

## Tax24

### Przegląd interpretacji i orzeczeń podatkowych z komentarzem





## Deloitte. Codziennie na Twoim biurku.

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

# Spis treści

---

## **Podatek od towarów i usług**

- 1 Opodatkowanie zaliczki otrzymanej na poczet eksportu towarów
- 3 Zasady dokumentowania sprzedaży ciągłej towarów
- 5 Wydłużenie czasu zwrotu nadwyżki niezgodne z prawem wspólnoty wym. Prawo do odliczenia VAT przy nabyciu samochodów
- 7 Operacja cesji wierzytelności stanowi usługę pośrednictwa finansowego zwolnioną z VAT
- 9 Jak określić miejsce opodatkowania przy transakcjach łańcuchowych?

## **Podatki dochodowe**

- 11 Różnice kursowe - kurs wymiany przy spłacie pożyczki; realizacja różnic przy przelewach między własnymi kontami
  - 13 Nakłady centrali przedsiębiorstwa na zakład a koszty podatkowe
  - 15 Nabycie certyfikatów inwestycyjnych w zamian za wkład w postaci akcji/udziałów
-

# Opodatkowanie zaliczki otrzymanej na poczet eksportu towarów



**Organ:** Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

**Data:** 15-02-2009

**Sygnatura:** IPPP1-443-2025/08-5/PR

**Typ dokumentu:** Interpretacja indywidualna

## Teza

Otrzymane przez spółkę zaliczki na poczet eksportu towarów podlegają opodatkowaniu stawką 0% w miesiącu ich otrzymania, z uwagi na przewidywany wywóz towarów w ciągu 6 miesięcy, licząc od dnia otrzymania zaliczki. Ponieważ zaliczka na poczet eksportu nie może być rozpatrywana w oderwaniu od samej czynności eksportu, w sytuacji nieotrzymania dokumentu potwierdzającego wywóz towarów poza terytorium Wspólnoty w terminach, o których mowa w art. 41 ust. 6 lub ust. 11 ustawy o VAT z 2004 r., spółka traci prawo do opodatkowania stawką 0% otrzymanej wcześniej zaliczki na poczet eksportu towarów. Przepis art. 41 ust. 7 ww. ustawy nie znajduje w przedmiotowej sytuacji zastosowania z uwagi na fakt, że spółka nie posiadała dokumentów potwierdzających rozpoczęcie procedury wywozu. W związku z powyższym spółka powinna dokonać korekty deklaracji, w której została wykazana zaliczka ze stawką 0% (w komentowanym przypadku - za kwiecień 2008 r.), i opodatkować ją stawką krajową w terminie wskazanym w art. 41 ust. 6 lub ust. 11 ustawy o VAT z 2004 r., tj. w rozliczeniu za sierpień 2008 r. Jednocześnie zachowała

prawo dokonania korekty podatku należnego po otrzymaniu dokumentu potwierdzającego wywóz towaru poza terytorium tj. za wrzesień 2008 r.

## Stan faktyczny

Spółka otrzymała w kwietniu 2008 r. zaliczkę 100% na poczet eksportu towarów. Przedpłata ta została udokumentowana fakturą zaliczkową ze stawką 0%, którą wykazano w deklaracji za kwiecień 2008 r. Dostawa towarów, na które dokonano przedpłaty, nastąpiła w sierpniu. Do dnia złożenia deklaracji za sierpień spółka nie otrzymała dokumentów potwierdzających wywóz towarów poza terytorium Wspólnoty. Spółka nie posiadała również dokumentów potwierdzających rozpoczęcie procedury wywozu. W tej sytuacji spółka opodatkowała ww. zaliczkę stawką krajową poprzez korektę deklaracji za kwiecień. Po otrzymaniu dokumentu I 599 (we wrześniu 2008 r.) ponownie dokonała korekty deklaracji za kwiecień, stosując stawkę 0%. Czy postąpiła prawidłowo?

### Komentarz Deloitte

Przepisy ustawy o VAT nie regulują szczegółowo mechanizmu stosowania stawki 0% VAT na zaliczkach otrzymanych przez podatnika z tytułu eksportu. Precyzują jedynie moment powstania obowiązku podatkowego z tytułu otrzymania zaliczki. Pojawiają się zatem wątpliwości co do stawki VAT oraz sposobu jej korekty w przypadku nieotrzymania dokumentów potwierdzających wywóz.

W komentowanej interpretacji Dyrektor IS w Warszawie, działając w imieniu Ministra Finansów, stwierdził, że przedstawione przez spółkę we wniosku stanowisko jest niewłaściwe. Ponieważ do dnia złożenia deklaracji za miesiąc wywozu towarów (sierpień 2008 r.) spółka nie posiadała dokumentów potwierdzających wywóz poza terytorium Wspólnoty ani dokumentów potwierdzających rozpoczęcie procedury wywozu, dyrektor uznał, że spółka powinna dokonać korekty deklaracji, w której wykazała zaliczkę ze stawką 0% VAT (tj. deklaracji VAT za kwiecień 2008 r.). Wyjaśnił, że ponieważ zaliczka na poczet eksportu nie może być rozpatrywana w oderwaniu od samej czynności eksportu, to należy ją opodatkować stawką krajową w rozliczeniu za miesiąc wywozu towarów (sierpień 2008 r.). Z kolei, w rozliczeniu za kolejny miesiąc, kiedy to spółka otrzymała wyżej wymienione dokumenty (tj. za wrzesień 2008 r.), spółka powinna dokonać korekty podatku należnego.

O ile z koniecznością naliczenia VAT według stawki krajowej w związku z brakiem odpowiednich dokumentów nie sposób się nie zgodzić, o tyle powstaje jednak pytanie, czy naliczenie VAT powinno mieć miejsce w rozliczeniu za miesiąc eksportu (tj. sierpień 2008 r.), czy w rozliczeniu za miesiąc otrzymania zaliczki (tj. kwiecień 2008 r.), kiedy powstał obowiązek podatkowy. Idąc bowiem za argumentacją dyrektora przedstawioną w komentowanej interpretacji, ostatecznie w miesiącu otrzymania zaliczki podatnik nie będzie miał tej zaliczki zaraportowanej dla celów VAT. Patrząc na mechanizm stosowania stawki 0% na eksporcie, w istocie jest on częściowo oderwany od momentu powstania obowiązku podatkowego – jeśli podatnik nie posiada dokumentu potwierdzającego wywóz towaru poza terytorium Wspólnoty, ale ma dokument celny potwierdzający procedurę wywozu, podatnik wykazuje eksport w miesiącu następującym po miesiącu powstania obowiązku

podatkowego. Jest to jednak szczegółowo uregulowane w ustawie o VAT, w przeciwieństwie do kwestii opodatkowania VAT zaliczek otrzymanych na poczet eksportu towarów. W tym miejscu warto zaznaczyć, że znane są interpretacje organów podatkowych, z których wynika – odwrotnie niż w komentowanej interpretacji – że naliczenie VAT według stawki krajowej powinno być dokonane w miesiącu otrzymania zaliczki na poczet eksportu towarów, a więc w miesiącu powstania obowiązku podatkowego.

Podsumowując, choć komentowana interpretacja jest korzystna dla podatników (naliczenie VAT według stawki krajowej jest bowiem dokonywane na bieżąco – nie powstaje konieczność korekty przeszłych rozliczeń VAT zwiększającej podatek należny), to budzi wątpliwości. Podatnicy, którzy chcieliby rozliczać zaliczki według mechanizmu opisanego w tej interpretacji, narażają się więc na ryzyko sporu z organami podatkowymi.

### Podstawa prawna

• art. 2 ust. 8 lit. a, art. 19 ust. 2 i 11 oraz art. 41 ust. 6, 8, 9 i 11 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535 ze zm.).

Autor: **Aleksandra Pacowska-Brudło**

### Global Tax24

Zapraszamy do udziału w webcastach – bezpłatnych „wirtualnych” spotkaniach z ekspertami Deloitte, które odbywają się na żywo za pośrednictwem Internetu. Podczas spotkań możesz wysłuchać prezentacji, a także brać w nich aktywny udział. Dnia 8 kwietnia 2009 r., 10:00–11:00, „SSE – Rozporządzenie strefowe 2009 oraz raport z badania przedsiębiorców strefowych”. Szczegóły znajdują Państwo na stronie: [www.deloitte.com/pl/webcast](http://www.deloitte.com/pl/webcast). (oprac. ZZWP Deloitte)

# Zasady dokumentowania sprzedaży ciągłej towarów



**Organ:** Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

**Data:** 19-02-2009

**Sygnatura:** IPPP2/443-10/09-2/BM

**Typ dokumentu:** Interpretacja indywidualna

## Teza

Przepisy rozporządzenia MF z 28 listopada 2008 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług, dopuszczają określenie na fakturze VAT miesiąca i roku dokonania sprzedaży w przypadku dostawy o charakterze ciągłym (§ 5 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia), jednakże nie określają one wzoru faktury VAT (tym samym jej objętości bądź liczby stron), a jedynie stanowią o elementach, które taka faktura powinna obowiązkowo zawierać. W związku z powyższym jeśli wystawiona przez spółkę zbiorcza faktura VAT, której integralną częścią będzie załącznik zawierający szczegółowe rozliczenie ilości sprzedanego towaru (a więc jest to część faktury, a nie odrębny dokument), będzie zawierała co najmniej dane wyszczególnione w § 5 ww. rozporządzenia, to faktura taka będzie spełniała wymogi określone stosownymi przepisami dotyczącymi zasad wystawiania faktur VAT.

## Stan faktyczny

Belgijska spółka zarejestrowana w Polsce do celów VAT prowadzi w Polsce działalność w zakresie dostaw produktów z tworzyw sztucznych. Dokonuje przesunięcia swoich towarów handlowych z Belgii lub innego państwa członkowskiego UE do magazynu znajdującego się w Polsce. Zgodnie z ustawą o VAT z 2004 r. takie przesunięcie jest traktowane i opodatkowane jako WDT w Polsce. Co do zasady, po sprowadzeniu towarów do Polski, spółka, na podstawie umowy z polskim kontrahentem, dokonuje dostaw towarów na rzecz kontrahenta, a kontrahent ten następnie odsprzedaży towary swoim ostatecznym odbiorcom z ustalonymi marżami. Na podstawie umowy kontrahent pobiera/nabywa od 1000 do 2000 partii towaru miesięcznie. W związku ze znaczną ilością pobieranych miesięcznie towarów oraz istotą umowy z kontrahentem, spółka wystąpiła do Ministra Finansów o wiążącą interpretację podatkową w zakresie możliwości uznania dostawy towarów na rzecz kontrahenta za sprzedaż ciągłą. Izba Skarbowa w Warszawie, z upoważnienia Ministra Finansów, wydała wiążącą interpretację (IPPP1-443-846/08-2/JL), w której zgodziła się ze stanowiskiem spółki i uznała dostawy za sprzedaż ciągłą. Na tej podstawie spółka zamierza wystawiać faktury, w których podawać będzie wyłącznie miesiąc i rok dokonania sprzedaży, zgodnie z § 5 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia MF z 28 listopada

2008 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów

i usług. Dostarczane w sprzedaży ciągłej towary nie są jednakowe. Miesięcznie kontrahent pobiera wiele sztuk różnego rodzaju wyrobów z tworzyw sztucznych. Czy z uwagi na bardzo wysoką ilość różnego rodzaju tworzyw sztucznych, dostarczanych miesięcznie kontrahentowi, spółka może wystawiać jedną fakturę na koniec miesiąca, która obejmowałaby dostawę towarów w danym miesiącu, z tym że dokładna lista towarów byłaby zawarta w załączniku do tej faktury?

#### Komentarz Deloitte

Wystawianie faktur VAT jest codziennością wszystkich podatników bez względu na to, czy dotyczy to wystawienia 50 czy 1.000.000 faktur miesięcznie. Teoretycznie fakturowanie powinno być czynnością techniczną, która nie powinna rodzić istotnych wątpliwości podatkowych.

W praktyce jednak przepisy rozporządzenia Ministra Finansów tzw. fakturowego, które regulują kwestie dotyczące terminu wystawienia faktury oraz jej treści, czasem sprawiają podatnikom wiele problemów.

Wystawianie faktur zbiorczych lub faktur dokumentujących sprzedaż ciągłą to przykłady takich problematycznych zagadnień. Wiele firm (np. z branży motoryzacyjnej, komputerowej) dokonuje sprzedaży w systemie ciągłym – bądź wprost z własnego magazynu, bądź za pośrednictwem magazynu konsygnacyjnego. Natura takiej działalności związana jest z tym, że jednego dnia może nastąpić kilka, kilkanaście dostaw (pobrań) towarów z magazynu, co zazwyczaj daje kilkaset dostaw w ciągu miesiąca. Dodatkowo dostawy te mają powtarzalny charakter, dotyczą towarów tego samego lub podobnego rodzaju, a współpraca pomiędzy dostawcą a nabywcą trwa od kilku miesięcy do kilku lat. Dokumentowanie każdej dostawy osobną fakturą prowadzi do generowania istotnych kosztów administracyjnych zarówno po stronie dostawcy, jak i nabywcy. W takiej sytuacji oraz w celu uniknięcia ww. kosztów niektórzy podatnicy decydują się na wystawianie faktur zbiorczych lub faktur dokumentujących sprzedaż ciągłą, które odnoszą się do wszystkich dostaw dokonanych w danym okresie, np. w ciągu 1 mie-

siąca.

Poprawności tego rodzaju faktury dotyczy właśnie omawiana interpretacja i należy zgodzić się ze stanowiskiem w niej przedstawionym. Rozporządzenie fakturowe określa wyłącznie, jakie elementy powinna zawierać faktura, bez wskazania jej formatu, liczby stron itd. W takiej sytuacji, jeśli faktura będzie składała się z dokumentu głównego oraz załącznika, które łącznie będą zawierać wszystkie wymagane elementy, wówczas powinna zostać uznana za prawidłową.

Ewentualnym problemem, który może w tym przypadku wystąpić, jest potwierdzenie, że dokonywana sprzedaż ma charakter ciągły. W niektórych interpretacjach organów podatkowych przyjmuje się, że w przypadku dostaw towarów sprzedaż ciągła nie może wystąpić, ponieważ zawsze możliwe jest dokładne określenie momentu dostawy (w przeciwieństwie np. do świadczenia usług o ciągłym charakterze). Stanowisko takie jest jednak błędne, ale często uniemożliwia podatnikom uproszczenie fakturowania. Należy mieć jednak nadzieję, że kierunek interpretowania przepisów podatkowych wskazany w omawianej interpretacji będzie utrzymany i kontynuowany przez organy podatkowe.

#### Podstawa prawna

• § 5 ust. 1 pkt 4 i 5 rozporządzenia Ministra Finansów z 28 listopada 2008 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 212, poz. 1337).

Autor: **Tomasz Siek**

#### Global Tax24

Zapraszamy do udziału w webcastach – bezpłatnych „wirtualnych” spotkaniach z ekspertami Deloitte, które odbywają się na żywo za pośrednictwem Internetu. Podczas spotkań możesz wysłuchać prezentacji, a także brać w nich aktywny udział. Dnia 16 kwietnia 2009 r., 10:00–11:00, „Odpowiedzialność majątkowa członków zarządu za zobowiązania podatkowe spółki”. Szczegóły znajdują Państwo na stronie: [www.deloitte.com/pl/webcast](http://www.deloitte.com/pl/webcast). (oprac. ZZWP Deloitte)

# Wydłużenie czasu zwrotu nadwyżki niezgodne z prawem wspólnotowym. Prawo do odliczenia VAT przy nabyciu samochodów



**Organ:** Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu

**Data:** 19-02-2009

**Sygnatura:** I SA/Wr 969/08

**Typ dokumentu:** Wyrok

## Teza

1. Wpłacenie kaucji gwarancyjnej jako warunek zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w 60-dniowym terminie dla nowych podatników jest niezgodne z prawem wspólnotowym.
2. Artykuł 86 ust. 3 i 4 ustawy o VAT z 2004 r. jest niezgodny z prawem wspólnotowym w zakresie, w jakim wprowadza dodatkowe ograniczenia w odliczaniu podatku naliczonego od 1 maja 2004 r.

## Stan faktyczny

Podatnik od października 2005 r. prowadził działalność gospodarczą, w rozliczeniu miesięcznym VAT za grudzień 2005 r. dokonał odliczenia podatku naliczonego w wysokości odpowiadającej kwocie podatku naliczonego wynikającego z faktury dokumentującej zakup samochodu ciężarowego. Deklarując wskazaną nadwyżkę podatku naliczonego za grudzień 2005 r. i powołując się na art. 87 ust. 6 ustawy o VAT z 2004 r., podatnik wniósł jednocześnie o zwrot różnicy na rachunek bankowy w terminie 60 dni od daty złożenia rozliczenia.

Organy podatkowe zakwestionowały wysokość dokonanej przez stronę rozliczenia. Podatnikowi nie przysługiwało prawo do odliczenia całości podatku naliczonego z uwagi na niespełnienie warunków, o jakich mowa w art. 86 ust. 4 pkt 1–4 ustawy o VAT z 2004 r. Wymogi te dotyczyły warunków technicznych, jakimi musiał wyróżniać się samochód, by jego zakup uprawniał do odliczenia całości podatku naliczonego zawartego w cenie nabycia tego samochodu. Powołując się na brzmienie art. 86 ust. 3 tej ustawy organy uznały, że nie dysponując dowodem spełnienia przez pojazd wymaganych w ustawie parametrów technicznych, podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego jedynie w wysokości wskazanej w art. 86 ust. 3 ustawy o VAT z 2004 r., tj. stanowiącej równowartość 60% kwoty

podatku wykazanego w fakturze, nie więcej jednak niż 6.000 zł. Odnosząc się do zgłoszonego wniosku podatnika o zwrot nadwyżki podatku naliczonego na rachunek bankowy w terminie 60 dni od dnia złożenia rozliczenia, organ stwierdził, że strona nie spełnia warunków do zwrotu różnicy podatku w terminie 60 dni we wnioskowanym terminie, ponieważ nie złożyła kaucji gwarancyjnej w kwocie 250.000 zł wymaganej od podatników VAT UE wykonujących czynności podlegające opodatkowaniu przez okres krótszy niż 12 miesięcy (liczony od dnia zawiadomienia organu podatkowego o podjęciu ww. czynności). Sprawa trafiła do WSA.

#### Komentarz Deloitte

Komentowany wyrok porusza dwie istotne kwestie, które w ostatnim czasie budziły wątpliwości na gruncie VAT i które znalazły swoje rozstrzygnięcie przed ETS.

Pierwsza z nich dotyczyła wydłużania terminu zwrotu VAT dla nowych podatników na podstawie art. 97 ust. 5 ustawy o VAT z 2004 r. Sąd uznał, powołując się na wyrok ETS z 10 lipca 2008 r. w sprawie Alicja Sosnowska przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej we Wrocławiu (C-25/07), że wpłacenie kaucji gwarancyjnej jako warunek zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w 60-dniowym terminie dla nowych podatników jest niezgodne z prawem wspólnotowym (we wspomnianym wyroku ETS wskazał bowiem, że art. 18 VI Dyrektywy oraz zasada proporcjonalności sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, które tak jak określone w art. 97 ust. 5 ustawy o VAT z 2004 r. wydłuża z 60 do 180 dni termin, którym dysponuje organ podatkowy celem dokonania zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym). W konsekwencji WSA we Wrocławiu uznał stanowisko podatnika wyrażone w skardze za zasadne.

Drugą kwestią poruszoną w wyroku, stanowiącą przedmiot sporu między podatnikiem a organami podatkowymi, była kwestia odliczenia pełnej kwoty VAT przy nabyciu samochodów wykorzystywanych dla potrzeb działalności gospodarczej (organy podatkowe twierdziły bowiem, że podatnikowi nie przysługiwało prawo do odliczenia całości podatku naliczonego, z uwagi na niespełnienie warunków formalnych, o których mowa w art. 86 ust. 4 i 5 ustawy o VAT z 2004 r.).

Również w tym zakresie WSA we Wrocławiu powołał się na orzecznictwo ETS - wyrok z 22 grudnia 2008 r. w sprawie Magoora sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Krakowie (C-414/07). Sąd uznał, że przepis art. 86 ust. 4 i 5 ustawy VAT z 2004 r. sprzeciwia się zarówno celowi, jak i treści VI Dyrektywy, a owa niezgodność będzie dotyczyć tych sytuacji, w jakich rozszerzono zakres ograniczenia w zakresie odliczenia VAT przy nabyciu samochodów, rzeczywiście stosowanego przed wejściem w życie VI Dyrektywy do polskiego porządku prawnego. Stosując się do wskazań Trybunału, WSA we Wrocławiu stwierdził, że w przedmiotowej sprawie zastosowanie przez organy podatkowe przepisów art. 86 ust. 4 i 5 ustawy VAT z 2004 r. spowodowało zaistnienie sytuacji niekorzystnej dla podatnika. Nabycie samochodu ciężarowy spełniał bowiem wymóg dopuszczalnej ładowności 500 kg uprawniającej do odliczenia podatku naliczonego z faktur dokumentujących jego zakup, zgodnie z przepisami obowiązującymi przed 1 maja 2004 r. Nie spełniono natomiast wymogów wynikających z obecnie obowiązujących przepisów o VAT, co jednak zdaniem sądu nie powinno mieć w przedstawionym stanie faktycznym wpływu na zakres prawa do odliczenia VAT. Stąd również w tym przypadku sąd uznał skargę podatnika za zasadną.

#### Podstawa prawna

- art. 86 ust. 3 i 4 i art. 97 ust. 5 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535 ze zm.),
- art. 25 ust. 1 pkt 3 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. nr 11, poz. 50 ze zm.).

Autor: **Monika Wachowiec**

#### Global Tax24

Zapraszamy do udziału w webcastach – bezpłatnych „wirtualnych” spotkaniach z ekspertami Deloitte, które odbywają się na żywo za pośrednictwem Internetu. Podczas spotkań możesz wysłuchać prezentacji, a także brać w nich aktywny udział. Dnia 6 maja 2009 r., 10:00–11:00, „Podatek od nieruchomości jako element kosztowy w firmie”. Szczegóły znajdują Państwo na stronie: [www.deloitte.com/pl/webcast](http://www.deloitte.com/pl/webcast). (oprac. ZZWP Deloitte)

# Operacja cesji wierzytelności stanowi usługę pośrednictwa finansowego zwolnioną z VAT



**Organ:** Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie

**Data:** 04-03-2009

**Sygnatura:** III SA/Wa 46/09

**Typ dokumentu:** Wyrok

## Teza

1. Cesja wierzytelności jest przeniesieniem prawa do wartości niematerialnych i prawnych w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT z 2004 r. i w rezultacie należy ją zaliczyć do kategorii usług pośrednictwa finansowego. W takiej sytuacji można mówić o obrocie wierzytelnościami prowadzonym na własny rachunek, w którym mieści się nabycie przez podatnika wierzytelności z zaangażowaniem własnych środków. Nie ma w związku z tym podstaw prawnych, aby uznać, że czynność w postaci zbycia wierzytelności dokonana przez bank nie podlega przepisom ustawy o VAT z 2004 r.

2. Zgodnie z treścią art. 1 ust. 1 oraz art. 2 pkt 4 ustawy o PCC odpłatne zbycie wierzytelności stanowiące jeden z elementów usługi pośrednictwa finansowego jest zwolnione z PCC. Natomiast samo zbycie przez bank wierzytelności nie wykracza poza zakres działalności gospodarczej banku w świetle art. 15 ust. 2 ustawy o VAT z 2004 r.

## Stan faktyczny

Spółka zamierza nabyć od banków wierzytelności wynikające z udzielonych przez nie kredytów, a także inne wierzytelności, których jest wierzycielem, w zakresie swojej działalności. Jej zdaniem, uwzględniając art. 2 pkt 4 ustawy o PCC oraz fakt, że jedna ze stron jest zwolniona z VAT, cesja wierzytelności nie powoduje obowiązku podatkowego w PCC. Organy podatkowe uznały takie stanowisko za nieprawidłowe. Stwierdziły, że umowa cesji wierzytelności zawierana jest na podstawie art. 509 KC, a przeniesienie wierzytelności z majątku cedenta (zbywcy) do majątku cesjonariusza (nabywcy) jest skutkiem rozporządzenia tą wierzytelnością przez dotychczasowego właściciela. Ich zdaniem podmioty sprzedające wierzytelności własne nie świadczą usług pośrednictwa finansowego, tym samym nie powstaje obowiązek podatkowy w VAT, ponieważ wykonywanie prawa własności nie może być uznane za działalność gospodarczą. Sprawa trafiła do WSA, który potwierdził stanowisko organów podatkowych. Naczelny Sąd Administracyjny uchylił zaskarżony wyrok i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania.

### Komentarz Deloitte

Przedmiotem analizy Sądu była kwestia opodatkowania VAT (a co za tym idzie również PCC) czynności zakupu od banków wierzytelności wynikających z prowadzonej przez banki działalności. W pierwotnie wydanym orzeczeniu WSA w Warszawie doszedł do wniosku, iż sama czynność cesji wierzytelności przez bank na rzecz cesjonariusza nie mieści się w zakresie przedmiotowym opodatkowania VAT, a co za tym idzie będzie podlegać opodatkowaniu PCC.

W wyniku wniesionej przez podatnika skargi, WSA (związany w tym zakresie wyrokiem NSA) stwierdził, iż cesja wierzytelności banku na rzecz podatnika stanowi czynność podlegającą VAT jako przeniesienie prawa do wartości niematerialnych i prawnych, jakkolwiek nie stanowi ona odrębnej czynności opodatkowanej, lecz jest elementem usługi pośrednictwa finansowego świadczonej przez nabywcę wierzytelności. W rezultacie, jako element usługi pośrednictwa finansowego, czynność cesji wierzytelności podlega zwolnieniu z VAT, co z kolei oznacza, iż w odniesieniu do przedmiotowej czynności nie znajdują zastosowania regulacje z zakresu PCC.

Należy zauważyć, iż podobne konkluzje wynikają z innych wyroków sądów administracyjnych oraz interpretacji organów podatkowych wydanych w podobnych sprawach (por. m.in. wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 lutego 2007 r., sygn. III SA/Wa 2869/06). Zgodnie z przeważającym stanowiskiem organów cesja wierzytelności własnej, choć sama w sobie raczej nie spełnia definicji usługi na gruncie VAT (trudno w tym wypadku określić w szczególności istotę świadczenia, jej beneficjenta jak i odpłatność z tego tytułu), stanowi element usługi świadczonej przez nabywcę wierzytelności (cesjonariusza) - usługi ściągania długów lub obrotu wierzytelnościami (których niezbędnym elementem jest nabycie lub cesja wierzytelności). Na gruncie powyższego uzasadniona jest konkluzja, do jakiej doszedł WSA w Warszawie, iż czynność cesji wierzytelności będzie objęta zakresem przedmiotowym ustawy o VAT, a zatem nie będzie podlegać opodatkowaniu PCC.

### Podstawa prawna

- art. 5 ust. 1 pkt 1 i art. 8 ust. 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535 ze zm.),
- art. 1 ust. 1 i art. 2 ust. 4 ustawy z 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. nr 86, poz. 959 ze zm.),
- art. 509 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. nr 16, poz. 93).

Autor: **Dominik Arędzki**

### Global Tax24

Wpływ światowego kryzysu gospodarczego na zmiany zasad rozliczeń dokonywanych pomiędzy podmiotami powiązаныmi: Zmiany polityki cen transferowych jako narzędzie ograniczania skutków kryzysu gospodarczego. Polskie podmioty wchodzące w skład międzynarodowych grup kapitałowych szczególnie silnie odczuwają skutki spowolnienia gospodarczego ostatnich kilku miesięcy. Na ich działalność w istotny sposób wpływa sytuacja makroekonomiczna w krajach, w jakich funkcjonują pozostałe spółki z grupy, a w szczególności w kraju, w którym znajduje się centrala grupy. Więcej przeczytasz w alercie. (oprac. ZZWP Deloitte)

# Jak określić miejsce opodatkowania przy transakcjach łańcuchowych?



**Organ:** Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu

**Data:** 12-08-2008

**Sygnatura:** ILPP2/443-425/08-5/EN

**Typ dokumentu:** Interpretacja indywidualna

## Teza

Jeżeli podatnik dokona dostawy towaru na rzecz niemieckiego podatnika VAT, który dalej sprzeda te towary końcowemu kupcowi – podatnikowi niemieckiemu, a towar zostanie przemieszczony od wnioskodawcy do końcowego kupca należy uznać, że miejscem świadczenia przy tej dostawie będzie miejsce rozpoczęcia wysyłki, czyli terytorium Polski. Tym samym podatnik nie będzie uprawniony do zastosowania stawki VAT 0%.

## Stan faktyczny

Spółka sprzedaje towary zarejestrowanemu w Niemczech oraz zidentyfikowanemu tam na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych podatnikowi VAT. Niemiecki kontrahent z kolei sprzedaje te towary dalej podmiotowi gospodarczemu z siedzibą w Niemczech – końcowemu kupcowi. Towary wydawane są przez spółkę końcowemu kupcowi ex works w zakładzie spółki, a następnie są, na jego zlecenie, wywożone do Niemiec. Zainteresowany, otrzymuje od końcowego kupca potwierdzenie, że towary dotarły do jego zakładu. Spółka wystawia przy tym fakturę na towary swojemu kontrahentowi, który z kolei fakturuje towary końcowemu kupcowi. Czy spółka wykonuje WDT, na którą może wystawić swojemu kontrahentowi fakturę stosując 0% stawkę VAT?

### Komentarz Deloitte

Określenie miejsca opodatkowania dostaw w tzw. transakcjach łańcuchowych budzi szereg wątpliwości. Istotne jest przy tym, że w każdym przypadku, jeżeli w transakcji mającej na celu dostawę towarów pomiędzy państwami UE bierze udział więcej niż dwa podmioty, przy czym towar trafia bezpośrednio od pierwszego do ostatniego podatnika, tylko jedna dostawa ma charakter dostawy wewnątrzwspólnotowej. Zatem pozostałe operacje będą traktowane dla potrzeb VAT jako dostawy lokalne opodatkowane w państwie wysyłki lub dostarczenia towaru.

Zgodnie z polskimi przepisami, dla określenia miejsca świadczenia poszczególnych dostaw w łańcuchu istotne jest przyporządkowanie transportu określonej dostawie lub wysyłce towaru. Przepisy nie dają jednak wskazówek, jak takie przyporządkowanie powinno nastąpić. Również przepisy unijne oraz orzecznictwo ETS (np. C-245/04 w sprawie EMAG dotyczącego dostaw łańcuchowych) nie dostarczają tu jasnych argumentów. Można zauważyć, że polskie organy skarbowe dla ustalenia dostawy transportowej, z reguły opierają się na warunkach dostawy (Incoterms 2000). Tak było również i w tej sprawie.

Warunki dostawy mogą być traktowane jako argument pomocniczy, jednak nie powinny mieć charakteru rozstrzygającego. Organy skarbowe powinny bowiem zbadać, kto w łańcuchu rzeczywiście odpowiada za transport towaru. Innymi słowy istotne jest, kto ostatecznie jest podmiotem odpowiedzialnym za organizację, oraz ponoszenie kosztów transportu, a nie jedynie ustalenie zawartych warunków incoterms, które mają na celu wskazanie m.in. odpowiedzialności za towar, ubezpieczenia ładunku, rodzaju transportu itd. Biorąc jednak pod uwagę kształtującą się praktykę organów podatkowych, bardzo istotne jest, aby w momencie planowania łańcucha dostaw, właściwie określić podmiot odpowiedzialny za dostawę towarów. Pozwoli to uniknąć, w miarę możliwości, uciążliwej konieczności rejestrowania się pośredników dla potrzeb VAT w państwie wysyłki lub odbioru towaru oraz określić, który z podmiotów ma prawo do zastosowania stawki 0% (zwolnienia) dla wewnątrzwspólnotowej dostawy lub eksportu towarów.

### Podstawa prawna

• art. 7 ust. 1, art. 13 ust. 1, art. 22 ust. 1, 2 i 3, art. 42 ust. 1 i 3 oraz art. 135 ust. 1 pkt 2 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535 ze zm.).

Autor: **Krzysztof Wilk**

### Global Tax24

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

# Różnice kursowe – kurs wymiany przy spłacie pożyczki; realizacja różnic przy przelewach między własnymi kontami



**Organ:** Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

**Data:** 06-02-2009

**Sygnatura:** IPPB5/423-178/08-2/AS

**Typ dokumentu:** Interpretacja indywidualna

## Teza

1. W wyniku przelewu środków pieniężnych z konta walutowego w euro na konto walutowe w polskich złotych dokonane przez spółkę powstaną różnice kursowe na gruncie przepisów ustawy o CIT. Podatkowe rozliczenie różnic kursowych powinno być dokonane według faktycznie zastosowanego kursu walutowego w danym dniu transakcji walutowej.
2. W celu obliczenia wysokości różnic kursowych w dniu spłaty pożyczki należy uwzględnić kurs sprzedaży walut ogłaszany przez bank prowadzący rachunek, z którego zostanie dokonana spłata pożyczki, czyli kurs faktycznie zastosowany.

## Stan faktyczny

Spółka wchodząca w skład międzynarodowej grupy, w związku z prowadzoną działalnością zaciągnęła od zagranicznego podmiotu powiązanego pożyczkę w euro. Potwierdzeniem uzyskania przez spółkę pożyczki jest umowa z maja 2008 r. Kwota pożyczki udostępniona przez pożyczkodawcę została przelana na konto walutowe spółki prowadzone w euro. Następnie spółka dokonała przelewu kwoty w euro na swoje konto prowadzone w polskich złotych. Tym samym efektywnie dokonała sprzedaży euro na rzecz banku, przy czym bank zastosował w przypadku tej transakcji kurs kupna euro ogłaszany przez siebie na dzień transakcji. Spłata pożyczki zostanie dokonana przez spółkę poprzez zakup od banku kwoty euro niezbędnej do dokonania spłaty pożyczki, a następnie złożenia zlecenia przelewu tej kwoty na rzecz pożyczkodawcy. Tym samym spółka efektywnie dokona sprzedaży złotych i zakupu euro od banku przy zastosowaniu kursu sprzedaży euro stosowanego przez bank na ten dzień. Dla celów CIT spółka rozlicza różnice kursowe w oparciu o zasady zawarte w art. 15a ustawy o CIT. Czy w wyniku przelewu środków pieniężnych z konta walutowego na konto w polskich złotych powstaną różnice kursowe na gruncie przepisów ustawy o CIT? Jakie kursy walutowe należy uwzględnić w celu obliczenia wysokości różnic kursowych w dniu spłaty pożyczki?

### Komentarz Deloitte

Interpretacja wydana w odniesieniu do pierwszego pytania nie budzi zastrzeżeń i znajduje uzasadnienie w przepisach prawa. Należy jedynie zaznaczyć, że interpretacja ta ma zastosowanie do sytuacji będącej ekwiwalentem sprzedaży waluty, w której przelew środków z konta walutowego na konto złotówkowe powoduje faktyczną i nieodwracalną zmianę waluty według kursu z dnia przelewu. Z innymi skutkami podatkowymi mamy do czynienia w przypadku przelewu waluty na inne własne konto, z którego może ona zostać przesłana dalej lub zwrócona w dokładnie tej samej kwocie wyrażonej w walucie obcej. W takim przypadku nie mielibyśmy do czynienia z ekwiwalentem sprzedaży waluty, ale jedynie z przesunięciem środków w walucie między własnymi kontami, które nie powoduje realizacji różnic kursowych dla celów podatkowych.

O ile można się w pełni zgodzić z odpowiedzią władz skarbowych na pierwsze pytanie, o tyle odpowiedź na pytanie drugie, dotyczące kursu, według którego należy ustalić realizowaną różnicę kursową wpisuje się w pojawiający się od pewnego czasu ciąg nieuzasadnionych literą prawa i oderwanych od sensu ekonomicznego interpretacji dotyczących tego zagadnienia.

W wydanej interpretacji, władze skarbowe wskazują, iż przy ustalaniu różnicy kursowej należy korzystać z kursów kupna/sprzedaży ogłaszanych przez bank podatnika (a nie kurs średni NBP) nawet jeśli nie dochodzi do faktycznej wymiany waluty na złotówki lub odwrotnie. Zdaniem władz skarbowych przez wskazany w przepisach CIT termin „kurs faktycznie zastosowany” należy rozumieć także ogłoszony przez bank kurs, który mógłby (lecz nie został) zostać użyty w przypadku zbycia waluty.

Z twierdzeniem tym nie można się absolutnie zgodzić. Jeśli nie dochodzi do faktycznej wymiany waluty kurs banku jest jedynie kursem hipotetycznym, po którym waluta mogłaby być wymieniona. Należy zauważyć, że teoretyczna wycena hipotetycznej operacji wymiany waluty nie tylko nie jest tożsama, ale jest wręcz zaprzeczeniem idei faktycznego zastosowania danego kursu do transakcji. Co więcej, wykładani taka nie jest też uzasadniona na gruncie wykładni systemowej i celowościowej. Odesłanie do kursu banku powoduje w tym przypadku konieczność rozliczania podatkowego różnic kursowych od nigdy nierealizowa-

nych hipotetycznych operacji wymiany waluty. Jest to sprzeczne z zapisami Ustawy CIT wskazującymi na realizację jedynie rzeczywiście zrealizowanych różnic kursowych. Co więcej, jedną z przyczyn wprowadzenia obecnie obowiązujących przepisów w tym zakresie była potrzeba usunięcia niejasności co do stosowanych kursów wymiany np. w sytuacji gdy podatnik korzysta z kilku banków, poprzez wprowadzenie jasnej zasady: albo stosowany jest kurs faktyczny, czyli ten po jakim została rzeczywiście zrealizowana określona transakcja albo kurs średni NBP (obiektywny i podstawowy jeśli chodzi o wyceny, także na gruncie innych regulacji). Podsumowując, w odniesieniu do drugiego pytania Interpretacja wydaje się być wysoce wątpliwa i bardziej oparta na praktyce stosowanej pod rządami przepisów obowiązujących przed rokiem 2007 niż na obecnej literze prawa.

### Podstawa prawna

• art. 15a ust. 1 i ust. 2 pkt 3 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2000 r. nr 54, poz. 654 ze zm.).

Autor: **Aleksander Kot**

### Global Tax24

Nowa ustawa o podatku akcyzowym (Dz.U.09.3.11), która obowiązuje od 1 marca 2009 r. reguluje również kwestie podmiotu zobowiązanego do zapłaty akcyzy w przypadku wyrowadzania towarów ze składów obcych. Co do zasady, podmiotem zobowiązanym jest prowadzący skład podatkowy, ale jeśli właściciel wyrobów uzyska tzw. zezwolenie wyrowadzenia, wówczas on będzie podatnikiem. Zezwolenia tego nie można uzyskać, jeśli ze składu podatkowego wyrowadzane są towary zwolnione z akcyzy ze względu na przeznaczenie. (oprac. ZZWP Deloitte)

# Nakłady centrali przedsiębiorstwa na zakład a koszty podatkowe



**Organ:** Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

**Data:** 22-01-2009

**Sygnatura:** IPPB3/423W-1375/08-4/AG

**Typ dokumentu:** Interpretacja indywidualna

## Teza

W świetle art. 7 ust. 3 francusko-polskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania kosztami funkcjonowania zakładu mogą być nakłady finansowe ponoszone nie tylko bezpośrednio przez zakład, ale również przez jednostkę macierzystą (centralę), o ile można je wprost przypisać do działalności zakładu. W sytuacji gdy nie następuje transfer wewnętrzny środków finansowych z przedsiębiorstwa (centrali) do zakładu w celu samodzielnej realizacji wydatków, poniesienie bezpośrednio przez centralę wydatku albo osiągnięcie przychodu, który zgodnie z postanowieniami ww. umowy podlega przypisaniu do zakładu, wpływa na wysokość dochodu do opodatkowania wykazywanego przez zakład. Taki mechanizm dotyczy również możliwości zaliczenia do kosztów zakładu poniesionych przez centralę kosztów finansowania wydatków przypisanych do tego zakładu.

## Stan faktyczny

Francuski bank prowadzący w Polsce działalność przez oddział planuje dokonanie transgranicznego połączenia z instytucjami finansowymi działającymi na polskim rynku. Zanim dojdzie do połączenia, planowane jest nabycie akcji polskich podmiotów. Operacja ta ma przyspieszyć procedurę połączenia poprzez to, że cała restrukturyzacja odbędzie się w ramach jednej grupy i nie doprowadzi do wydania akcji banku udziałowcom polskich podmiotów. Bank rozważa możliwość, aby nabycie akcji nie zostało rozliczone w księgach przedsiębiorstwa we Francji, ale zostało przypisane do działalności prowadzonej przez oddział. W szczególności w księgach oddziału zostałyby ujęte wszelkie koszty i przychody związane z nabyciem akcji, jak również ich wycena. Z uwagi na to, że bank i oddział stanowią jedno przedsiębiorstwo i na chwilę obecną oddział nie dysponuje środkami finansowymi w wysokości, która pozwoliłaby na poniesienie wydatków związanych z restrukturyzacją, wydatki te zostaną faktycznie poniesione przez bank. Ze względu na specyfikę branży finansowej nie jest wykluczone, że w związku z finansowaniem nabycia aktywów przez oddział może powstać konieczność przypisania do oddziału wydatków na pozyskanie finansowania w analogicznej kwocie (obciążenie zysków oddziału opłatami za korzystanie przez bank z alternatywnych źródeł finansowania). Czy ponie-

sienie przez bank wydatku albo osiągnięcie przychodu, który zgodnie z umową podlega przypisaniu do oddziału, może wpływać na wysokość dochodu do opodatkowania wykazywanego przez oddział?

#### Komentarz Deloitte

Komentowana interpretacja dotyczy kluczowego zagadnienia z punktu widzenia rozliczeń podatkowych zakładu zagranicznego przedsiębiorcy położonego w Polsce.

Artykuł 7 ust. 1 francusko-polskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (dalej: umowa) wskazuje, jak ustalić zysk zakładu, poprzez który przedsiębiorstwo z jednego państwa prowadzi działalność w drugim. Przy ustalaniu zysków zakładu podlegających opodatkowaniu dopuszczalne jest odliczenie nakładów ponoszonych za ten zakład przez centralę. W art. 7 ust. 2 umowy wskazano wyraźnie, że wspomniane odliczenie obejmuje również koszty zarządzania i ogólne koszty administracyjne, bez względu na miejsce, w którym zostały poniesione.

Inne kategorie kosztów, niewymienione wprost w tym przepisie, również mogą być potrącone z przychodami zakładu, jeśli tylko zostały poniesione „dla niego” przez centralę, czyli dotyczą działalności wykonywanej poprzez zakład. W interpretacji organ podatkowy trafnie przyjął, że kosztami takimi są wydatki centrali wiążące się z zapewnieniem finansowania wydatków przypisanych do działalności oddziału. Dodajmy, że mogą to być też wydatki związane z nabyciem towarów czy usług na potrzeby działalności zakładu.

Pierwotnie organ potwierdził, że gdy centrala przekazuje wewnętrznym transferem środki, z których oddział pokrywa potem wydatki dotyczące jego działalności, to wydatki takie zakład może potrącić z przypisanymi mu przychodami. Komentowana interpretacja wyjaśnia dodatkowo, że przy ustalaniu wyniku podatkowego zakładu możliwe jest uwzględnienie kosztu poniesionego bezpośrednio przez centralę, a nie przez zakład, o ile koszt taki może zostać przypisany do zakładu i spełnia kryteria uznania go za koszt podatkowy na gruncie polskich przepisów podatkowych.

W praktyce powstaje jeszcze istotne pytanie, jak należy udokumentować wydatki poniesione przez francuską centralę dla finansowania jej polskiego zakładu. Zakład powinien przecież być w stanie wykazać kosztowość wydatków poniesionych

przez centralę na podstawie dokumentacji podatkowej posiadanej w Polsce. Przepisy podatkowe nie przewidują tu konkretnych rozwiązań. Na wypadek kontroli podatkowej możliwe jest więc wykazanie kosztowości wydatków wszelkimi dostępnymi dokumentami (nota księgową, kopie faktur lub rachunków otrzymanych przez centralę, kopie odpowiednich umów wraz z innymi dokumentami potwierdzającymi wykonanie umów).

#### Podstawa prawna

- art. 7 ust. 1, 2 i 3 umowy z 20 czerwca 1975 r. między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Republiki Francuskiej w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków od dochodu i majątku (Dz.U. z 1977 r. nr 1, poz. 5),
- art. 3 ust. 2 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. nr 54, poz. 654 ze zm.).

Autor: **Adrian Branny**

#### Global Tax24

Nowa ustawa akcyzowa (Dz.U.09.3.11) obowiązująca od 1 marca 2009 r. wprowadza do polskiego prawa przepisy dyrektywy Rady 2003/96/ WE w zakresie obowiązku opodatkowania akcyzą węgla i koksu, z jednoczesnym zwolnieniem tych wyrobów od akcyzy do 1 stycznia 2012 r. oraz gazu ziemnego z jednoczesnym jego zwolnieniem od tego podatku do 31 października 2013 r. (oprac. ZZWP Deloitte)

# Jak opodatkować nabycie certyfikatów inwestycyjnych w zamian za wkład w postaci akcji/udziałów?



**Organ:** Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

**Data:** 03-07-2008

**Sygnatura:** IP-PB3-423-643/08-2/JB

**Typ dokumentu:** Interpretacja indywidualna

## Teza

Wartość pieniężna certyfikatów inwestycyjnych nabywanych przez spółkę w zamian za akcje lub udziały stanowi jej przychód na dzień objęcia certyfikatów. Jednocześnie powstanie koszt uzyskania przychodu ze zbycia udziałów/akcji w związku z nabyciem certyfikatów inwestycyjnych. Natomiast wydatki na nabycie certyfikatów inwestycyjnych odpowiadające wysokością wartości akcji lub udziałów wniesionych do funduszu stanowią będą koszt uzyskania przychodu, w momencie zbycia, odkupienia lub umorzenia certyfikatów inwestycyjnych.

## Stan faktyczny

Podatnik posiada aktywa w postaci akcji i udziałów w spółkach z o.o. Zamierza wnieść je do funduszu inwestycyjnego zamkniętego zgodnie z art. 7 ust. 2 ustawy o funduszach inwestycyjnych i w ten sposób pokryć cenę obejmowanych certyfikatów inwestycyjnych. Podatnik rozważa także zbycie w przyszłości certyfikatów inwestycyjnych objętych w ramach powyższej procedury. Czy objęcie certyfikatów inwestycyjnych w zamian za wniesienie akcji lub udziałów powoduje powstanie przychodu dla podatnika czy też przychód podatnika powstanie w momencie sprzedaży certyfikatów inwestycyjnych objętych w zamian za akcje lub udziały? Jak ustalić dla celów podatkowych koszt nabycia certyfikatów inwestycyjnych objętych za akcje lub udziały wniesione do funduszu inwestycyjnego i następnie podlegające zbyciu?

### Komentarz Deloitte

Zamknięte fundusze inwestycyjne stały się metodą optymalizacji podatkowej zyskującą coraz to większą popularność. Nie ma wątpliwości, że zbycie, umorzenie lub odkupienie certyfikatów inwestycyjnych powoduje powstanie przychodu podatkowego. Nie jest natomiast już jednoznaczne, jakie są konsekwencje podatkowe wniesienia do zamkniętego funduszu inwestycyjnego udziałów spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub akcji w celu pokrycia ceny obejmowanych certyfikatów inwestycyjnych funduszu. Bez wątplenia przepis art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o CIT kreujący obowiązek opodatkowania nominalnej wartości udziałów (akcji) w spółce kapitałowej, objętych w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, nie będzie miał zastosowania. Fundusz, co prawda, zgodnie z art. 3 ustawy o funduszach inwestycyjnych, ma osobowość prawną, nie jest jednak spółką kapitałową. Początkowo organy podatkowe potwierdzały, że czynność objęcia certyfikatów inwestycyjnych w zamian za udziały/akcje nie wywiera skutków w zakresie opodatkowania, tj. była to czynność neutralna dla celów CIT. W ostatnich czasach można jednak zauważyć zmianę stanowiska organów podatkowych. Komentowana interpretacja jest przykładem wycofania się z wcześniejszego korzystnego dla podatników stanowiska. Organ podatkowy przyjął, że czynność objęcia certyfikatów inwestycyjnych jest jednocześnie czynnością zbycia akcji lub udziałów w spółce z o.o. wnoszonych do funduszu w celu pokrycia ceny objętych certyfikatów. Powyższa teza wynika, zdaniem dyrektora izby, z treści art. 28 ustawy o funduszach inwestycyjnych.

Zgodnie z tym przepisem, w przypadku takich wpłat do funduszu (dokonywanych w formie udziałów/akcji), osoba zapisująca się na certyfikaty inwestycyjne przenosi, w drodze umowy, prawa z tych papierów lub udziałów na fundusz. A zatem, w ocenie organu podatkowego umowa o przeniesienie praw z udziałów/akcji stanowi szczególną formę zbycia udziałów/akcji. Przykładowo bowiem w zamian za zbywane udziały wspólnik uzyskuje certyfikaty inwestycyjne. W rezultacie tej transakcji zamknięty fundusz inwestycyjny staje się wspólnikiem w spółce z o.o., wspólnik zaś zostaje uczestnikiem funduszu.

Na tej podstawie organ podatkowy uznał, że przychodem ze zbycia udziałów/akcji będzie właśnie wartość pieniężna certyfikatów inwestycyjnych nabytych w zamian za te udziały/akcje, a kosztem uzyskania tego przychodu będą wydatki na objęcie lub nabycie udziałów albo akcji wnoszonych do funduszu, zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy o CIT. Natomiast wydatki na nabycie certyfikatów inwestycyjnych będą kosztem uzyskania przychodu dopiero w momencie zbycia, odkupienia lub umorzenia certyfikatów.

### Podstawa prawna

• art. 12 ust. 1 pkt 1, art. 15 ust. 1 i art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. nr 54, poz. 654 ze zm.)

Autor: **Aleksandra Obońska**

### Global Tax24

Zmiany w zwolnieniach z podatku akcyzowego. Więcej przeczytasz w alercie. (oprac. ZZWP Deloitte)

# Kontakty



**Aleksandra Pacowska-Brudło**

**Menedżer**

Dział Doradztwa  
Podatkowego Deloitte  
+48 (22) 511-08-38  
apacowska@deloittece.com



**Tomasz Siek**

**Menedżer**

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



**Monika Wachowiec**

**Starszy Konsultant**

Dział Doradztwa  
Podatkowego Deloitte  
+48 (61) 860-21-31  
mwachowiec@deloittece.com



**Dominik Arędzki**

**Starszy Konsultant**

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



**Krzysztof Wilk**

**Menedżer**

Dział Doradztwa  
Podatkowego Deloitte  
+48 (22) 511-08-53  
kwilk@deloittece.com



**Aleksander Kot**

**Menedżer**

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



**Adrian Branny**

**Starszy Konsultant**

Dział Doradztwa  
Podatkowego Deloitte  
+48 (22) 511-02-80  
abranny@deloittece.com



**Aleksandra Obońska**

**Starszy Konsultant**

Dział Doradztwa  
Podatkowego Deloitte  
+48 (32) 603-03-36  
aobonska@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.

# 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

ul. Piękna 18, 00-549 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](http://www.deloitte.com/pl/podatki)

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

Deloitte świadczy usługi audytorskie, konsultingowe, doradztwa podatkowego i finansowego klientom z sektora publicznego oraz prywatnego, działającym w różnych branżach. Dzięki globalnej sieci firm członkowskich obejmującej 140 krajów oferujemy najwyższej klasy umiejętności, doświadczenie i wiedzę w połączeniu ze znajomością lokalnego rynku. Pomagamy klientom odnieść sukces niezależnie od miejsca i branży, w jakiej działają. 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](http://www.deloitte.com/about). Dokładny opis struktury prawnej Deloitte w Polsce można znaleźć na stronie [www.deloitte.com/pl/onas](http://www.deloitte.com/pl/onas)

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

A member firm of Deloitte Touche Tohmatsu

© 2009 Deloitte Doradztwo Podatkowe Sp. z o.o.