

Tax24

Przegląd interpretacji i orzeczeń podatkowych z komentarzem



Spis treści

Podatek od towarów i usług

- 1 E-faktury umieszczone na serwerze bez bezpiecznego podpisu elektronicznego nie dają prawa do odliczenia
- 3 Prawo do odliczenia podatku naliczonego od wydatków na nabycie towarów i usług związanych z zaniechaną inwestycją

Podatki dochodowe

- 5 CIT w zakresie wartości zadłużenia spółki wobec udziałowca
- 7 Konsekwencje podatkowe transakcji dotyczących sprzedaży lub aportu oddziału oraz podziału spółki przez wydzielenie
- 9 Odpłatne zbycie przez spółkę nieruchomości wniesionej do spółki aportem a koszty uzyskania przychodów
- 11 CIT w zakresie opodatkowania zryczałtowanym podatkiem u źródła odsetek przekazywanych przez spółkę
- 13 CIT w zakresie nabycia udziałów własnych w celu umorzenia w zamian za wynagrodzenie w formie rzeczowej

Podatek od czynności cywilnoprawnych

- 15 PCC w zakresie opodatkowania nabycia akcji własnych w celu umorzenia
-

E-faktury umieszczone na serwerze bez bezpiecznego podpisu elektronicznego nie dają prawa do odliczenia



Organ: Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

Data: 07-07-2009

Sygnatura: IP-PP2-443-496/09-2/BM

Typ dokumentu: Interpretacje indywidualna

Teza

E-faktury muszą być akceptowane przez odbiorcę, a ich autentyczność potwierdzona tzw. bezpiecznym podpisem elektronicznym zweryfikowanym przez certyfikat albo system wymiany danych elektronicznych (EDI). Samo wygenerowanie oryginału faktury VAT (plik PDF) i umożliwienie nabywcy pobrania go z serwera dostawcy bądź wysłanie nabywcy oryginału faktury za pomocą systemu informatycznego, w świetle § 4 rozporządzenia Ministra Finansów, nie zapewnia gwarancji niekwestionowanej autentyczności pochodzenia faktury oraz gwarancji integralności i nienaruszalności zawartej w niej treści. W tej sytuacji nie dochodzi do wprowadzenia faktury do obrotu prawnego, co ma istotne konsekwencje szczególnie w zakresie prawa odbiorcy do obniżenia podatku należnego o naliczony (zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT z 2004 r.). Oczywiście istnieje możliwość przekazywania faktur w formie opisanej przez wnioskodawcę, jednakże na gruncie przepisów faktury te nie rodzą żadnych skutków prawnych. W takim przypadku mamy do czynienia wyłącznie z przekazaniem, do wiadomości odbiorcy, treści faktury a nie wystawieniem i doręczeniem

niem dokumentu, o którym mowa w art. 106 ust. 1 ustawy o VAT z 2004 r.

Stan faktyczny

Spółka należy do międzynarodowego koncernu, który planuje wprowadzić wystawianie faktur w systemie elektronicznym. Wystawiane w systemie SAP przez jeden podmiot z grupy na rzecz innego podmiotu należącego do tej grupy faktury byłyby w chwili wystawienia równocześnie kierowane w postaci pliku PDF do poczty elektronicznej i przesyłane odbiorcy. Odbiorca drukowałby fakturę i przechowywał w formie papierowej przez wymagany okres. Spółka występowałaby zarówno w roli wystawcy jak i odbiorcy takich faktur. Innym rozważanym rozwiązaniem jest wydruk faktur z systemu elektronicznego. To rozwiązanie może mieć dwa warianty techniczne: (i) spółka otrzymałaby upoważnienie udzielone przez inne podmioty z grupy do wydruku wystawionych na jej rzecz faktur wprost z informatycznych systemów finansowych tych podmiotów. Wydruk w tym przypadku byłby inicjowany przez spółkę, po otrzymaniu przez nią informacji o wystawieniu faktury. Analogicznie spółka umożliwiłaby takie same działania podmiotom z grupy, dla których wystawiłaby faktury; (ii) drukarka znajdująca się w siedzibie spółki zostałaby podłączona do sieci informatycznej w ten sposób, że wystawcy faktur na rzecz spółki, będący podmiotami

z grupy mieliby możliwość wydruku faktur wprost na tej drukarce. Wydruk w tym przypadku byłby inicjowany przez wystawcę faktur bez udziału spółki. Analogiczne rozwiązanie byłoby dostępne dla podmiotów, dla których spółka wystawiałaby faktury. Faktury wystawiane w opisany wyżej sposób będą wystawiane przez lub na rzecz krajowych i zagranicznych podmiotów należących do koncernu. Powyższe rozwiązania nie dotyczyłyby faktur wystawianych przez lub na rzecz podmiotów spoza koncernu. Czy opisane przez spółkę sposoby wystawiania faktur dają prawo do odliczenia VAT?

Komentarz Deloitte

Faktury elektroniczne to jeden z przykładów rozwiązań istniejących w polskim prawie podatkowym, które w założeniu mają wspomagać podatnika a w praktyce powoduje wiele istotnych problemów. Polscy podatnicy mają możliwość wystawiania faktur w formie elektronicznej od ponad 4 lat. Pomimo to istnieje wiele zagadnień związanych z e-fakturami, które rodzą spory pomiędzy podatnikami i organami podatkowymi. Jedną z takich kwestii jest możliwość wystawiania i przesyłania faktur elektronicznych np. w formie pliku PDF lub innej formie, które gwarantuje autentyczność danych oraz ich integralność.

Polski ustawodawca przewidział wyłącznie dwie metody wystawiania, przesyłania i przechowywania faktur elektronicznych: (i) gdy faktura jest zabezpieczona tzw. bezpiecznym podpisem elektronicznym, oraz (ii) gdy faktura jest przekazywana poprzez wymianę danych elektronicznych (EDI). Rozwiązania te mają jednak swoje ograniczenia i nie w każdej sytuacji mogą być zastosowane. Dlatego niektórzy podatnicy próbują wprowadzać rozwiązania techniczne, które zapewniają odpowiednie bezpieczeństwo, lecz nie przy użyciu środków wskazanych przez ustawodawcę. Jedną z takich metod jest wysyłanie lub udostępniania na serwerze faktur w formacie PDF.

Podobny system wystawiania i przesyłania faktur był przedmiotem omawianej interpretacji. Minister Finansów odrzucił jednak w pełni argumentację przedstawioną przez podatnika. Uznał, że wystawianie oraz przesyłanie faktur w pliku PDF lub drukowanie faktur „na odległość” za pomocą drukarek sieciowych nie może zostać uznane za fakturowanie elektroniczne w rozumieniu

polskich przepisów. Minister stwierdził, że wystawiania oraz przesyłanie faktur elektronicznych jest możliwe tylko po spełnieniu przesłanek przewidzianych w polskim prawie, czyli tylko przy użyciu ww. metod. Podobna teza jest prezentowana również w wielu innych interpretacjach organów podatkowych.

Należy zauważyć, że teza ta jest zgodna z literalną wykładnią polskich przepisów dotyczących e-faktur. Liczba wydanych interpretacji dotyczących tego zagadnienia wskazuje jednak jednoznacznie na to, że ww. rozwiązania stwarzają dla istotnej grup podatników barierę, która nie pozwala im na efektywne zastosowanie faktur elektronicznych.

Warto pamiętać o tym, że celem wprowadzenia e-faktur było ułatwienie obrotu, minimalizacja kosztów oraz pracy administracyjnej. Jeśli obecne rozwiązania nie zapewniają osiągnięcia tych celów to Ministerstwo Finansów powinno pomyśleć o ich zmianie. Tym bardziej, że przepisy europejskie (tj. Dyrektywa 112) dają możliwość wprowadzenia innych niż powyżej wskazane rozwiązań technicznych umożliwiających fakturowanie elektroniczne. Miejmy nadzieję, że takie zmiany zostaną wkrótce dokonane. Z pewnością zostałyby ciepło przyjęte przez wielu przedsiębiorców.

Podstawa prawna

- art. 86 ust. 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535 ze zm.),
- § 4 rozporządzenia Ministra Finansów z 14 lipca 2005 r. w sprawie wystawiania oraz przesyłania faktur w formie elektronicznej, a także przechowywania oraz udostępniania organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej tych faktur (Dz.U. nr 133, poz. 1119).

Autor: Tomasz Siek

Global Tax24

Względy techniczne to nie to samo co stan techniczny: Nie należy mylić pojęcia "względy techniczne" z pojęciem "stanu technicznego". Tylko zaistnienie tych pierwszych uzasadnia zastosowanie niższej stawki podatkowej w podatku od nieruchomości. Tak stwierdził WSA w Gdańsku w wyroku z 10 września 2009, I SA/Gd 136-137/0. (oprac. ZZWP Deloitte)

Prawo do odliczenia podatku naliczonego od wydatków na nabycie towarów i usług związanych z zaniechaną inwestycją



Organ: Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

Data: 16-07-2009

Sygnatura: IPPP2/443-524/09-2/KK

Typ dokumentu: Interpretacja indywidualna

Teza

Podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego od nabytych towarów i usług związanych z zaniechaną inwestycją w części dotyczącej towarów i usług, które nie zostaną zbyte lub przeznaczone na potrzeby własne w prowadzonej działalności gospodarczej. Prawo do odliczenia podatku naliczonego od nabytych towarów i usług związanych z zaniechaną inwestycją przysługuje w części dotyczącej towarów i usług, które zostaną zbyte lub przeznaczone na potrzeby własne w prowadzonej działalności gospodarczej.

Stan faktyczny

Spółka prowadzi działalność gospodarczą m.in. zakresie produkcji i dostaw cementu. W celu zwiększenia przychodów podjęła decyzję o rozpoczęciu budowy nowej linii produkcyjnej. W ramach inwestycji zawarto szereg umów na dostawy usług oraz dostawy urządzeń. Ponadto zawarto umowę pożyczki na finansowanie projektu. Pod koniec 2008 r. we wstępnej fazie realizacji inwestycji, spółka zawiesiła kontynuację inwestycji, a na początku 2009 r., wobec postępującego kryzysu na rynku budowlanym w Polsce, zarząd zdecydował o zaniechaniu inwestycji. Spółka poniosła różnego rodzaju koszty związane z inwestycją. Ponadto odliczała VAT naliczony związany z zakupami inwestycyjnymi. Spółka bierze pod uwagę różne możliwości wykorzystania zakupionych towarów i dokumentacji projektowej, tj. sprzedaż lub wykorzystanie niektórych z nich w bieżącej działalności. W najgorszym wariantcie fizyczną likwidację. Czy spółka ma prawo do odliczenia VAT naliczonego od nabycia usług i towarów związanych z opisaną inwestycją?

Komentarz Deloitte

Dyrektor IS w Warszawie – wydając omawianą interpretację – nie wziął pod uwagę podstawowych zasad odnoszących się do systemu VAT, w szczególności zasady neutralności. Należy podkreślić, że VAT powinien być neutralny i prawo do odliczenia podatku nie powinno co do zasady być ograniczone. Należy również przypomnieć, że wszelkie korzystne dla podatnika konsekwencje wynikające z koncepcji neutralności podatku są traktowane w doktrynie wspólnego systemu VAT jako fundamentalne prawo podatnika, nie zaś jego przywilej. Wspólny system VAT zapewnia, że każda działalność niezależnie od jej celu i efektu, pod warunkiem że sama podlega opodatkowaniu, jest opodatkowana w sposób całkowicie neutralny.

Możliwość odliczenia VAT dotyczącego zaniechania inwestycji została dodatkowo potwierdzona w orzecznictwie ETS (m. in. w wyroku z 15 stycznia 1998 r. w sprawie C-37/95 Belgia przeciwko Ghent Coal Terminal oraz w wyroku z 29 lutego 1996 r. w sprawie C-110/94 INZO przeciwko Belgii). Z orzecznictwa ETS wynika, że w sytuacji, kiedy towary i usługi są nabywane z zamiarem wykorzystania ich do działalności opodatkowanej, ale z powodów pozostających poza kontrolą podatnika nie zostały wykorzystane w prowadzonej przez podatnika działalności, podatnik zachowuje prawo do odliczenia VAT. Wydaje się więc, że istotny jest sam zamiar wykorzystania nabytych towarów i usług w prowadzonej działalności, a nie faktyczne ich wykorzystanie. Należy przy tym zaznaczyć, że niewykorzystanie nabytych towarów i usług musi być spowodowane przyczynami obiektywnymi, niezależnymi od podatnika. We wskazanych powyżej orzeczeniach ETS uznał, że takimi przyczynami mogą być m.in. uwarunkowania ekonomiczne – spółka INZO po przeprowadzeniu analizy, która wykazała, że inwestycja nie będzie rentowna, zrezygnowała z inwestycji i została postawiona w stan likwidacji – lub też decyzje władz – spółka Ghent Coal musiała na zlecenie miasta dokonać zmiany działki na inną, mimo że poniosła już określone nakłady na przygotowanie gruntu do wykorzystywania w jej działalności.

Warto również wskazać, iż polskie sądy administracyjne podzielają argumentację ETS i prezentują stanowisko korzystne dla podatników. Niestety z takim podejściem dość konsekwentnie

nie zgadzają się władze podatkowe, choć czasem zdarzają się wyjątki.

Mając na uwadze stan faktyczny zaprezentowany w interpretacji wydaje się, że podatnik nie utracił prawa do odliczenia VAT i nie powinien dokonywać korekty. W szczególności należy wskazać, że decyzja o zaniechaniu inwestycji wywołana była niezależnymi od podatnika czynnikami ekonomicznymi, które nie istniały w momencie rozpoczęcia inwestycji, lecz wystąpiły dopiero po pewnym czasie. Gdyby one jednak nie wystąpiły, podatnik najprawdopodobniej kontynuowałby proces inwestycyjny i inwestycja zostałaby ukończona.

Komentowana interpretacja może budzić pewne wątpliwości, ponieważ w istotny sposób różnicuje sytuację podatników, którzy w podobnych okolicznościach podjęli decyzję o zaniechaniu inwestycji. Dyrektor IS uzależnił bowiem utrzymanie prawa do odliczenia od spełnienia dodatkowego warunku, tj. prawo do odliczenia podatku zostanie utrzymane, o ile nakłady inwestycyjne zostaną zbyte przez podatnika lub wykorzystane przez niego we własnym zakresie.

Podatnik, który w swojej sprawie otrzymałby taką interpretację powinien złożyć wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a dalej skierować sprawę do sądu. Mając na uwadze ugruntowaną linię orzeczniczą ETS oraz pozytywne wyroki sądów administracyjnych w powyższym zakresie, wydaje się, że istnieje duże prawdopodobieństwo uzyskania pozytywnego rozstrzygnięcia przed sądem, tj. uznania, że w każdym przypadku zaniechania inwestycji z przyczyn niezależnych od podatnika nie ma obowiązku dokonania korekty podatku naliczonego.

Podstawa prawna

• art. 86 ust. 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535 ze zm.).

Autor: Mariusz Żochowski

CIT w zakresie wartości zadłużenia spółki wobec udziałowca



Organ: Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

Data: 31-07-2009

Sygnatura: IPPB3/423-276/09-2/JB

Typ dokumentu: Interpretacja indywidualna

Teza

Za nieprawidłowe należy uznać stanowisko, że wartość zadłużenia, o której mowa w art. 16 ust. 1 pkt 60 ustawy o CIT odnosi się do istniejącego na poszczególne dni zapłaty odsetek od pożyczki zadłużenia spółki wobec udziałowca wyłącznie z tytułu udzielonych przez ten ostatni podmiot pożyczek i kredytów.

Skoro „zadłużenie” jest sumą długów, a o długu mówi się tylko wtedy, kiedy po stronie spółki istnieje zobowiązanie, to do wartości zadłużenia, o którym mowa w art. 16 ust. 1 pkt 60 ustawy, określonego na dzień zapłaty odsetek, nie należy wliczać kwoty odsetek od pożyczek, pożyczek oraz wartości zadłużenia z innych tytułów spłacanych w tym dniu, ponieważ kwoty te nie stanowią już na dzień zapłaty odsetek zadłużenia. Spełnienie świadczenia wobec wierzyciela skutkuje bowiem wygaśnięciem zobowiązania (długu).

Stan faktyczny

Polska spółka zawarła umowę pożyczki z swoim jedynym udziałowcem (spółką węgierską). Udziałowiec udzielił spółce pożyczki na łączną wartość 48.000.000 PLN przeznaczonej na zakup towarów od kontrahenta (przedsiębiorstwa farmaceutycznego) w ramach zawartej z nim umowy dystrybucyjnej. Zgodnie z umową kwota pożyczki będzie wypłacona na rzecz spółki w 3 transzach. Odsetki naliczane zgodnie z umową będą płatne według ustalonego harmonogramu t.j. we wrześniu 2009 r. za okres do 30 września 2009 r., we wrześniu 2010 r. za okres od 1 października 2009 r. do 30 września 2010 r. Z kolei spółka będzie zobowiązana do spłaty pożyczki według następującego harmonogramu: 18.000.000 PLN do 30 września 2009 r. w 7 miesięcznych ratach, 30.000.000 PLN do 30 września 2010 r. w 2 miesięcznych ratach. W związku z powyższym, w przypadku terminowej spłaty na dzień zapłaty pierwszej części odsetek (t.j. na 30 września 2009 r.) stan zadłużenia spółki będzie wynosił 30.000.000 PLN, natomiast na dzień zapłaty pozostałej części odsetek (t.j. na 30 września 2010 r.) spółka nie będzie już posiadała zadłużenia z tytułu pożyczki. Czy określenie „wartość zadłużenia” użyte w art. 16 ust. 1 pkt 60 ustawy o CIT odnosi się do zadłużenia spółki wobec udziałowca z tytułu udzielonych pożyczek i kredytów, czy również do innych zobowiązań spółki

wobec udziałowca istniejących na dzień zapłaty odsetek? Czy do wysokości zadłużenia spółki wobec udziałowca na dzień zapłaty odsetek należy wliczyć wartość zapłaconych w tym dniu odsetek, a także kwotę spłaconej również w tym dniu części pożyczki?

Komentarz Deloitte

Komentowane pismo dotyczy zagadnienia niedostatecznej kapitalizacji i metodologii kalkulacji odsetek nieuznawanych za koszty podatkowe. Bez względu na stanowisko władz skarbowych, które coraz częściej (także w przypadku komentowanej interpretacji indywidualnej) uznają, że na zadłużenie, o którym mowa w przepisach regulujących niedostateczną kapitalizację składają się nie tylko pożyczki, ale również zadłużenie wynikające z wszelkich transakcji (zwartych z określonymi podmiotami), które powodują powstanie zadłużenia, np. z tytułu kredytów handlowych, czy zobowiązań polegających na zapłacie ceny za dostarczony towar, należy podkreślić, że organ wydający interpretację całkowicie pominął uwagi wnioskodawcy dotyczące interpretacji pojęcia „wartość zadłużenia”, które dwukrotnie pojawia się w art. 16 ust. 1 pkt 60. Aktualne brzmienie omawianego przepisu sprawia, że w celu zachowania logiki w zakresie jego stosowania, wskazane pojęcie powinno być odmiennie interpretowane w poszczególnych częściach tego przepisu, gdyż wartość zadłużenia (bez względu na sposób jej ustalenia) wobec określonych podmiotów nie może różnić się od wartości zadłużenia określonej na dzień zapłaty odsetek. Poza tym z logicznego punktu widzenia pożyczka (kredyt), który niewątpliwie wchodzi w skład zadłużenia (bez względu na dyskusję w zakresie metodologii kalkulacji zadłużenia) nie może przekraczać wartości zadłużenia. Wątpliwości wnioskodawcy dotyczyły wyłącznie interpretacji pojęcia „wartość zadłużenia” użytego w pierwszej części przepisu, natomiast pojęcie to użyte w drugiej jego części należy utożsamiać z trzykrotnością kapitału zakładowego. Trudno zrozumieć logikę jaką kierował się organ wydający interpretację, gdyż raz uznał, że „w praktyce, omawiane przepisy stosuje się, kiedy zadłużenie spółki wobec podmiotów bezpośrednio lub pośrednio powiązanych ze spółką, przekroczy określoną wielkość liczoną w stosunku do wielkości kapitału zakładowego spółki” a jedno-

cześnie stwierdził, że „nie można zgodzić się z argumentacją spółki, iż w przepisie tym mamy do czynienia z dwiema odmiennymi „wartościami zadłużenia”. Jednej, o której mowa w pierwszej części przepisu obejmującej zadłużenie spółki wobec udziałowców, drugiej, z drugiej części przepisu, która oznacza wartość odpowiadającą trzykrotności kapitału zakładowego spółki. (...) [zdaniem organu] w przepisie tym mamy do czynienia z jedną „wartością zadłużenia”, przez którą należy rozumieć sumę wszystkich długów spółki wobec swoich kwalifikowanych udziałowców.” Stosując przedstawione podejście dosłownie, przepis art. 16 ust. 1 pkt 60 pozostanie przepisem martwym, gdyż wartość pożyczki nigdy nie przekroczy sumy wszystkich długów spółki wobec kwalifikowanych podmiotów, gdyż pożyczka jest składnikiem owej sumy.

Mając na uwadze przedstawione powyżej trudności w zakresie interpretacji omawianego przepisu nie jest zrozumiałe, dlaczego podczas licznych nowelizacji ustawy o CIT ustawodawca nie zmienił treści tego przepisu w taki sposób, aby w prawidłowy sposób zostały oddane intencje ustawodawcy w zakresie preferowanego sposobu finansowania podatników.

Podstawa prawna

• art. 16 ust. 1 pkt 60 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2000 r. nr 54, poz. 654 ze zm.).

Autor: Marcin Mroczek

Global Tax24

Dnia 25 września 2009 r. Sejm uchwalił zmiany do ustawy o VAT, które dostosowują polskie prawo podatkowe do unijnych dyrektyw. Dotyczą one m.in. miejsca świadczenia usług, zwrotu VAT dla podmiotów z innych krajów, terminów i zasad składania Informacji Podsumowujących. Zmiany dotkną przede wszystkim podmioty, które świadczą i nabywają usługi transgraniczne. (oprac. ZZWP Deloitte)

Konsekwencje podatkowe transakcji dotyczących sprzedaży lub aportu oddziału oraz podziału spółki przez wydzielenie



Organ: Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

Data: 18-06-2009

Sygnatura: IPPB5/423-152/09-2/MB

Typ dokumentu: Interpretacja indywidualna

Teza

Uznając, że zespół składników materialnych i niematerialnych stanowi zorganizowaną część przedsiębiorstwa (ZCP) spółki, to wniesienie go na rzecz nabywcy nie spowoduje powstania przychodu podlegającego CIT. Natomiast w kwestii sprzedaży oddziału stanowiącego ZCP z powodu braku szczególnych przepisów definiujących przychód ze sprzedaży przedsiębiorstwa, dla określenia jego wysokości należy odnieść się do zasad ogólnych. Ustawa o CIT nie zawiera żadnych szczególnych przepisów dotyczących sposobu ustalenia kosztów uzyskania przychodu ze sprzedaży przedsiębiorstwa. Najważniejsze wydaje się określenie ich w odniesieniu do poszczególnych składników majątku wchodzących w skład przedsiębiorstwa w oparciu o dotyczące ich ogólne przepisy.

Kosztem uzyskania przychodu ze sprzedaży przedsiębiorstwa będzie zatem suma wartości kosztów odnoszących się do poszczególnych składników zbywanych jako składniki przedsiębiorstwa. W przypadku składników majątkowych podlegających amortyzacji kosztem są wydatki

poniesione na ich nabycie pomniejszone o sumę dokonanych odpisów amortyzacyjnych. Natomiast w przypadku pozostałych składników należy co do zasady uwzględnić wydatki poniesione na nabycie lub wytworzenie (materiały, grunty, prawo wieczystego użytkowania, udziały i akcje nabyte za gotówkę).

Stan faktyczny

Polska spółka zajmuje się działalnością produkcyjno-handlową w branży spożywczej. W spółce funkcjonują odrębne działy marketingu, produkcji i sprzedaży. W związku z faktycznym długoletnim wyodrębnieniem działalności marketingowej w strukturach firmy, został formalnie wyodrębniony oddział zajmujący się wyłącznie działalnością marketingową i zarządczą w odniesieniu do znaków towarowych. W tym celu do oddziału zostali alokowani pracownicy, których praca w całości jest wykonywana w ramach działalności oddziału. Oddział jest jednostką wyodrębnioną organizacyjnie – został zarejestrowany w KRS, posiada swoich pracowników oraz osobę zarządzającą jak również swoje biuro, a także oddzielny rachunek bankowy. Oddział prowadzi działalność w oparciu o wyodrębnione, przypisane mu składniki majątkowe (np. pomieszczenia, wyposażenie biurowe, sprzęt komputerowy). Oddział jest także wyodrębniony finansowo, prowadzi księgi rachunkowe oraz sporządza osobny od spółki rachunek

zysków i strat, a także bilans. Do oddziału zostały alokowane należności oraz zobowiązania związane z jego działalnością. Oddział został również wyposażony w gotówkę, która umożliwia regulowanie niektórych zobowiązań. Oddział prowadzi swoją działalność jak niezależne przedsiębiorstwo (choć z prawnego punktu widzenia nadal jest częścią spółki). Możliwe, że w przyszłości oddział zostanie zbyty na rzecz innego podmiotu. Zbycie oddziału może nastąpić w następujący sposób: oddział zostanie przeniesiony na rzecz nabywcy w drodze aportu, w zamian za co spółka obejmie udziały w kapitale nabywcy albo spółka ulegnie podziałowi przez wydzielenie w trybie art. 529 § 1 pkt 4 KSH – wydzielony ze spółki majątek w postaci oddziału będzie przejęty przez nabywcę, w zamian za co udziałowcy spółki obejmą udziały w kapitale nabywcy. Oddział może również zostać zbyty na rzecz nabywcy w drodze umowy sprzedaży. Czy oddział stanowi ZCP? Jakie konsekwencje w CIT dla spółki będą miały opisane powyższe sposoby zbycia oddziału?

Komentarz Deloitte

Komentowana interpretacja prawa podatkowego, co do zasady, potwierdza skutki podatkowe planowanych przez podatnika transakcji. Uznanie stanowiska podatnika za nieprawidłowe wynikałoby wyłącznie w różnicy w sposobie postrzegania składników majątkowych wchodzących w skład przedsiębiorstwa na gruncie prawa cywilnego. W ocenie podatnika, skoro przepisy prawa podatkowego (art. 4a pkt 3) definiując pojęcie przedsiębiorstwa odwołują się do przepisów prawa cywilnego, o treści tego pojęcia na gruncie podatkowym decydują wyłącznie przepisy prawa cywilnego. Oznacza to, zgodnie z jego stanowiskiem, że przedsiębiorstwo nie obejmuje swoim zakresem zobowiązań. Tymczasem w ocenie organu podatkowego, przedsiębiorstwo obejmuje również zobowiązania.

Stanowisko organów podatkowych należy w całości podzielić. W zakresie skutków podatkowych organ podatkowy potwierdził, iż ZCP to zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązań, wydzielonych w istniejącym przedsiębiorstwie na płaszczyznach: organizacyjnej, finansowej i funkcjonalnej. Potwierdził również, z czym należy się zgodzić, że wniesienie aportem takiej ZCP nie powoduje konsekwencji w CIT dla wnoszącego. Podobnie, irrelevantny

z punktu widzenia przepisów o CIT będzie podział spółki przez wydzielenie i przejęcia oddziału przez nabywcę, o ile zarówno część wydzielana jak i pozostała w spółce mogą zostać uznane za ZCP. Najistotniejsze jest jednak, iż organ podatkowy potwierdził, iż w przypadku sprzedaży oddziału, który może zostać uznany za ZCP, koszty zbycia należy rozpoznawać na zasadach ogólnych. Oznacza to, że jako koszt podatkowy należy rozpoznać wartość netto zbywanych środków trwałych oraz nierozpoznane wcześniej jako koszty podatkowe wydatki na nabycie zbywanych składników majątkowych.

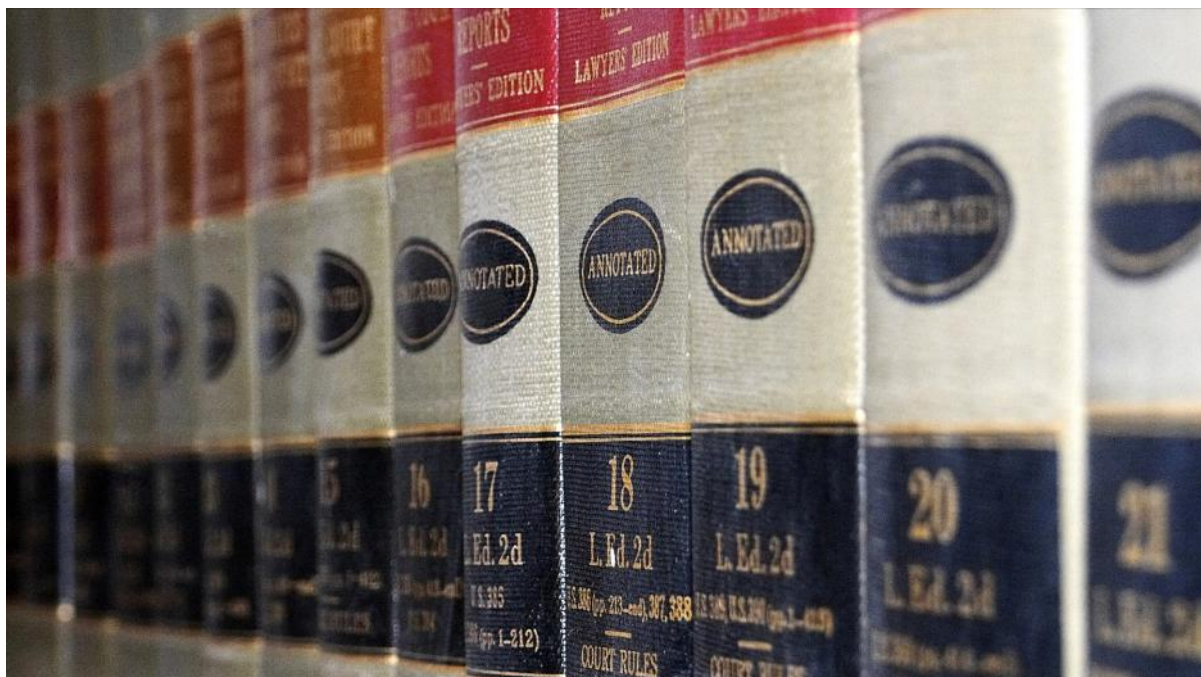
Należy również zgodzić się z organem podatkowym co do zakresu pojęcia „przedsiębiorstwo”. Wprawdzie ustawa wprost wymienia zobowiązania jedynie w odniesieniu do ZCP (art. 4a pkt 4 ustawy o CIT). Nie ma jednak wątpliwości, że również w skład całego przedsiębiorstwa wchodzi zobowiązania. Art. 55¹ KC nie wymienia wprawdzie obecnie zobowiązań jako składników przedsiębiorstwa. Należy jednak zauważyć, że zobowiązania pomniejszają aktywa składające się na przedsiębiorstwo i same jako takie nie stanowią wyodrębnionego składnika przedsiębiorstwa w rozumieniu prawa cywilnego. Dlatego, w tytule III „Mienie” KC zobowiązania nie mogły zostać wymienione jako składniki przedsiębiorstwa. Poprzednia redakcja tego przepisu, właśnie ze względu na to, że wymieniała zobowiązania spotkała się ze zgodną krytyką doktryny prawa. Osobną jednak kwestią jest zakres ochrony, z jakiego korzysta podatnik otrzymujący taką interpretację. Nie ma bowiem wątpliwości, że pytanie w pewnym zakresie dotyczyło nie sposobu interpretacji przepisów prawa podatkowego, a analizy stanu faktycznego. Organ podatkowy, jak się wydaje, miał prawo w tym zakresie, odmówić potwierdzenia stanowiska podatnika. Skoro jednak takiego potwierdzenia dokonał, wydaje się, że podatnik korzysta z pełnej ochrony określonej przepisami Ordynacji podatkowej (tj. art. 14k), o ile opisany stan faktyczny odpowiadał będzie rzeczywistości.

Podstawa prawna

• art. 4a ust. 4 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2000 r. nr 54, poz. 654 ze zm.).

Autor: Hubert Cichoń

Odpłatne zbycie przez spółkę nieruchomości wniesionej do spółki aportem a koszty uzyskania przychodów



Organ: Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

Data: 18-08-2009

Sygnatura: IPPB3/423-350/09-2/JG

Typ dokumentu: Interpretacja indywidualna

Teza

Kosztem uzyskania przychodów w przypadku odpłatnego zbycia przez spółkę nieruchomości, wniesionej do spółki aportem, będzie wartość nominalna wydanych za aport udziałów, pomniejszona o sumę dokonanych odpisów amortyzacyjnych od zbywanej nieruchomości, zgodnie z art. 16h ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT.

Stan faktyczny

Wnioskodawczyni posiada we współwłasności z małżonkiem działkę, którą wykorzystuje na cele działalności gospodarczej. Na działce znajduje się budynek biurowy wykorzystywany przez nią w działalności gospodarczej opodatkowanej VAT, który po raz ostatni ulepszany był w 2003 r. oraz budynek mieszkalny, który nie jest wykorzystywany do działalności gospodarczej. Wnioskodawczyni nabyła działkę w 1976 r. Nie przysługiwało jej prawo do odliczenia VAT w momencie nabycia nieruchomości. Wnioskodawczyni wraz z synem zamierza utworzyć spółkę z o.o. i objąć udziały w zamian za aport. Jej wkładem do spółki będzie udział we współwłasności łącznej ww. działki wraz z budynkami. Nominalna wartość udziałów objętych w spółce będzie niższa niż wartość rynkowa wniesionych wkładów. Nadwyżka wartości wkładów nad nominalną wartością udziałów zostanie przekazana na kapitał zapasowy spółki. W przyszłości możliwe jest odpłatne zbycie nieruchomości wniesionej aportem. W jakiej wysokości należy ustalić koszty uzyskania przychodów w przypadku odpłatnego zbycia przez spółkę nieruchomości wniesionej do spółki aportem?

Komentarz Deloitte

Celem ustalenia wysokości kosztów uzyskania przychodów z tytułu zbycia wniesionej aportem nieruchomości, należy posłużyć się zasadami określenia wartości początkowej środków trwałych/wartości niematerialnych i prawnych. I tak, skoro w przypadku wniesienia aportem środków trwałych za ich wartość początkową uznaje się wartość poszczególnych środków, ustaloną przez podatnika na dzień wniesienia wkładu, nie wyższą jednak od ich wartości rynkowej (art. 16g ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT), koszt podatkowy związany ze zbyciem takiego środka stanowi taki właśnie „wydatek” na jego nabycie (wartość ustalona na dzień wniesienia) pomniejszony o sumę dokonanych odpisów amortyzacyjnych (art. 16 ust. 1 pkt 1 lit. b ustawy o CIT). Podobna zasada obowiązuje w przypadku gruntów i prawa wieczystego użytkowania gruntów, wydatki na nabycie ich stanowią bowiem koszt podatkowy w momencie zbycia (art. 16 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy o CIT). Nie można zgodzić się z Dyrektorem IS, iż „wydatek” ten odpowiada wyłącznie wartości nominalnej wydanych udziałów. W takim bowiem przypadku, nie znajdowałby uzasadnienia przepis nakazujący wyłączenie z kosztów odpisów amortyzacyjnych od tej części wkładów, które nie zostały przeznaczone na utworzenie lub podwyższenie kapitału zakładowego. Ta część odpisów, które nie stanowiły kosztów podatkowych, będzie bowiem, co do zasady, pomniejszała w momencie sprzedaży wartość wydatków, które nie stanowią kosztu podatkowego (jako dokonane odpisy amortyzacyjne). Niemniej jednak, pozostała niezamortyzowana wartość takiego środka, także w części wkładu nieprzeznaczonego na kapitał zakładowy, stanowić będzie niewątpliwie koszt podatkowy. Brak w tym przypadku jakichkolwiek podstaw prawnych do dodatkowego ograniczenia wysokości kosztu związanego ze zbyciem nieruchomości, ustalonego w wysokości „wydatku” poniesionego na ich nabycie, czyli w tym przypadku odpowiadającego cenie emisyjnej wydanych udziałów, na którą składa się zarówno wartość odniesiona na kapitał zakładowy, jak i kapitał zapasowy, pomniejszonej o dokonane odpisy amortyzacyjne. Warto zauważyć, iż wniesienie przez udziałowca nieruchomości do spółki kapitałowej ma na celu dostarczenie kapitału/aktywów potrzebnego do gospodarczego funkcjonowania (alternatywnie

zabezpieczającego zadłużenie spółki). W konsekwencji, w przypadku, gdyby przedmiotem wkładu do spółki byłaby gotówka (odpowiadająca wartości rynkowej nieruchomości na moment wniesienia, przelana zarówno na kapitał zakładowy jak i zapasowy), za którą spółka następnie zakupiłaby nieruchomość, to w momencie późniejszej sprzedaży takiej nieruchomości, do kosztów uzyskania przychodów mogłaby zaliczyć wydatki na zakup nieruchomości (odpowiadające w pełni ich wartości rynkowej). Z punktu widzenia celu wniesienia wkładów do spółki, jakim jest dostarczenie kapitału/zabezpieczenia potrzebnego do jej poprawnego funkcjonowania, skutki podatkowe po stronie spółki powinny być analogiczne w przypadku gdy przedmiotem wkładu są zapasy/środki trwałe, jak i środki pieniężne w zamian za które Spółka mogłaby nabyć aktywa takiego samego lub podobnego rodzaju.

Biorąc pod uwagę powyższe, stanowisko zaprezentowane przez Dyrektora IS w Warszawie wzbudza znaczące i w pełni uzasadnione wątpliwości. Tym bardziej, iż pozostaje ono w sprzeczności z wcześniej już wydaną interpretacją Ministra Finansów z 30 października 2008 r. (IBPB3/423-671/08/MS).

Podstawa prawna

• art. 12 ust. 4 pkt 11 i art. 16h ust. 1 pkt 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: Adam Waclawczyk

Global Tax24

Przedawnienie a zwrot nadpłaconego VAT:
Kwota nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do rozliczenia na następny okres podlega przedawnieniu zgodnie z art. 70 § 1 OP. Artykuł ten ma zastosowanie do rozliczeń, w których obowiązek podatkowy w VAT przekształcił się w kwotę zwrotu różnicy podatku, kwotę zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku, o której mowa w art. 21 ust. 1 ustawy o VAT z 2004 r. (I FSK 1445/08). (oprac. ZZWP Deloitte)

CIT w zakresie opodatkowania zryczałtowanym podatkiem u źródła odsetek przekazywanych przez spółkę



Organ: Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

Data: 22-07-2009

Sygnatura: IPPB3/423-323/09-6/ER

Typ dokumentu: Interpretacja indywidualna

Teza

Odsetki wypłacone na rzecz agenta - nie podlegają opodatkowaniu, gdyż nie jest on ich właścicielem. Spółka będzie mogła jednak zastosować w momencie wypłaty (art. 26 ust. 1 ustawy o CIT) zgodnie z postanowieniami art. 21 ust. 2 ustawy, preferencyjną stawkę podatkową wynikającą z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania pomiędzy Polską, a państwem rezydencji podatkowej podmiotu uprawnionego, uzyskującego przychód z tytułu odsetek, a więc poszczególnych spółek z grupy, które biorą udział w systemie cash pooling.

Stan faktyczny

Spółka zamierza zawrzeć z bankiem prowadzącym działalność na terenie Polski umowę prowadzenia rachunków w systemie cash pool, na mocy której bank zapewni usługi kompleksowego zarządzania płynnością finansową grupy podmiotów powiązanych. Stronami umowy będą polskie spółki z grupy N (powiązane ze spółką), bank oraz agent (spółka N z siedzibą w Luksemburgu), którego dominującym akcjonariuszem (ponad 25% udziału w kapitale spółki) jest akcjonariusz spółki. Oznacza to, iż agent jest „spółką siostrą” spółki. Bank nie jest powiązany kapitałowo zarówno z agentem, jak i z żadnym z pozostałych uczestników systemu. Agent jest rezydentem podatkowym w Luksemburgu. Każdy z uczestników posiadać będzie rachunek bankowy, który będzie brał udział w realizacji operacji objętych umową. Oprócz rachunku głównego agenta, bank będzie prowadził także jego rachunek pomocniczy, przeznaczony tylko i wyłącznie do realizacji operacji przewidzianych w umowie. Z tytułu wierzytelności agenta względem uczestników ujemnych oraz wierzytelności uczestników dodatnich względem agenta, agentowi i uczestnikom dodatnim będą należne odsetki. Alokacja odsetek należnych lub obciążających poszczególnych uczestników będzie dokonywana przez bank bezpośrednio pomiędzy rachunkami poszczególnych uczestników ujemnych i agenta oraz agenta

i uczestników dodatnich. W związku z powyższym Spółka (występując w roli płatnika podatku zryczałtowanego) złożyła zapytanie czy odsetki przekazywane przez nią na rzecz agenta z siedzibą w Luxemburgu podlegają w Polsce opodatkowaniu zryczałtowanym podatkiem u źródła o stawce 10% na podstawie postanowień art. 11 polsko-luksemburskiej konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, a na spółce ciąży obowiązek płatnika w zakresie pobrania i wpłaty do urzędu skarbowego tego podatku?

Komentarz Deloitte

Prezentowane stanowisko Dyrektora IS w Warszawie jest kolejnym już głosem organów podatkowych potwierdzającym, że w przypadku umów o wspólnym zarządzaniu środkami finansowymi (tzw. "cash-pooling") ostatecznymi odbiorcami odsetek stają się co do zasady poszczególni uczestnicy takiego systemu i w konsekwencji w takim świetle należy oceniać obowiązki w zakresie potrącania zryczałtowanego podatku dochodowego.

Warto jednak wskazać na kilka kwestii praktycznych, które nierozdzielnie związane są z funkcjonowaniem takiego systemu finansowania. Po pierwsze, zarówno w prezentowanym piśmie jak i innych wydanych w przedmiotowym zakresie podkreślone zostało, że co do zasady opodatkowanie należności odsetkowych podatkiem zryczałtowanym (w tym stosowania stawek preferencyjnych wynikających z umów w zakresie unikania podwójnego opodatkowania) powinno znajdować zastosowanie w stosunku do relacji pomiędzy wypłacającym oraz podmiotem uprawnionym do tych odsetek, którego prawo do dysponowania otrzymaną płatnością nie ma wyłącznie formalnego charakteru (wykładnia oparta na treści komentarza do Konwencji Modelowej OECD jak również wskazywana przez organy podatkowe w udzielanych wyjaśnieniach).

W konsekwencji drugim z aspektów, na który warto zwrócić uwagę w przypadku analizowania obowiązków polskiego podmiotu (występującego potencjalnie jako płatnika podatku zryczałtowanego) jest szczegółowy zakres przedmiotowo-podmiotowy umowy oraz jej brzmienie. Wydaje się bowiem, iż w przypadku gdy nie tylko prawo do dokonywania operacji finansowych, ale również wzajemne obowiązki nakłada taka umowa

wyłącznie na dwustronną relację pomiędzy danym uczestnikiem systemu finansowania (np. polską spółką) oraz tzw. pool-leader'em (tj. podmiotem zarządzającym systemem) – wówczas istnieją pewne podstawy aby argumentować, iż właśnie ta relacja ma decydujące znaczenie również dla potrzeb opodatkowania podatkiem zryczałtowanym (czyli zgodnie z argumentacją podatnika, która nie znalazła akceptacji organu podatkowego wydającego przedmiotową interpretację).

Po trzecie zaś praktyka funkcjonowania takich systemów wskazuje, że w znaczącej większości przypadków, dany uczestnik cash-pooling'u nie uzyskuje żadnych szczegółowych informacji o tym gdzie przepływają jego nadwyżki finansowe oraz z czyich nadwyżek korzysta on sam. W konsekwencji powyższego, stosując się nawet do interpretacji organów podatkowych zgodnie z którymi w przypadku braku szczegółowych informacji o „ostatecznym odbiorcy” (za którego co do zasady nie jest uznawany pool-leader) płatnik powinien potrącać podatek wg. stawki podstawowej tj. 20% – powstaje fundamentalna trudność w zakresie przygotowania prawidłowych deklaracji CIT-10R oraz informacji IFT-2R. Na chwile obecną również organy podatkowe nie znajdują odpowiedzi na to pytanie. Co więcej, ostateczną konsekwencją zastosowania takiego podejścia jest podwójne opodatkowanie takiego dochodu odsetkowego.

Mając na uwadze przedstawione powyżej uwagi oraz potencjalne trudności, warto przed przystąpieniem do takiego systemu wzajemnego finansowania dokonać szczegółowych analiz odpowiednich umów zarówno w zakresie prawnym jak i podatkowym, tak aby w przyszłości nie narażać się na kwestionowanie zastosowanego podejścia przez organy podatkowe.

Podstawa prawna

- art. 21 ust. 1 i ust. 2 w zw. z art. 26 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.),
- art. 11 ust. 1, 2 i 5 konwencji z 14 czerwca 1995 r. między Rzeczpospolitą Polską w Wielkim Księstwem Luksemburga w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku (Dz.U. z 1996 r. nr 110 poz. 527).

Autor: Tomasz Pałka

CIT w zakresie nabycia udziałów własnych w celu umorzenia w zamian za wynagrodzenie w formie rzeczowej



Organ: Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

Data: 13-08-2009

Sygnatura: IPPB3/423-281/09-4/JB

Typ dokumentu: Interpretacja indywidualna

Teza

Wypłata wynagrodzenia w formie niepieniężnej w drodze przeniesienia na wspólnika spółki własności praw do udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, stanowiącej składnik aktywów spółki, spowoduje po stronie spółki wypłacającej wynagrodzenie powstanie przychodu z odpłatnego zbycia praw rozpoznanego na podstawie art. 12 ust. 1 ustawy o CIT z zastrzeżeniem art. 14 ust. 1 ustawy, zgodnie z którym przychodem z odpłatnego zbycia praw majątkowych jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie. Po stronie spółek zbywających udziały w celu ich umorzenia, uzyskany dochód podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym jako dochód z udziału w zyskach osób prawnych zgodnie z art. 10 ust. 1 ustawy. Jednocześnie ustawodawca przewidział w określonych warunkach zwolnienie od podatku dochodowego dochodów z dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych (art. 22 ust. 4 ustawy o CIT). Dodatkowym warunkiem zwolnienia od podatku z tytułu udziału w zyskach osób prawnych jest posiadanie i przedstawienie przez otrzymującego wynagrodzenie certyfikatu rezydencji,

i dotyczy to również podmiotów posiadających siedzibę w Polsce. A zatem, aby płatnik mógł zastosować zwolnienie, o którym mowa w art. 22 ust. 4 ustawy o CIT zobowiązany jest uzyskać „certyfikat rezydencji” dokumentujący miejsce siedziby beneficjenta.

Stan faktyczny

Wnioskodawca, polska spółka, zamierza nabyć część własnych udziałów w celu ich umorzenia (umorzenie dobrowolne, za wynagrodzeniem) od dwóch wspólników: holenderskiego (N) i polskiego (D). Na moment nabycia udziałów wspólnikiem wnioskodawcy będzie także holenderska spółka M, od której wnioskodawca również nabędzie własne udziały celem umorzenia. M nabędzie udziały we wnioskodawcy od aktualnego wspólnika, innego niż N oraz D.. Jako wynagrodzenie za udziały podlegające umorzeniu wnioskodawca przeniesie na wspólników udziały w spółce zależnej E, której wnioskodawca jest aktualnie jedynym udziałowcem. Zarówno N jak i D będą na moment zbycia udziałów posiadać przez nieprzerwany okres minimum 2 lat bezpośrednio nie mniej niż 10 % udziałów w kapitale wnioskodawcy. Dwuletni okres bezpośredniego posiadania przez spółkę M nie mniej niż 10% udziałów w kapitale wnioskodawcy upłynie po dniu uzyskania wynagrodzenia za zbycie udziałów podlegających umorzeniu na rzecz wnioskodawcy (pomimo

zbycia części posiadanych udziałów spółka M zachowa przez okres dwóch lat nieprzerwanie bezpośredni udział w kapitale wnioskodawcy w wysokości nie mniejszej niż 10%). Wszyscy wspólnicy będą spółkami podlegającymi opodatkowaniu CIT od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia. Zarówno N, M, jak i D będą również faktycznymi odbiorcami wynagrodzenia za zbywane udziały celem umorzenia. Czy przedstawiona powyżej transakcja będzie neutralna w zakresie CIT? Czy wartość udziałów E otrzymanych w zamian za zbycie na rzecz wnioskodawcy udziałów podlegających umorzeniu stanowić będzie dla wspólników przychód z udziału w zyskach osób prawnych, zwolniony z CIT i w związku z tym na wnioskodawcy, jako płatnika, nie wystąpi obowiązek pobrania zryczałtowanego podatku dochodowego?

Komentarz Deloitte

Stanowisko Dyrektora IS, uznającego w przedmiotowej interpretacji przeniesienie udziałów jako wynagrodzenia za odpłatne umorzenie udziałów własnych za odpłatne zbycie praw majątkowych, podlegające opodatkowaniu pdop po stronie spółki umarzającej, wzbudza znaczące wątpliwości. Okoliczność, iż wynagrodzenie udziałowca wnioskodawcy omawianej interpretacji z tytułu dobrowolnego umorzenia części jego udziałów stanowiłyby udziały wnioskodawcy w jego spółkach zależnych, nie oznacza jednoznacznie, że po stronie wnioskodawcy powstałby automatycznie przychód z odpłatnego zbycia tych udziałów w spółkach zależnych. Artykuł 199 § 2 KSH, regulujący instytucję dobrowolnego umorzenia, stanowi wyłącznie o wysokości wynagrodzenia wspólnika przysługującej za umarzany udział. Nie wspomina w żaden sposób o tym, jaką formę powinno przybrać takie wynagrodzenie (pieniężną, rzeczową, czy jakąkolwiek inną). Zakładając, że wynagrodzenie w analizowanym przypadku miało na celu zrekompensować wspólnikowi wygaśnięcie stosunku uczestnictwa we wnioskodawcy, wydaje się zasadnym stwierdzenie, że istotny jest cel wynagrodzenia, nie zaś jego forma.

Jeżeli zatem zaaprobowaną przez strony umorzenia dobrowolnego formą wynagrodzenia będą udziały w innych spółkach, które w przekonaniu wnioskodawcy oraz przede wszystkim jego wspólnika będą stanowić wystarczającą kompensatę

za wygaśnięcie stosunku uczestnictwa we wnioskodawcy, to nie powinno to w żaden sposób wpływać na rozliczenia wnioskodawcy na gruncie pdop. W szczególności wydaje się, że nie powinno to implikować powstania przychodu na gruncie art. 12 ust. 1 i art. 14 ust. 1 ustawy o CIT. Analogiczne stanowisko zaprezentował Dyrektor IS w Warszawie w piśmie z 16 stycznia 2009 r., według którego „brak jest (...) podstaw do różnicowania sytuacji podatkowej spółki w zależności od tego, czy wynagrodzenie za umorzone udziały będzie określone w gotówce czy w akcjach, gdyż ustawodawca takiego zróżnicowania nie przewidział” (analogiczne stanowisko zaprezentował między innymi Dyrektor IS w Poznaniu w interpretacji z 17 października 2008 r., ILPB3/423-586/08-3/HS). Biorąc zatem pod uwagę kompensacyjną funkcję wynagrodzenia wypłaconego udziałowcowi z tytułu umorzenia dobrowolnego, nie powinno się kompensaty ciężącej na podmiocie umarzającym „odpłatnie” udziały traktować analogicznie jako odpłatne zbycie (np. sprzedaż) za gotówkę generujący przychód (czyli innymi słowy pominąć fakt umorzenia udziałów), jak stara się uzasadnić Dyrektor IS w Warszawie, w dyskutowanej interpretacji wydanej 13 sierpnia 2009 r.

Podstawa prawna

• art. 12 ust. 1, art. 14 ust. 1, art. 22 ust. 4 i 4b oraz art. 26 ust. 1c ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2000 r. nr 54, poz. 654 ze zm.).

Autor: Małgorzata Bomba-Podsiedlik

Global Tax24

Wniesienie wierzytelności wobec spółki, jako wkładu do tej spółki, stanowi zwiększenie majątku spółki i jest opodatkowane PCC: Jeżeli wspólnik w ramach podwyższania wkładów wnosi do spółki osobowej wierzytelność z tytułu pożyczki to poprzez zmniejszenie pasywów wzrasta w ten sposób majątek spółki. Wkład taki podlega zatem PCC, mimo że umowa pożyczki również była opodatkowana tym podatkiem. Zwolnienie przysługuje w tym momencie jedynie w stosunku do spółek kapitałowych (III SA/Wa 827/09). (oprac. ZZWP Deloitte)

PCC w zakresie opodatkowania nabycia akcji własnych w celu umorzenia



Organ: Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu

Data: 10-06-2009

Sygnatura: ILPB2/436-42/09-4/MK

Typ dokumentu: Interpretacja indywidualna

Teza

Odpłatne nabycie przez podatnika od akcjonariusza akcji własnych w celu ich umorzenia – jest szczególnym rodzajem umowy, niewymienionym w zakresie przedmiotowym ustawy o PCC, w związku z tym nie podlega temu podatkowi.

Stan faktyczny

Wnioskodawca zawarł z akcjonariuszem warunkową umowę odpłatnego nabycia akcji własnych w celu ich umorzenia. Zgodnie z umową dla powstania skutków tej umowy w postaci przeniesienia własności akcji opisanych powyżej, konieczne jest ziszczenie się wszystkich warunków zawieszających, tj. wyrażenia zgody na nabycie akcji przez Radę Nadzorczą nabywcy, uzyskania przez nabywcę i zbywcę indywidualnych interpretacji podatkowych w zakresie zobowiązań podatkowych wynikających dla stron z tytułu transakcji zbycia akcji oraz zakończenia procedury konwokacyjnej w stosunku do wierzycieli nabywcy. Umorzenie akcji nastąpi na podstawie uchwał Walnego Zgromadzenia Akcjonariuszy wnioskodawcy o umorzeniu akcji i obniżeniu kapitału zakładowego z chwilą rejestracji obniżenia kapitału zakładowego spółki w KRS. Czy opisana powyżej transakcja podlega opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych (PCC)?

Komentarz Deloitte

Przedmiotowa interpretacja dotyczy szczególnego przypadku nabycia akcji. Nie jest to bowiem klasyczna sprzedaż akcji między obecnym akcjonariuszem a nowym, lecz transakcja, gdzie to sama spółka nabywa akcje własne w celu ich umorzenia.

Zgodnie z ustawą o PCC, opodatkowaniu tym podatkiem podlegają tylko zdarzenia – czynności cywilnoprawne wyraźnie wymienione w tej ustawie. Są to między innymi umowy sprzedaży oraz zamiany rzeczy i praw majątkowych. Przepisy ustawy nie wskazują natomiast osobnej kategorii „nabycia akcji/udziałów własnych w celu umorzenia”. Zatem pojawia się wątpliwość, czy nabycie akcji własnych w celu ich późniejszego umorzenia może zostać zakwalifikowane jako transakcja (umowa) sprzedaży, o której mowa w ustawie o PCC, czy też jest to szczególna forma sprzedaży/nabycia akcji w celu umorzenia, nie wymieniona w tej ustawie.

Jak zauważa podatnik – spółka akcyjna, nabycie akcji własnych w celu umorzenia nie jest transakcją sprzedaży w rozumieniu prawa cywilnego. Jest to transakcja regulowana na gruncie Kodeksu Spółek Handlowych (KSH), która ma odmienny charakter od transakcji (umowy) sprzedaży regulowanej na gruncie Kodeksu Cywilnego (KC). Zgodnie z przepisami KC, przez umowę sprzedaży należy rozumieć umowę, zgodnie z którą sprzedający zobowiązuje się przenieść na kupującego własność rzeczy (lub prawa majątkowego), zaś kupujący zobowiązuje się odebrać przedmiot sprzedaży oraz zapłacić sprzedawcy cenę.

Jak dalej trafnie stwierdza podatnik, cena jest elementem przedmiotowo istotnym dla umowy sprzedaży, a jej zapłata jest podstawowym obowiązkiem kupującego. W odróżnieniu od umowy sprzedaży, zgodnie z przepisami KSH regulującymi nabycie akcji/udziałów własnych w celu ich umorzenia, w takim przypadku nie występuje cena nabycia. Nabycie w celu umorzenia może odbyć się za wynagrodzeniem, które jednak nie jest pojęciem tożsamym z ceną. Użycie przez ustawodawcę pojęcia wynagrodzenia, a nie ceny, świadczy o tym, iż transakcji zakupu akcji w celu ich umorzenia nie można utożsamiać z umową sprzedaży w rozumieniu KC.

Pojęcie nabycia akcji własnych w celu ich umorzenia jest związane ze stosunkiem uczestnictwa w spółce (taka możliwość musi też wynikać

ze statutu spółki oraz, co do zasady, musi zostać podjęta odpowiednia uchwała w tym zakresie), zaś wynagrodzenie (jeżeli takie zostaje ustalone) ma w takim przypadku charakter zbliżony do odškodowania (rekompensujące akcjonariuszowi umorzenie akcji).

Jak podsumował Dyrektor IS wydając interpretację – „odpłatne nabycie (...) akcji własnych w celu ich umorzenia jest szczególnym rodzajem umowy, niewymienionym w zakresie przedmiotowym ustawy o PCC, a tym samym nie podlega temu podatkowi”.

Jest to kolejna interpretacja potwierdzająca brak opodatkowania PCC nabycia akcji własnych w celu umorzenia. Można więc mówić już o utrwalonej linii interpretacyjnej w tym zakresie, która tym samym zwiększa bezpieczeństwo podatkowe i efektywność podobnych transakcji na rynku.

Podstawa prawna

- art. 1 ust. 1 ustawy z 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. nr 68, poz. 450 ze zm.),
- art. 359 § 1 ustawy z 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. nr 94, poz. 1037),
- art. 535 oraz 555 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. nr 16, poz. 93).

Autor: Jakub Podleśny

Global Tax24

Zakup urządzeń z przeznaczeniem do podłączenia abonentów świadczeń internetowych w budynku spółdzielni mieszkaniowej nie jest czynnością opodatkowaną. Czynności polegające na zakupie i montażu urządzeń do świadczenia usług internetowych oraz czynności związane z przesyłem sygnału internetowego nie mogą zostać rozdzielone. Oznacza to, że podatnik nie może dokonać odliczenia podatku naliczonego wynikającego z transakcji, w której nabył on takie urządzenia w celu ich dalszego montażu, ponieważ faktycznym przeznaczeniem takich czynności jest świadczenie usług niepodlegających opodatkowaniu (I SA/Sz 518/09). (oprac. ZZWP Deloitte)

Kontakty



Tomasz Siek

Menedżer

Dział Doradztwa
Podatkowego Deloitte
Tel. +48 (22) 511-04-63
tsiek@deloittece.com

Mariusz Żochowski

Starszy Konsultant

Dział Doradztwa
Podatkowego Deloitte
Tel. +48 (22) 511-00-83
mzochowski@deloittece.com

Marcin Mroczek

Menedżer

Dział Doradztwa
Podatkowego Deloitte
Tel. +48 (61) 860-21-39
mmroczek@deloittece.com

Hubert Cichoń

Starszy Menedżer

Dział Doradztwa
Podatkowego Deloitte
Tel. +48 (22) 511-05-90
hcichon@deloittece.com

Adam Waclawczyk

Starszy Menedżer

Dział Doradztwa
Podatkowego Deloitte
Tel. +48 (12) 622-43-90
awaclawczyk@deloittece.com

Tomasz Pałka

Menedżer

Dział Doradztwa Podatkowego
Deloitte
Tel. +48 (12) 622-43-84
tpalka@deloittece.com

Małgorzata Bomba-Podsiedlik

Starszy Konsultant

Dział Doradztwa
Podatkowego Deloitte
Tel. +48 (12) 622-43-96
mbomba@deloittece.com

Jakub Podleśny

Starszy Konsultant

Dział Doradztwa
Podatkowego Deloitte
Tel. +48 (22) 511-05-30
jpodlesny@deloittece.com

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

Al. Marszałka Józefa Piłsudskiego 76

90-330 Łódź

Tel. (42) 290 61 00

Fax (42) 290 61 01

Poznań

ul. Ułańska 7, 60-748 Poznań

Tel. (61) 882 42 00

Fax (61) 882 42 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

Nieodpłatne serwisy Deloitte:

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. Dokładny opis struktury prawnej Deloitte w Polsce można znaleźć na stronie 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.