

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.

www.deloitte.com/pl

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

Deloitte.

Spis treści

	Podatek od towarów i usług
1	Zwolnienie z VAT aportów wnoszonych do spółek prawa handlowego i cywilnego do 31 marca 2009 r.
3	Wewnątrzwspólnotowa transakcja trójstronna – zastosowanie uproszczonej procedury rozliczenia VAT
5	Świadczenie ekwiwalentne – opodatkowane VAT niezależnie od braku pobierania wynagrodzenia w formie pieniężnej
	Podatki dochodowe
7	Wydatki ponoszone w związku z niewywiązaniem się z kontraktu jako koszt podatkowy
9	Skutki podatkowe w CIT konwersji wierzytelności na akcje
11	Moment zaznaczenia w CIT-8 zobowiązania do sporządzenia dokumentacji podatkowej
13	Straty w środkach obrotowych jako koszty podatkowe
	Podatek od czynności cywilnoprawnych
15	Subrogacja a obowiązek podatkowy w PCC

Zwolnienie z VAT aportów wnoszonych do spółek prawa handlowego i cywilnego do 31 marca 2009 r.



Organ: Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

Data: 09-03-2009

Sygnatura: IPPP2/443-1830/08-4/BM

Typ dokumentu: Interpretacja indywidualna

Teza

Wniesienie aportu rzeczowego do spółki prawa handlowego lub cywilnego spełnia definicję odpłatnej dostawy towarów, a tym samym w rozumieniu art. 2 pkt 22 ustawy o VAT z 2004 r. uznawane jest za sprzedaż, ponieważ dostawa ta odbywa się za wynagrodzeniem.

Zgodnie z przepisem § 8 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług z 27 kwietnia 2004 r. obowiązującym do 30 listopada 2008 r. zwalnia się od podatku wkłady niepieniężne (aporty) wnoszone do spółek prawa handlowego i cywilnego. Natomiast w myśl § 38 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług z 28 listopada 2008 r., obowiązującego od 1 grudnia 2008 r., w okresie do 31 marca 2009 r. w przypadku wnoszenia wkładów niepieniężnych (aportów) do spółek prawa handlowego i cywilnego może być stosowane zwolnienie od podatku.

W przedmiotowej sprawie spółka zamierza wnieść w formie aportu w terminie do 31 marca 2009 r.

nieruchomości zabudowane do spółki osobowej prawa handlowego, zatem czynność ta będzie mogła korzystać ze zwolnienia od podatku.

Stan faktyczny

Spółka zamierza wnieść do spółki osobowej prawa handlowego nieruchomości zabudowane, od których nabycia bądź wytworzenia odliczała podatek naliczony. Czy wniesienie przez spółkę kapitałową (spółkę akcyjną) do spółki osobowej prawa handlowego wkładu niepieniężnego w postaci nieruchomości zabudowanych w terminie do 31 marca 2009 r. jest czynnością zwolnioną od VAT?

Komentarz Deloitte

Do 30 listopada 2008 r. aporty były zwolnione z VAT na podstawie nieobowiązującego już rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. W nowym rozporządzeniu z 28 listopada 2008 r. przewidziano jedynie czasowe, obowiązujące do 31 marca 2009 r. zwolnienie stosowane w przypadkach wnoszenia wkładów niepieniężnych (aportów) do spółek prawa handlowego i cywilnego (§ 38). Począwszy od 1 kwietnia 2009 r. czynność wniesienia aportu jest zatem opodatkowana na zasadach ogólnych. Zwrócić jednak należy uwagę na fakt, że wyłączone spod opodatkowania VAT są transakcje zbycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. Może się także zdarzyć, iż podmiot wnoszący aport nie jest podatnikiem VAT i nie wnosi aportu w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, czego konsekwencją będzie również brak opodatkowania VAT. Każdorazowo konieczne jest więc dokładne określenie przedmiotu aportu w celu ustalenia czy aport będzie stanowił świadczenie podlegające VAT.

Zmiana przepisów przewidujących zwolnienie z VAT aportów do spółek prawa handlowego i cywilnego spowodowana była koniecznością usunięcia niezgodność polskich przepisów podatkowych z uregulowaniami wspólnotowymi (gdzie zasadą jest opodatkowanie czynności wniesienia aportów). W dalszym ciągu jednak istnieją kwestie, których obowiązujące przepisy nie regulują, co w praktyce powoduje liczne kontrowersje przy rozliczaniu aportu dla celów VAT. Opisana interpretacja związana jest z jedną z takich spraw, tj. kwestią, czy wniesienie aportu powinno być traktowane jako świadczenie odpłatne, czy też nieodpłatne (co wpływa m.in. na sposób dokumentowania takiej transakcji). W omawianej interpretacji Dyrektor IS wskazał, że „wniesienie aportu spełnia przymiot odpłatności, istnieje bowiem bezpośredni związek pomiędzy dostawą towarów, a otrzymanym wynagrodzeniem w formie udziałów”. Oznacza to, iż wniesienie aportu powinno być traktowane dla potrzeb rozliczenia VAT jako „typowa” transakcja, udokumentowana stosowną fakturą VAT wystawioną przez wnoszącego aport na rzecz otrzymującego aport.

W takim jednak przypadku powstaje inny problem, odnoszący się do kwestii określenia,

co w przypadku wnoszenia aportu stanowi obrót dla potrzeb VAT, a zatem co (w przypadku gdy aport podlega VAT) stanowi kwotę netto, a w konsekwencji w jaki sposób obliczyć należny VAT z tytułu takiej transakcji (co z kolei wpływa na to, kto – wnoszący aport, czy otrzymujący aport, w rzeczywistości ponosi ekonomiczny ciężar podatku). Okoliczność ta oczywiście ma istotne znaczenie przy planowaniu całej transakcji.

W końcu należy pamiętać, że przepisy wprowadzają specyficzne zasady zwolnień nieruchomości zbywanych powyżej 2 lat od dnia ich pierwszego zasiedlenia.

Niestety, jak dotąd wątpliwości powyższe pozostają nierozwiązane, a próby odpowiedzi na pojawiające się pytania dokonywane przez Ministerstwo Finansów (broшура zamieszczona na stronie internetowej Ministerstwa Finansów) nie rozwiązują większości problemów.

Podstawa prawna

- art. 2 ust. 6 i 22 oraz art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535 ze zm.),
- § 8 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia Ministra Finansów z 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 97, poz. 970 ze zm.),
- § 38 rozporządzenia Ministra Finansów z 28 listopada 2008 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 212, poz. 1336).

Autor: Rafał Stokrocki

Global Tax24

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

Wewnątrzwspólnotowa transakcja trójstronna – zastosowanie uproszczonej procedury rozliczenia VAT



Organ: Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

Data: 28-11-2008

Sygnatura: IPPP2/443-1500/08-2/BM

Typ dokumentu: Interpretacja indywidualna

Teza

Pomimo, że w transakcję trójstronną zaangażowane są trzy podmioty, jedynym podatnikiem, który zobowiązany jest do naliczenia VAT jest trzeci w kolejności podatnik (ostateczny nabywca towaru), który dokonuje samoobliczenia podatku z tytułu nabycia towaru od drugiego w kolejności podatnika i traktuje to nabycie jako WNT. Warunkiem zastosowania procedury uproszczonej – na mocy której drugi w kolejności podatnik zidentyfikowany na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych w innym państwie nie rozpoznawałby po swojej stronie WNT w Polsce – jest to, by podatnik ten wypełnił w państwie, w którym jest zidentyfikowany, odpowiednie obowiązki administracyjne związane ze stosowaniem procedury uproszczonej.

Stan faktyczny

Spółka zidentyfikowana na potrzeby VAT oraz dla transakcji wewnątrzwspólnotowych w Polsce, Słowacji i Niemczech, prowadzi działalność w zakresie handlu cementem. Zamierza dokonywać wewnątrzwspólnotowych transakcji trójstronnych. Będzie nabywać towary od kontrahenta H zarejestrowanego na potrzeby VAT oraz transakcji wewnątrzwspólnotowych na Słowacji, które to towary będą sprzedawane bezpośrednio do ostatecznych nabywców zlokalizowanych w Polsce i tam zidentyfikowanych na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych. Transport cementu będzie organizowany i opłacany przez spółkę. Towary będą transportowane bezpośrednio ze Słowacji (od kontrahenta H) do Polski (do ostatecznego nabywcy) czyli podatnik słowacki (kontrahent H) wyda ten towar bezpośrednio ostatecznemu nabywcy w Polsce. Spółka zaś na potrzeby tych transakcji stosuje wobec słowackiego i polskiego podatnika niemiecki numer VAT UE (lub numer innego niż Polska i Słowacja kraju UE) oraz wskaże polskiego podatnika jako zobowiązanego do rozliczenia VAT od dostawy towarów realizowanej w ramach transakcji. Poza dostawami realizowanymi w ramach transakcji trójstronnych, spółka będzie przeprowadzać również transakcje, w odniesieniu do których

posługiwać się będzie polskim numerem VAT. Dotyczyć to będzie głównie sytuacji, w których ostateczny nabywca nie będzie znany w momencie zakupu towaru od kontrahenta H. Towary będą dostarczane ze Słowacji do magazynu na terytorium Polski. Po pewnym czasie towary będą sprzedawane ostatecznym nabywcom w Polsce. Transakcje będą rozpoznawane przez spółkę jako WNT na terytorium Polski, a później sprzedaż krajowa. Cement będzie również trafiał na terytorium Polski, w wyniku transakcji przeprowadzanych bez zaangażowania polskiego numeru VAT spółki. Dotyczyć to będzie bezpośrednich dostaw z Niemiec do ostatecznych nabywców w Polsce. Tego rodzaju transakcje będą przez spółkę rozpoznawane jako WDT na terytorium Niemiec (zastosowany niemiecki numer VAT spółki). Czy spółka spełnia warunki konieczne do skorzystania z uproszczonej procedury rozliczenia VAT wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej?

Komentarz Deloitte

W praktyce obrotu gospodarczego zdarzają się transakcje, w których jeden podmiot „pośredniczy” w dostawie towarów w ten sposób, że nabywa towar od danego dostawcy i jednocześnie sprzedaje ten towar finalnemu nabywcy, przy czym fizyczny transport tego towaru odbywa się bezpośrednio od pierwszego dostawcy do ostatecznego nabywcy. Jeżeli tego typu transakcja ma miejsce pomiędzy podmiotami z różnych krajów, a towar będący jej przedmiotem przesyłany jest w wyniku transakcji pomiędzy terytoriami różnych państw, to w praktyce może dojść do sytuacji, w której podmioty uczestniczące w transakcji będą zobowiązane do rozliczenia VAT w państwach, na terytorium których nie były dotychczas zarejestrowane dla potrzeb tego podatku. W przypadku odpłatnej dostawy towarów dostawa taka podlega opodatkowaniu, w zależności od okoliczności tej dostawy, w miejscu, w którym towary znajdują się w chwili rozpoczęcia albo w chwili zakończenia ich wysyłki bądź transportu.

Jeżeli zatem np. podatnik słowacki dokonuje dostawy na rzecz podatnika niemieckiego, ten zaś dokonuje dostawy na rzecz podatnika polskiego, a towar wysyłany jest bezpośrednio z terytorium Słowacji do podatnika polskiego na terytorium

Polski, to w sytuacji, gdy zgodnie z warunkami dostawy transport jest organizowany przez kontrahenta słowackiego lub niemieckiego, niemiecki kontrahent powinien dla potrzeb tej transakcji zarejestrować się na VAT w Polsce i rozliczyć nabycie wewnątrzwspólnotowe oraz dostawę krajową na rzecz kontrahenta polskiego. Ponieważ obowiązek taki rodziłby po stronie podatników nadmierne obowiązki o charakterze administracyjnym, przepisy regulujące VAT przewidują w takim przypadku możliwość skorzystania z uproszczenia, polegającego na tym, że obowiązek rozliczenia nabycia wewnątrzwspólnotowego przechodzi na ostatni podmiot w kolejności, przez co drugi podmiot w kolejności nie będzie miał obowiązku rejestracji i rozliczenia VAT na terytorium państwa, na którym kończy się wysyłka bądź transport towarów.

W stanie faktycznym, którego dotyczy interpretacja Dyrektora IS w Warszawie sytuacja jest o tyle specyficzna, że drugi w kolejności podmiot, kontrahent niemiecki, jest zarejestrowany dla potrzeb VAT także na terytorium Polski (w miejscu zakończenia transportu towarów). Ponieważ jednak przepisy nie wymagają, aby drugi w kolejności podmiot nie był zarejestrowany dla potrzeb VAT w miejscu zakończenia transportu towarów (a jedynie, aby nie miał tam siedziby lub miejsca zamieszkania), zastosowanie przez niego procedury uproszczonej, przy jednoczesnym spełnieniu pozostałych warunków, jest generalnie dopuszczalne.

Analizując kwestie opodatkowania transakcji wielostronnych warto zawsze pamiętać o tym, iż omawiane uproszczenie ma zastosowanie wyłącznie w ściśle określonych okolicznościach (trzej kontrahenci z trzech różnych państw należących do UE).

Podstawa prawna

- art. 135 ust. 1 pkt 2 i 4, art. 136 ust. 1 oraz art. 137 ust. 7 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535 ze zm.).

Autor: Rafał Stokrocki

Świadczenie ekwiwalentne – opodatkowane VAT niezależnie od braku pobierania wynagrodzenia w formie pieniężnej



Organ: Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

Data: 31-03-2009

Sygnatura: IPPP3-443-25/09-4/JF

Typ dokumentu: Interpretacja indywidualna

Teza

Dostawa towarów lub świadczenie usług podlega VAT wtedy, gdy są wykonane odpłatnie oraz gdy pomiędzy dostawcą towaru lub świadczącym usługę i ich odbiorcą istnieje jawny lub dorozumiany stosunek prawny, w ramach którego spełniane są świadczenia wzajemne. Wzajemne świadczenia stron wykonywane w ramach wspólnej akcji marketingowej, polegającej na promocji wydawanych przez bank kart płatniczych/kredytowych oraz towarów i usług oferowanych przez partnerów, stanowią odpłatne świadczenie usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy o VAT z 2004 r. Podejmowane działania mają bowiem charakter świadczenia ekwiwalentnego, którego wartość stanowi wysokość poniesionych kosztów.

Stan faktyczny

W przedmiotowej sprawie, na podstawie zawartej umowy o współpracy, bank zamierza prowadzić z podmiotami gospodarczymi wspólną akcję marketingową polegającą na promocji wydawanych przez bank kart płatniczych oraz towarów i usług oferowanych przez partnerów. Oferowany rabat ma na celu zachęcenie klientów do zakupu produktów partnera oraz do dokonania za nie płatności kartą, co ma prowadzić do zwiększenia sprzedaży i tym samym przychodów partnera, oraz zwiększenia przychodów banku w postaci prowizji i innych opłat związanych z korzystaniem kart. Uczestnictwo w programie ma w założeniu ma zatem przynieść obu stronom wymierne korzyści. Zarówno bank, jak i partner poniosą określone koszty organizacji i realizacji programu. Czy wspólne działania marketingowe będą podlegały VAT?

Komentarz Deloitte

Zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy o VAT z 2004 r. przez świadczenie usług podlegające opodatkowaniu rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów. Dyrektor IS dodał, że świadczenie usług podlega opodatkowaniu, gdy jest wykonywane odpłatnie oraz gdy pomiędzy świadczącym usługę i jej beneficjentem istnieje jawny lub dorozumiany stosunek prawny (umowa), w ramach którego spełniane są świadczenia wzajemne.

Dyrektor IS podkreślił, że uczestnictwo w programie rabatowym w założeniu ma przynieść obu stronom wymierne korzyści. Zdaniem organu podatkowego okoliczność, że w związku z realizacją przedmiotowej umowy bank i partner nie pobierają wynagrodzenia w formie pieniężnej, nie jest równoznaczna z tym, że swoje świadczenia wykonują nieodpłatnie.

Wynagrodzenie stanowi w tym przypadku wartość świadczenia wzajemnego drugiej strony.

Reasumując, Dyrektor IS uznał, że w rozpatrywanym przypadku istnienie świadczenia wzajemnego otrzymanego przez świadczącego usługę pozwala uznać czynności podejmowane przez bank, w ramach zawartej umowy, za odpłatne świadczenie usług podlegające VAT na zasadach ogólnych.

Należy zaznaczyć, że stanowisko takie wpisuje się w powszechnie stosowaną praktykę organów podatkowych, polegającą na badaniu stanów faktycznych z punktu widzenia pojedynczych zdarzeń.

Jednakże NSA w orzeczeniu dotyczącym zbliżonego stanu faktycznego (I FSK 291/08) zajął odmienne stanowisko. Stwierdził, że gospodarczy sens współpracy wskazuje, że adresatem wspólnej akcji marketingowej jest klient banku i zarazem partnera. Kooperacja działań ma bowiem na celu zachęcenie klienta do zakupu towaru u partnera, oraz płatności za ten zakup kartą. Zatem opisywane działania mają charakter wspólnego przedsięwzięcia (współpracy) w celu osiągnięcia wspólnego dla nich celu ekonomicznego.

NSA uznał, że pomiędzy uczestnikami wspólnego programu marketingowego nie dochodzi do wzajemnego świadczenia usług, o którym mowa ustawie o VAT z 2004 r. Zdaniem sądu nie

da się tych świadczeń racjonalnie wycenić. Ponadto w przedsięwzięciu takim nie chodzi o wzajemne świadczenie usług pomiędzy uczestnikami działań kooperacyjnych, lecz o osiągnięcie wspólnego celu podjętej współpracy nakierowanej na korzystne zachowanie osób trzecich (konsumentów banku i partnera).

Reasumując, wydaje się, że praktyka organów podatkowych będzie nadal podążać w kierunku uznawania poszczególnych świadczeń wykonywanych w ramach umów o współpracy za świadczenie usług podlegające VAT. Natomiast ze względu na istnienie korzystnego dla podatników wyroku NSA są szanse na podważenie takiego stanowiska przez sądy administracyjne.

Podstawa prawna

• art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 7 ust. 1 oraz 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: Helena Bogdanowska-Kulesza

Global Tax24

Ministerstwo Finansów opracowało projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (z 27 kwietnia 2009 r.). Projekt przewiduje m.in. zmiany w zakresie miejsca świadczenia usług – co do zasady będzie to miejsce siedziby usługobiorcy, skrócenie okresu, za który podatnicy mają obowiązek składać informacje podsumowujące (miesiąc), możliwość składania informacji podsumowujących za okresy kwartalne (dla określonych grup podatników), możliwość określenia w akcie wykonawczym przypadków, warunków i trybu zwrotu VAT podmiotom zagranicznym, niezarejestrowanym na potrzeby VAT w Polsce oraz naliczania i wypłaty odsetek od kwot niezwróconych w terminie, określenie przypadków, w których nie stosuje się zwrotu podatku dla podmiotów zagranicznych, wprowadzenie definicji siedziby prowadzonej działalności gospodarczej oraz określenie podmiotów uznanych za podatników (na potrzeby nowych zasad miejsca świadczenia usług). (oprac. ZZWP Deloitte)

Wydatki ponoszone w związku z niewywiązaniem się z kontraktu jako koszt podatkowy



Organ: Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy

Data: 03-12-2008

Sygnatura: ITPB3/423-513c/08/DK

Typ dokumentu: Interpretacja indywidualna

Teza

Wydatki ponoszone w związku z niewywiązaniem się przez kontrahenta z kontraktu terminowego co do zasady będą stanowiły koszt uzyskania przychodu z uwagi na fakt, że w przypadku braku takiego postanowienia umownego, lub niewykonania go, spółka mogłaby stracić źródło przychodów w wyniku zerwania lub ograniczenia współpracy z kooperantami (w tym spółką matką). Przy czym jeżeli istnieje możliwość uzyskania odszkodowania od dostawców z tytułu niewywiązania się przez nich z zawartych kontraktów i spółka może uzyskać rekompensatę wydatków, którymi jest obciążana przez swojego kontrahenta, a kwota uzyskanego odszkodowania rozpoznawana jest jako przychód, to wówczas wydatki poniesione przez spółkę w związku z niewywiązaniem się przez nią z zawartych kontraktów, mogą stanowić pośredni koszt uzyskania przychodów tylko w przypadku nieuzyskania odszkodowań.

Stan faktyczny

Spółka, w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, zawiera z dostawcami (przede wszystkim polskimi gospodarstwami rolnymi) umowy handlowe, na podstawie których kontrahenci zobowiązani są w oznaczonym terminie dostarczyć ustaloną umownie ilość towaru określonego rodzaju po oznaczonej z góry cenie. W ślad za tym spółka zawiera ze swymi zagranicznymi partnerami handlowymi, w tym również z holenderską spółką matką, umowy terminowe na dostarczenie oznaczonej ilości produktu o określonych parametrach i wskazanej z góry cenie oraz terminie dostawy. Umowy te w chwili ich zawarcia nie powodują przepływów finansowych i są neutralne podatkowo. Zdarza się, że dostawcy nie wywiązują się ze zobowiązań co powoduje, że kontrakt terminowy z odbiorcą nie może być wykonany. W takiej sytuacji strony dokonują transakcji odwrotnej i spółka odkupuje od swego zagranicznego kontrahenta prawa do zakontraktowanego wcześniej towaru (transakcja wash out). Zawarty zostaje kontrakt, na podstawie którego spółka odkupuje od odbiorcy taką ilość towaru, której nie może dostarczyć z winy dostawcy, przy czym cena ustalana w ramach wash out odpowiada tej, po której kontrahent zagraniczny nabył towar od innego dostawcy i jest różna od tej, która ustalona była w pierwotnie zawartym kontrakcie terminowym. W związku

z powyższym spółka zmuszona jest dokonać rozliczenia różnicy w cenie towaru. W konsekwencji kontrahent zagraniczny wystawia notę/fakturę obciążeniową względnie uznaniową. W ramach kooperacji pomiędzy podmiotami zdarza się także, że kontrahent zagraniczny nie odbierze towaru od spółki – wówczas wskutek wash out spółka obciąża swego odbiorcę różnicą pomiędzy ceną zakontraktowaną a ceną jaką udało się uzyskać za towar nieodebrany przez spółkę matkę. Niezależnie od powyższego, spółka występuje z roszczeniami odszkodowawczymi w stosunku do swoich dostawców z tytułu niewywiązania się przez nich z zawartych kontraktów i uzyskuje rekompensatę wydatków, którymi jest obciążana przez spółkę matkę. Kwota uzyskanego odszkodowania rozpoznawana jest przez spółkę zawsze jako przychód podlegający CIT. Czy różnica w cenie towaru, którą spółka zobowiązana jest zapłacić na rzecz spółki matki stanowi koszt podatkowy w wypadku nieuzyskania odszkodowania?

Komentarz Deloitte

Praktyka zawierania kontraktów typu wash out jest powszechnie stosowana przez podmioty zajmujące się dostawami towarów pochodzenia rolnego stanowiących przedmiot obrotu na giełdach towarowych. W związku z realizacją kontraktów wash out w praktyce pojawiają się, wymagające analizy, kompleksowe kwestie zarówno na gruncie podatków dochodowych jak i VAT. W szczególności brak jest jednoznacznej klasyfikacji wash out dla celów VAT (tj. czy przepływy w ramach takich kontraktów powinny być uznane np. za wynagrodzenie z tytułu świadczenia usług), co implikuje problemy ze stwierdzeniem, czy przepływy w ramach kontraktów wash out powinny podlegać VAT. Omawiana interpretacja dotyczy ujęcia dla celów CIT kwoty uiszczanej przez podatnika z tytułu odkupienia od kontrahenta prawa do zakontraktowanego wcześniej towaru (którego podatnik nie jest w stanie dostarczyć, ponieważ jego dostawcy nie wywiązali się ze swoich zobowiązań) w sytuacji, gdy podatnik nie uzyska odszkodowania od swoich dostawców. W ocenie organu podatkowego, jeśli „dopłaceniu” różnicy w cenie towaru ma na celu uniknięcie negatywnych konsekwencji w postaci pozbawienia źródła przychodów, podatnikowi

co do zasady służyć będzie prawo do rozpoznania przedmiotowych kwot jako kosztu uzyskania przychodu w rozumieniu CIT, przy czym z uwagi na brak związku z konkretnym przychodem będą to generalnie koszty pośrednie. Należy wskazać, że jakkolwiek istnieją pewne analogie pomiędzy charakterem powyższego świadczenia a wydatkami z tytułu kar umownych czy odszkodowań, to jednak wydaje się, że wnioski płynące z komentowanej interpretacji mogą być stosowane w odniesieniu do ujęcia jako kosztów podatkowych kar czy odszkodowań jedynie po wnikliwej analizie konkretnego stanu faktycznego. Jak zostało wskazane w przedmiotowej interpretacji, konieczność zrekompensowania odbiorcy różnicy w cenie stanowi element normalnej działalności operacyjnej podatnika, ponieważ ryzyko niedostarczenia zakontraktowanych produktów wpisane jest w specyfikę omawianego typu działalności. Można stwierdzić, że co do zasady w odniesieniu do kar umownych czy odszkodowań brak jest możliwości uznania ich za element normalnej działalności operacyjnej, zwłaszcza gdy podstawą do ich zapłaty są istotne nieprawidłowości w realizacji kontraktu przez podatnika. Ponadto, należy zwrócić uwagę również uwagę, że w ocenie organu podatkowego kwoty uiszczane w ramach wash out mogą zostać zaliczone do kosztów podatkowych przy założeniu, że w odniesieniu do konkretnej sytuacji podatnik będzie w stanie potwierdzić związek pomiędzy takimi wydatkami a celem zachowania/zabezpieczenia źródła przychodów. Na podatniku ciążyć będzie w takiej sytuacji również ciężar dowodu, że dołożył wszelkich starań, aby ilość zakontraktowanego towaru odpowiadała rzeczywistym możliwościom realizacji przyjętego zobowiązania, w związku z czym konieczność poniesienia wydatku nie wynika z zaniedbań czy nieracjonalnych decyzji gospodarczych.

Podstawa prawna

• art. 11 ust. 1 oraz 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: Katarzyna Czerkies-Laskowska

Skutki podatkowe w CIT konwersji wierzytelności na akcje



Organ: Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach

Data: 18-12-2008

Sygnatura: IBPB3/423-848/08/MO

Typ dokumentu: Interpretacja indywidualna

Teza

W sytuacji gdy z uchwały zgromadzenia wspólników o podwyższeniu kapitału zakładowego wynika, że udziały mają być objęte za wkład pieniężny (tylko wówczas spółce przysługuje wierzytelność wobec wspólnika o dokonanie wpłat na poczet udziału), a wspólnikowi przysługuje wobec spółki wierzytelność pieniężna i na podstawie umowy, spółka i wspólnik dokonują potrącenia wzajemnych wierzytelności, którego skutkiem jest ich wygaśnięcie, udziały są objęte w zamian za wkład pieniężny, a wpłaty następują przez potrącenie. W takiej sytuacji, wierzytelność wspólnika wobec spółki nie jest przedmiotem aportu, lecz służy jedynie do realizacji wierzytelności spółki wobec wspólnika o dokonanie należnych wpłat na poczet udziałów bez rozliczania wierzytelności jako wkładu. Podwyższenie dokonane w opisany wyżej sposób ma charakter podwyższenia gotówkowego. Wynika to z faktu, że potrącenie wywołuje takie same skutki jak dokonanie płatności pieniężnej. Dokonane wzajemne umowne potrącenie wymagalnej wierzytelności – co do zasady – nie

będzie rodzić skutków podatkowych w postaci powstania przychodu podlegającego CIT.

Stan faktyczny

Spółka będąca spółką zależną spółki akcyjnej posiada niezapłacone wierzytelności z tytułu wykonywanych na jej rzecz usług. W związku z ogłoszeniem upadłości z możliwością zawarcia układu spółki akcyjnej, wierzytelności spółki zostały objęte układem. Wierzytelności te zostały zaspokojone na warunkach zatwierdzonego układu. Po redukcji 40% zadłużenia suma wierzytelności została zamieniona na akcje spółki akcyjnej w ramach nowej emisji, przy czym konwersja wierzytelności na akcje była dokonana przy zastosowaniu zasady przydziału 1 akcji za 1 PLN wartości wierzytelności (pozostałej po redukcji). Kwota zredukowana przy układzie w części netto została doliczona do kosztów uzyskania przychodu. Czy w sytuacji objęcia akcji w podwyższonym kapitale spółki akcyjnej wobec konwersji wierzytelności na akcje, dochód podatkowy (w wysokości nominalnej akcji) powstaje w momencie objęcia akcji?

Komentarz Deloitte

W prezentowanym stanowisku, Dyrektor IS w Katowicach dokonał oceny oraz rozróżnienia dwóch form podwyższenia kapitału zakładowego spółki kapitałowej tj. podwyższenia poprzez wniesienie wkładu pieniężnego oraz konwersji wierzytelności na kapitał (traktowanej jako wniesienie aportu). Zgodzić należy się, że w świetle przepisów ustawy o CIT objęcie udziałów/akcji w zamian za wkład niepieniężny (aport) skutkuje powstaniem obowiązku w CIT i tym samym koniecznością opodatkowania związanego z tym dochodu po stronie podmiotu wnoszącego (tj. inaczej niż w przypadku dokonania podwyższenia poprzez wkład pieniężny, który na moment wniesienia jest neutralny podatkowo). Jeżeli zatem spółka objęłaby udziały w innej spółce kapitałowej w zamian za aport, zobowiązana będzie ustalić z tego tytułu przychód podatkowy, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o CIT. Mając powyższe na uwadze organ podatkowy uznał za kluczowe dokonanie oceny czy w przypadku przedstawionym przez podatnika dochodzi do podwyższenia kapitału poprzez wkład pieniężny czy też poprzez aport – niezależnie od końcowego rezultatu jaki wywołują czynności prawne przez niego podejmowane. Potwierdzono tym samym, że konsekwencje w zakresie CIT uzależnione są od formy/sposobu przeprowadzanego podwyższenia kapitału zakładowego. Zgodnie z treścią uzasadnienia „konwersja wierzytelności na udziały” może nie skutkować powstaniem przychodu, jeśli strony postanowią nie wnosić do spółki wierzytelności jako wkładu niepieniężnego, lecz dokonają potrącenia wzajemnych zobowiązań. W takim przypadku może być wykorzystana cywilnoprawna konstrukcja potrącenia. Możliwość dokonania konwersji wierzytelności na udziały przybierającej postać potrącenia (kompensaty), nie zaś wniesienia wkładu niepieniężnego wynika z przepisów KSH. W praktyce oznacza to, że w przypadku, gdy danej spółce przysługuje wierzytelność wobec wspólnika z tytułu należnej wpłaty na poczet udziałów (a więc wierzytelność pieniężna o dokonanie wpłaty na udziały), to może być ona potrącona z wzajemną wierzytelnością wspólnika wobec tej spółki pod warunkiem, że jest taka możliwość oraz potrącenie następuje w drodze umowy zawartej

między tą spółką a wspólnikiem. W takiej sytuacji, wierzytelność wspólnika wobec spółki nie jest przedmiotem aportu, lecz służy jedynie do realizacji wierzytelności spółki wobec wspólnika o dokonanie należnych wpłat na poczet udziałów bez rozliczania wierzytelności jako wkładu. W analizowanym piśmie organ podatkowy uznał ostatecznie, że podwyższenie dokonane w opisany wyżej sposób ma charakter podwyższenia gotówkowego, które wywołuje skutki podatkowe inne (na moment podwyższenia kapitału zakładowego) niż dokonanie podwyższenia poprzez wniesienie aportu. Należy jednocześnie pamiętać, pomimo braku analizy w tym zakresie w cytowanym stanowisku organu podatkowego, że przedstawione powyżej dwie formy podwyższenia kapitału zakładowego w spółce kapitałowej mają odmienne skutki podatkowe również w zakresie prawa do rozpoznania kosztów uzyskania przychodów pod stronie spółki obejmującej udziały.

Podstawa prawna

• art. 12 ust. 1 pkt 7 oraz art. 12 ust. 1b pkt 2 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2000 r. nr 54, poz. 654 ze zm.).

Autor: Tomasz Pałka

Global Tax24

Opracowany przez Ministerstwo Finansów projekt zmiany ustawy o VAT (z 27 kwietnia 2009 r.) ma na celu dostosowanie polskiej ustawy m.in. do Dyrektywy 2008/8/WE z 12 lutego 2008 r. zmieniającej Dyrektywę 2006/112/WE w zakresie miejsca świadczenia usług, Dyrektywy 2008/9/WE z 12 lutego 2008 r. określającej szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej oraz Dyrektywy 2008/117/WE z 16 grudnia 2008 r. zmieniającej Dyrektywę 2006/112/WE w celu zwalczania uchylania się od opodatkowania w związku z transakcjami wewnątrzspółnotowymi. Proponowany termin wejścia w życie większości przepisów ustawy to 1 stycznia 2010 r. (oprac. ZZWP Deloitte)

Moment zaznaczenia w CIT-8 zobowiązania do sporządzenia dokumentacji podatkowej



Organ: Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy

Data: 22-01-2009

Sygnatura: ITPB3/423-615/08/MK

Typ dokumentu: Interpretacja indywidualna

Teza

W sytuacji, w której łączna kwota (lub jej równowartość) wynikająca z danej umowy czy też umów dotyczących świadczeń (w tym usług) o charakterze niematerialnym z podmiotem powiązany w danym roku podatkowym przekroczyła progi wskazane w art. 9a ust. 2 ustawy o CIT, należy sporządzać dokumentację do wszystkich transakcji realizowanych z tym podmiotem, co przesądza w przedmiotowej sprawie o konieczności wskazania w zeznaniu o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) przez podatnika CIT za rok podatkowy 2007 – druk CIT-8, w części B.3, pozycji 20, tj. w momencie przeprowadzania takich transakcji, a nie w momencie dokonania zapłaty odsetek czy też w sytuacji, gdy z żądaniem jej okazania wystąpią organy podatkowe.

Stan faktyczny

Spółka zawarła w 2007 r. kilka umów pożyczek z udziałowcem spółki (nierezydentem), który posiada 100% jej udziałów. W umowach określono, że pożyczkodawcą jest udziałowiec, termin spłaty pożyczek wraz z odsetkami przypada na 31 grudnia 2010 r., a także przewidziano stałe oprocentowanie na poziomie 10% w skali roku. Udziałowiec wywiązał się z zapisów umowy i dokonał przelewu kwot pożyczek na konta bankowe. Pożyczki otrzymano w walucie polskiej. W bilansie za 2007 r. odsetki zostały naliczone i zaksięgowane wyłącznie z uwagi na zapisy wynikające z ustawy o rachunkowości (wycena bilansowa zobowiązań), bowiem nie były one ani wymagalne, ani też zapłacone w 2007 r. Składając zeznanie za 2007 r. z uwagi na olbrzymią kwotę pożyczek i nieściśle zapisy w ustawie o CIT spółka zaznaczyła na druku CIT-8, że była zobowiązana do sporządzenia dokumentacji podatkowej, o której mowa w art. 9a ustawy o CIT, aczkolwiek nie ma przekonania czy postąpiła prawidłowo. W konsekwencji dokumentacja taka została przez spółkę przygotowana. Kiedy spółka powinna zaznaczyć w CIT-8, że była zobowiązana do sporządzenia dokumentacji podatkowej dotyczącej transakcji między podmiotami powiązany: w roku podpisania umowy (2007 r.)

czy w roku, w którym faktycznie będą wypłacone odsetki od tych pożyczek (2010 r.)?

Komentarz Deloitte

Formularz CIT-8 jest standardowym formularzem składanym przez podatnika podatku dochodowego od osób prawnych o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w danym roku podatkowym. Wypełniając go podatnik podaje także informację, czy był zobowiązany do sporządzenia dokumentacji cen transferowych, o której mowa w art. 9a ustawy o CIT. Jednocześnie podanie tej informacji samo przez się nie obliuguje podatnika do przygotowania dokumentacji – przepisy podatkowe mówią jedynie, iż na żądanie organu podatkowego podatnik zobowiązany jest przedstawić dokumentację w ciągu 7 dni kalendarzowych (nie roboczych!). To bardzo krótki okres zwłaszcza, jeżeli transakcje z podmiotami powiązanymi stanowią znaczną część działalności podmiotu. W związku z tym, w praktyce wskazane jest przygotować wymaganą dokumentację wcześniej, niż w czasie ewentualnej kontroli. W analizowanym przypadku Spółka zaznaczyła w formularzu CIT-8 fakt, iż jest zobowiązana do przygotowania dokumentacji cen transferowych (i taką dokumentację przygotowała) mimo, iż nie była tego pewna. Zgodnie z literalnym brzmieniem art. 9a ustawy o CIT, podatnicy są zobowiązani do sporządzenia dokumentacji cen transferowych, jeżeli są spełnione następujące przesłanki: (i) została zawarta transakcja z podmiotami powiązanymi, (ii) łączna kwota (lub jej równowartość) wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku podatkowym łączna kwota wymagalnych w danym roku świadczeń przekracza wartości progowe określone w ustawie o CIT (dla pożyczki jest to równowartość w PLN kwoty 30.000 EUR). Biorąc pod uwagę brzmienie w/w przepisu, należy stwierdzić, iż w analizowanym przypadku przesłanki do sporządzenia dokumentacji zostały spełnione, tj. w szczególności (i) Spółka zawarła umowy (transakcje) z podmiotem powiązanym, (ii) na podstawie których udostępniono jej łączną kwotę, która wyniosła 22 mln PLN z oprocentowaniem 10% w skali roku. W art. 9a ustawy o CIT jest bowiem mowa m.in. o kwocie wynikającej z zawartej umowy, stąd nawet w przypadku, gdy nie nastąpiła żadna płatność,

należy brać ją pod uwagę podczas określania progu, powyżej którego należy dokumentować transakcje z podmiotami powiązanymi. W konsekwencji w/w art. nie powinno się interpretować celowościowo i uzasadniać, iż jeżeli świadczenie nie wywołuje implikacji podatkowych (tj. nie stanowi przychodu bądź kosztu podatkowego), podatnik nie ma obowiązku sporządzenia dokumentacji cen transferowych. Podsumowując, przedstawione stanowisko Dyrektora IS, co do obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej za 2007 r. (rok zawarcia umów) i w konsekwencji uwzględnienia go podczas wypełniania formularza CIT-8 za 2007 r. należy uznać za słuszne.

Jednocześnie, co jest odrębną kwestią, stwierdzenie Dyrektora IS w podsumowaniu do uzasadnienia / tezie, iż w przypadku, gdy kwota wynikająca z umów dotyczących świadczeń o charakterze niematerialnym przekroczyła limity wskazane w art. 9a ust. 2 ustawy o CIT, należy sporządzać dokumentację do wszystkich transakcji realizowanych z tym podmiotem jest dyskusyjne i nie należy się z nim zgodzić.

Jeżeli podmiot zawiera kilka transakcji z tym samym podmiotem powiązanym, ale transakcje te dotyczą różnych świadczeń (np. pożyczka, usługi doradcze), dla których stosując odrębny mechanizm kalkulacji określono różne ceny, to wartość tych świadczeń nie podlega sumowaniu. W konsekwencji, dla stwierdzenia czy wystąpił obowiązek dokumentowania transakcji, wartość każdego ze świadczeń należy porównywać z określonymi w art. 9a ustawy o CIT limitami wartościowymi odrębnie.

Podstawa prawna

• art. 9a ust. 1, 2 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 Pałgan

Straty w środkach obrotowych jako koszty podatkowe



Organ: Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach

Data: 31-12-2008

Sygnatura: IBPB3/423-883/08/PP

Typ dokumentu: Interpretacja indywidualna

Teza

Jedynie straty w środkach obrotowych powstałe w trakcie normalnego, racjonalnego działania podatnika, ze szczególnym uwzględnieniem dochowania należytej staranności w trakcie prowadzenia działalności gospodarczej, mogą być uznane za koszt uzyskania przychodu. Zatem stratę powstałą w wyniku likwidacji półproduktów pozostających w magazynie w wyniku niewykonania przez kontrahenta zobowiązania będzie można zaliczyć do kosztów podatkowych.

Stan faktyczny

Spółka, w umowie z zagranicznym kontrahentem, zobowiązała się do wyprodukowania wyrobu według uzgodnionego wzoru. Dodatkowo kontrahent zobowiązał się do zakupu towaru wyprodukowanego w ilościach większych niż wskazane w umowie oraz wyrobów, które nie będą spełniały ustalonych wymogów jakościowych. Celem prawidłowego wykonania umowy i zabezpieczenia dostaw spółka nabyła materiały, dokonała obróbki i pozostawiła w magazynie w formie półproduktów. Kontrahent nie wywiązał się jednak w całości z zawartej umowy. Ze względu na odmowę odbioru dalszych dostaw, spółka wstrzymała produkcję, aby ograniczyć straty i dodatkowe koszty. W konsekwencji spółka posiada półprodukty, które nie mogą zostać użyte w toku dalszej produkcji na potrzeby innych odbiorców. Właściwości zamówionego towaru wykluczają również możliwość przeznaczenia posiadanych zapasów do dalszej sprzedaży. Spółka zamierza zlikwidować zapasy magazynowe, ponieważ utraciły dla niej jakąkolwiek przydatność gospodarczą, a powodują jedynie dodatkowe koszty magazynowania. Czy spółka będzie mogła zaliczyć powstałą stratę do kosztów podatkowych?

Komentarz Deloitte

W trakcie prowadzenia działalności gospodarczej zdarzają się przypadki, w których dochodzi do strat w środkach obrotowych należących do podatnika. Może to być wynikiem kradzieży, siły wyższej lub niewywiązania się przez kontrahenta z jego zobowiązań. Co do zasady, podatnicy nazywają takie zdarzenia losowymi – w niektórych przypadkach nie dostrzegając winy w swoim postępowaniu, lecz w postępowaniu osoby trzeciej lub siły wyższej. Nie zmienia to faktu poniesionej straty. Aby przekonać organy podatkowe do podobnego spojrzenia na sprawę i jednocześnie móc zaliczyć ponieszone straty do kosztów uzyskania przychodów, takie straty należy właściwie udokumentować.

Co do zasady, możliwość zaliczenia ponoszonych strat w środkach obrotowych do kosztów uzyskania przychodów nie została wykluczona na mocy art. 16 ust. 1 ustawy o CIT. Pozostaje zatem, zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o CIT, powiązanie wydatku na ich zakup/obróbkę środków z osiąganym przez podatnika przychodem. Opisywana interpretacja wskazuje, na jakie elementy zwracają uwagę organy podatkowe dokonując analizy zasadności zaliczenia strat w środkach obrotowych do kosztów uzyskania przychodów. Po pierwsze, pierwotny zakup i kolejne ponoszone wydatki związane z danymi środkami (obróbka, przygotowanie do sprzedaży) musiały zostać poniesione w celu osiągnięcia przychodu (co do zasady – sprzedaży) – wypełni to przesłankę wynikającą z art. 15 ust. 1 ustawy o CIT. Ponadto, należy udowodnić, że powstała strata wyniknęła na skutek zdarzeń nieprzewidywalnych, które nie mogły zostać uniknione przez racjonalnie działający podmiot. Mając na uwadze powyższe, należy przede wszystkim dążyć do udowodnienia, że podatnik dochował należytej staranności w trakcie prowadzonej działalności w celu uniknięcia wystąpienia straty. Może się to przejawiać ochroną magazynu, kontrolą cyklu produkcyjnego, próbą negocjacji z kontrahentem zmian warunków kontraktu lub próbą sprzedaży nieodebranych przez kontrahenta materiałów innemu kontrahentowi. Spełnienie powyższych elementów powinno pomóc w uzasadnieniu zaliczenia poniesionych strat do kosztów podatkowych.

Ze względu na szczególne podkreślanie przez organy podatkowe racjonalności działań podatnika oraz konieczności dochowania należytej staranności należy zwrócić szczególną uwagę

na te właśnie aspekty. Ujęcie tych kwestii powinno ograniczyć ryzyko sporu z władzami podatkowymi w przedmiotowym zakresie.

Podstawa prawna

- art. 15 ust. 1 i art. 16 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: Jakub Podleśny

Global Tax24

Prawo do odliczenia VAT naliczonego w związku z budową budynku przyporządkowanego w całości do aktywów przedsiębiorstwa, lecz wykorzystywanego częściowo na potrzeby prywatne: Artykuły 17 ust. 2 lit. a i art. 6 ust. 2 lit. a VI Dyrektywy nie naruszają wspólnotowej zasady równego traktowania przyznając podatnikom korzyść finansową, poprzez konstrukcję prawa do pełnego i natychmiastowego odliczenia VAT naliczonego przy budowie budynku na cele mieszane oraz późniejsze, rozłożone w czasie opodatkowanie tym podatkiem wykorzystania prywatnego tego budynku, w porównaniu do osób niebędących podatnikami i do podatników wykorzystujących swój budynek tylko na prywatne cele mieszkalne. Art. 87 ust. 1 WE należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on przepisowi krajowemu, który transponując art. 17 ust. 2 lit. a VI dyrektywy przewiduje, że prawo do odliczenia naliczonego VAT jest ograniczone do podatników dokonujących czynności opodatkowanych – z wyłączeniem podatników dokonujących tylko czynności zwolnionych – w zakresie, w jakim ów przepis krajowy może przyznawać korzyść finansową tylko podatnikom dokonującym czynności opodatkowanych. Tak stwierdził ETS w sprawie C-460/07. (oprac. ZZWP Deloitte)

Subrogacja a obowiązek podatkowy w PCC



Organ: Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

Data: 11-02-2009

Sygnatura: IPPB2/436-423/08-4/MZ

Typ dokumentu: Interpretacja indywidualna

Teza

Umowy nienazwane, których nie można zakwalifikować do którejkolwiek z umów wymienionych w art. 1 ust. 1 pkt 1 ustawy o PCC nie będą podlegały PCC. Jeżeli subrogacja będzie posiadała znamiona jednej z umów wymienionych w art. 1 omawianej ustawy, będzie podlegała PCC. Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 tej ustawy obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej.

Stan faktyczny

Spółka otrzyma pożyczki od podmiotów powiązanych, tj. spółki matki (jedynego udziałowca spółki) i spółek sióstr (w których spółka matka posiada nie mniej niż 25% udziałów) o łącznej wysokości przekraczającej trzykrotność kapitału zakładowego. Strony biorą pod uwagę możliwość, że trzeci podmiot (niepowiązany z ww. spółkami) będzie na zasadach subrogacji spłacał spółkę matkę. W tym przypadku podmiot trzeci nabędzie spłaconą wierzytelność do wysokości dokonanej zapłaty za zgodą spółki (dłużnika). Czy subrogacja powoduje powstanie obowiązku podatkowego w PCC?

Komentarz Deloitte

Stanowisko przedstawione w interpretacji wydaje się być dyskusyjne. Organ dokonujący interpretacji potwierdził wprawdzie powszechnie akceptowaną zasadę, zgodnie z którą katalog czynności podlegających PCC zawarty w art. 1 ust. 1 ustawy o PCC ma charakter zamknięty, a w konsekwencji czynności nie wymienione w tym przepisie nie są opodatkowane, z drugiej jednak strony uznał, że pomimo, iż subrogacja nie jest wskazana w powyższym katalogu, w pewnych sytuacjach może podlegać PCC. Mianowicie, będzie ona opodatkowana tym podatkiem, gdy będzie posiadała znamiona jednej z umów wymienionych w art. 1 ust. 1 ustawy o PCC. Odnosząc się do powyższej tezy należy najpierw przedstawić istotę subrogacji. Stanowi ona specyficzny sposób przeniesienia wierzytelności, w którym osoba trzecia nabywa określoną wierzytelność wskutek dokonania jej spłaty na rzecz dotychczasowego wierzyciela. Jest to tzw. czynność o charakterze realnym, tj. przejęcie wierzytelności następuje automatycznie z mocy prawa w momencie dokonania spłaty. Bez znaczenia z perspektywy jej skuteczności jest zawarcie umowy pomiędzy spłacającym a dotychczasowym wierzycielem. Pomimo, że skutek ekonomiczny subrogacji jest podobny do przelewu wierzytelności, który może przyjąć formę podlegającej PCC umowy sprzedaży lub zamiany, należy podkreślić, że konstrukcja prawna subrogacji w istotny sposób różni się od przelewu wierzytelności. Mianowicie, do skuteczności przelewu wierzytelności konieczne jest zawarcie umowy pomiędzy dotychczasowym a nowym wierzycielem. Ponadto zasadniczo przelew wierzytelności jest tzw. czynnością o charakterze konsensualnym, tj. nowy wierzyciel nabywa wierzytelność w momencie zawarcia umowy. Powyższe specyficzne cechy subrogacji powodują, że nie może być ona utożsamiana z żadną z czynności prawnych wymienionych w art. 1 ust. 1 ustawy o PCC. W świetle powyższego należy stwierdzić, że poprzez uznanie, iż w pewnych sytuacjach subrogacja może rodzić obowiązek podatkowy w PCC organ pominął specyfikę tej czynności. Dodatkowo należy wskazać, że także sposób dokonania oceny prawnej stanowiska podatnika w analizowanym przypadku może budzić wątpliwości. Z jednej strony w sentencji organ

uznał stanowisko wnioskodawcy za prawidłowe (podatnik twierdził, że będąca przedmiotem interpretacji czynność subrogacji nie będzie podlegała PCC), z drugiej jednak strony w uzasadnieniu nie wykluczył, że analizowana czynność może podlegać PCC. W konsekwencji, powoduje to brak pewności po stronie podatnika, jakie skutki podatkowe w PCC ma czynność będąca przedmiotem interpretacji. Należy w tym miejscu podkreślić, że zgodnie z orzecznictwem sądów administracyjnych ocena prawna stanowiska pytającego stanowi podstawowy składnik interpretacji prawa podatkowego, a w konsekwencji musi być tak skonstruowana, aby wynikało z niej w sposób niewątpliwy, jak powinien w określonym stanie faktycznym postąpić podatnik, aby nie narażać się na ewentualne ujemne konsekwencje przy realizacji obowiązków podatkowych.

Podstawa prawna

- art. 1 ust. 1 pkt 1 oraz art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. nr 86, poz. 959 ze zm.),
- art. 518 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. nr 16, poz. 93).

Autor: Rafał Szczotka

Global Tax24

Europejski Trybunał Sprawiedliwości (C-544/07) stwierdził, że przepisy krajowe nie mogą ograniczać możliwości odliczenia składek na ubezpieczenie zdrowotne od podatku tylko do składek płaconych w danym państwie członkowskim. Artykuł 18 ust. 1 WE stoi na przeszkodzie stosowaniu ustawodawstwa państwa członkowskiego, które uzależnia przyznanie prawa do obniżenia kwoty podatku dochodowego o zapłacone składki na ubezpieczenie zdrowotne od warunku, by składki te były odprowadzone w tym państwie członkowskim na podstawie prawa krajowego, i które prowadzi do odmowy przyznania tego rodzaju ulgi podatkowej w przypadku, gdy składki nadające się do odliczenia od kwoty podatku dochodowego należnego w tym państwie członkowskim zostały odprowadzone w ramach systemu obowiązkowego ubezpieczenia zdrowotnego innego państwa członkowskiego. (oprac. ZZWP Deloitte)

Kontakty



Rafał Stokrocki

Starszy Konsultant
Dział Doradztwa
Podatkowego Deloitte
Tel.: +48 601 31 66 80
rstokrocki@deloittece.com



Agnieszka Pałgan

Starszy Konsultant
Dział Doradztwa
Podatkowego Deloitte
Tel.: +48 (22) 511-07-34
apalgan@deloittece.com



Helena Bogdanowska-Kulesza

Starszy Konsultant
Dział Doradztwa
Podatkowego Deloitte
Tel.: +48 (22) 511-01-64
hbogdanowska@deloittece.com



Katarzyna Czerkies-Laskowska

Starszy Konsultant
Dział Doradztwa
Podatkowego Deloitte
Tel.: +48 (58) 761-67-99
kczerkieslaskowska@deloittece.com



Tomasz Pałka

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



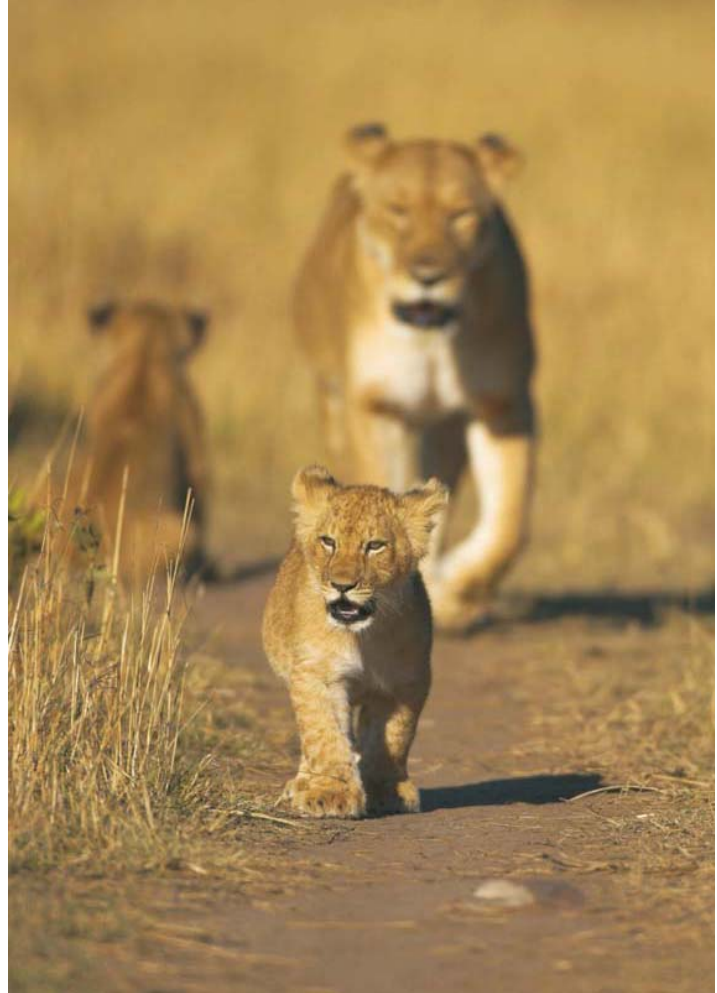
Jakub Podleśny

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



Rafał Szczotka

Starszy Konsultant
Dział Doradztwa
Podatkowego Deloitte
Tel.: +48 (22) 511-05-79
rszczotka@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

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.

Centrala

Warszawa

ul. Jana Pawła II 19, 00-854 Warszawa
Tel. (22) 511 03 74
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

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. 150 000 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.