwalifikacji samej czynności nabycia wierzytelności nakazał traktowanie tej czynności w kontekście usług świadczonych przez nabywcę wierzytelności. Jak słusznie uznał NSA, „wyodrębniając jeden z elementów prowadzonej przez skarżący podmiot działalności gospodarczej tj. kupna wierzytelności organy podatkowe podważyły w istocie sens prowadzonych operacji gospodarczych”.

Nie można bowiem zapominać, iż samo nabycie wierzytelności przez podmiot zajmujący się obrotem wierzytelnościami jest elementem działalności wykonywanej przez ten podmiot i samo nabycie wierzytelności nie posiada sensu ekonomicznego. Uzasadniona jest natomiast działalność polegająca na nabywaniu wierzytelności i dalszej ich odsprzedaży lub odzyskiwaniu ich we własnym zakresie. Działalność taka podlega VAT, chociaż z uwagi na charakter świadczonych usług jest ona przedmiotowo zwolniona z podatku. Konsekwentnie jednak na podstawie art. 2 pkt 4

ustawy o PCC, działalność taka nie powinna podlegać opodatkowaniu.

Zajęcie innego stanowiska byłoby sprzeczne z intencją ustawodawcy, który założył opodatkowanie VAT czynności wykonywanych profesjonalnie w ramach działalności gospodarczej, natomiast dla nieprofesjonalnego obrotu założył opodatkowanie PCC.

Takie wnioski płyną z analizy uzasadnienia do projektu ustawy o PCC (druk sejmowy nr 1498 z 4 listopada 1999 r.). Wskazuje ono, że "niniejszy projekt ustawy dotyczy opodatkowania czynności cywilnoprawnych, których przedmiotem jest nieprofesjonalny obrót rzeczami oraz prawami majątkowymi (...)".

Rozstrzygnięcie sądu jest, zatem w pełni zgodne z wolą ustawodawcy w zakresie opodatkowania VAT oraz PCC.

### Podstawa prawna

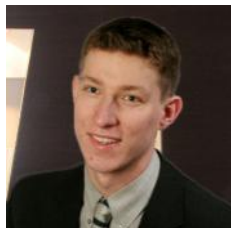
- art. 8 ust. 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535 ze zm.),
- art. 2 pkt 4 ustawy z 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2007 r. nr 68, poz. 450).

Autor: Mateusz Majewski

### Global Tax24

Zapraszamy do lektury najnowszego Alertu prawno-podatkowego Deloitte 27/2009 (Doradztwo prawne): Zmiany w prawie: Inwestycje liniowe w kontekście zmian ustawy prawo energetyczne; Prawo spółników do udziału w zysku. Dostęp do dokumentu. (oprac. ZZWP Deloitte)

# Kontakty



**Dominik Arędzki**

**Starszy Konsultant**  
Dział Doradztwa  
Podatkowego Deloitte  
+48 (42) 290-61-18  
daredzki@deloittece.com



**Dominika Ramirez-Wolkiewicz**

**Starszy Konsultant**  
Dział Doradztwa  
Podatkowego Deloitte  
Tel. +48 (22) 511-08-31  
dramirezwoolkiewicz@deloittece.com



**Aleksander Kot**

**Menedżer**  
Dział Doradztwa  
Podatkowego Deloitte  
Tel. +48 (22) 511-04-21  
alkot@deloittece.com



**Joanna Zawiejska-Rataj**

**Starszy Konsultant**  
Dział Doradztwa  
Podatkowego Deloitte  
Tel. +48 (61) 860-21-65  
jzawiejska@deloittece.com



**Piotr Maculewicz**

**Starszy Konsultant**  
Dział Doradztwa  
Podatkowego Deloitte  
Tel. +48 (22) 511-05-16  
pmaculewicz@deloittece.com



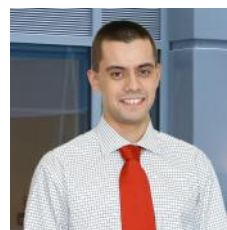
**Agnieszka Pajurek**

**Starszy Konsultant**  
Dział Doradztwa  
Podatkowego Deloitte  
Tel. +48 (22) 511-07-23  
apajurek@deloittece.com



**Katarzyna Kurzawska-Puchała**

**Starszy Konsultant**  
Dział Doradztwa  
Podatkowego Deloitte  
Tel. +48 (61) 860-21-41  
kkurzawska@deloittece.com



**Mateusz Majewski**

**Starszy Konsultant**  
Dział Doradztwa  
Podatkowego Deloitte  
Tel. +48 (22) 511-05-77  
mmajewski@deloittece.com



# Odwaga, by wskazywać drogę

## Inspiracja, by tworzyć przyszłość

W Deloitte przyszłość jest dla nas inspiracją, a każde nowe wyzwanie szansą na rozwój. Od lat wskazujemy naszym klientom drogę na szczyt. Inspirujemy i dzielimy się wiedzą, by stali się liderami w swoich branżach.

We wszystkim, co robimy, koncentrujemy się na przyszłości.

Z naszej przeszłości czerpiemy wiedzę i doświadczenie.

To, obok pracowników, nasza największa siła. Doskonale rozumiemy potrzeby biznesowe naszych klientów. Dzięki praktycznym planom działań i kompleksowym rozwiązaniom, które dostarczamy, firmy na całym świecie każdego dnia tworzą przyszłość biznesu.

[www.deloitte.com/pl](http://www.deloitte.com/pl)

© 2009 Deloitte Polska. A member firm of Deloitte Touche Tohmatsu

**Deloitte.**

# Nasze usługi

Jesteśmy jedną z największych i najdynamiczniej rozwijających się spółek doradztwa podatkowego w Polsce. Ponad 280 specjalistów ze wszystkich dziedzin prawa podatkowego na bieżąco śledzi i analizuje zmiany w przepisach, zapewniając klientom kompleksową obsługę wszystkich zagadnień prawno podatkowych mających wpływ na prowadzenie działalności gospodarczej. Obsługujemy kilkaset podmiotów gospodarczych, wśród nich największe firmy na rynku.

Polska sieć biur Deloitte świadczących usługi doradztwa podatkowego obejmuje Warszawę, Gdańsk, Katowice, Kraków, Łódź, Poznań, Szczecin i Wrocław.

Wychodząc naprzeciw oczekiwaniom klientów, stworzyliśmy interdyscyplinarne zespoły branżowe oraz specjalistyczne zespoły techniczne.

Świadczymy usługi z zakresu:

- podatku dochodowego od osób prawnych (CIT),
- cen transferowych,
- międzynarodowego prawa podatkowego,
- podatków pośrednich (VAT, akcyza, cło),
- fuzji i przejęć,
- postępowań podatkowych i sądowych (włącznie z reprezentacją klientów przed NSA),
- podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT),  
w tym doradztwa dla osób oddelegowanych do pracy za granicą,
- podatku od nieruchomości,
- dotacji i ulg inwestycyjnych,
- zarządzania ryzykiem podatkowym,
- podatku odroczonego.

Specjalizujemy się w kompleksowej obsłudze branż:

- finansowej,
- paliwowo-energetycznej,
- telekomunikacyjnej,
- informatycznej,
- chemicznej,
- farmaceutycznej,
- nieruchomości,
- motoryzacyjnej,
- dóbr szybkozbywalnych,
- handlu detalicznego,
- produkcyjnej.

Stworzyliśmy także specjalistyczne zespoły dla klientów z poszczególnych obszarów językowych:

- German Desk,
- French Desk,
- Japanese Desk,
- Korean Desk.

W ramach świadczonych usług prowadzimy:

- doradztwo bieżące,
- sporządzanie deklaracji podatkowych,
- asystę przy transakcjach,
- doradztwo restrukturyzacyjne,
- projekty optymalizacji podatkowej,
- przeglądy podatkowe,
- badania due diligence,
- postępowania podatkowe,
- szkolenia i warsztaty podatkowe.

# Biura

## Centrala

### Warszawa

Al. Jana Pawła II 19, 00-854 Warszawa

Tel. (22) 511 08 11

Fax (22) 511 08 13

## Biura regionalne

### Gdańsk

ul. Arkońska 6, 80-387 Gdańsk

Tel. (58) 761 67 90

Fax (58) 761 67 61

### Katowice

ul. Uniwersytecka 13, 40-007 Katowice

Tel. (32) 603 03 30

Fax (32) 603 03 31

### Kraków

Al. Armii Krajowej 16, 30-150 Kraków

Tel. (12) 622 43 40; 622 43 80

Fax (12) 622 43 43; 622 43 83

### Łódź

ul. Traugutta 25, 90-113 Łódź

Tel. (42) 290 61 00

Fax (42) 290 61 01

### Poznań

ul. Marcelińska 90, 60-324 Poznań

Tel. (61) 860 21 00

Fax (61) 860 21 01

### Szczecin

Plac Rodła 8, 70-419 Szczecin

Tel. (91) 359 40 65

Fax (91) 359 40 66

### Wrocław

Rynek 7, 50-106 Wrocław

Tel. (71) 344 71 20; 344 71 21

Fax (71) 344 71 25

Więcej informacji

o Dziale Doradztwa Podatkowego:

[www.deloitte.com/pl/podatki](http://www.deloitte.com/pl/podatki)

Nieodpłatne serwisy Deloitte:

[www.deloitte.com/pl/subskrypcje](http://www.deloitte.com/pl/subskrypcje)

Deloitte świadczy usługi audytorskie, konsultingowe, doradztwa podatkowego i finansowego klientom z sektora publicznego oraz prywatnego, działającym w różnych branżach. Dzięki globalnej sieci firm członkowskich obejmującej 140 krajów oferujemy najwyższej klasy umiejętności, doświadczenie i wiedzę w połączeniu ze znajomością lokalnego rynku. Pomagamy klientom odnieść sukces niezależnie od miejsca i branży, w jakiej działają. 160 000 pracowników Deloitte na świecie realizuje misję firmy: stanowić standard najwyższej jakości.

Specjalistów Deloitte łączy kultura współpracy oparta na zawodowej rzetelności i uczciwości, maksymalnej wartości dla klientów, lojalnym współdziałaniu i sile, którą czerpią z różnorodności. Deloitte to środowisko sprzyjające ciągłemu pogłębianiu wiedzy, zdobywaniu nowych doświadczeń oraz rozwojowi zawodowemu. Eksperti Deloitte z zaangażowaniem współtworzą społeczną odpowiedzialność biznesu, podejmując inicjatywy na rzecz budowania zaufania publicznego i wspierania lokalnych społeczności.

Nazwa Deloitte odnosi się do Deloitte Touche Tohmatsu, podmiotu prawa szwajcarskiego i jego firm członkowskich, które stanowią oddzielne i niezależne podmioty prawne. Dokładny opis struktury prawnej Deloitte Touche Tohmatsu oraz jego Firm Członkowskich można znaleźć na stronie [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about). Dokładny opis struktury prawnej Deloitte w Polsce można znaleźć na stronie [www.deloitte.com/pl/onas](http://www.deloitte.com/pl/onas)

Deloitte zastrzega sobie prawo do usuwania z listy subskrybentów Tax24 osób i firm bez podawania przyczyny. Biuletyn Tax24. Przegląd orzecznictwa sądów administracyjnych nie stanowi porady prawnej ani podatkowej i nie może być za taką uznawany. Deloitte Doradztwo Podatkowe sp. z o.o. nie ponosi odpowiedzialności za wykorzystanie informacji zawartych w tym biuletynie lub decyzje podjęte na ich podstawie i ich skutki, bez wcześniejszego zasięgnięcia opinii specjalistów Deloitte Doradztwo Podatkowe sp. z o.o.