

NEWSLETTER PRAWA PODATKOWEGO STYCZEŃ 2019

Zespół prawników praktyki prawa podatkowego w kancelarii SPCG świadczy usługi w zakresie kompleksowego doradztwa podatkowego. Sporządzamy opinie prawne w przedmiocie wykładni i stosowania przepisów prawa podatkowego. Oferujemy pomoc prawną na wszystkich etapach postępowań związanych ze zobowiązaniami podatkowymi, w tym również w postępowaniach sądownoadministracyjnych.

Na bieżąco analizujemy zmiany w uregulowaniach prawnych z zakresu prawa podatkowego oraz orzecznictwo i interpretacje podatkowe. Śledzimy też przebieg prac legislacyjnych dotyczących przepisów prawa podatkowego.

W niniejszym opracowaniu prezentujemy wybrane przez nas orzecznictwo sądów administracyjnych oraz interpretacje podatkowe, a także informacje o ważniejszych wprowadzonych lub planowanych zmianach w przepisach podatkowych.

NAJNOWSZE ORZECZENIA I INTERPRETACJE

PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB FIZYCZNYCH

- Nabycie warrantów w ramach programu motywacyjnego oraz ich realizacja poprzez nabycie/objęcie akcji na gruncie Ustawy o PIT.
- Zmiana proporcji udziału w zysku spółki komandytowej po zakończeniu roku nie skutkuje powstaniem zaległości z tytułu zaliczek na PIT.

PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB PRAWNYCH

- Koszty finansowania dłużnego jako koszty uzyskania przychodów.
- Wartość nominalna odsetek od wierzytelności kredytowych i opłat kredytowych, sprzedanych razem z wierzytelnością główną na rzecz innego podmiotu, nie stanowi kosztu uzyskania przychodu z tytułu tej sprzedaży.

PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG

- Umowa o subpartycypację nie podlega zwolnieniu z VAT.

NOWOŚCI LEGISLACYJNE

- Objaśnienia dotyczące opodatkowania VAT transakcji zbycia nieruchomości komercyjnych.

KONTAKT



NAJNOWSZE ORZECZENIA I INTERPRETACJE PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB FIZYCZNYCH

Nabycie warrantów w ramach programu motywacyjnego oraz ich realizacja poprzez nabycie/objęcie akcji na gruncie Ustawy o PIT – wyrok WSA w Poznaniu z dnia 21 grudnia 2018 r., sygn. I SA/Po 680/18.

Podatnik sprawował funkcję członka zarządu spółki kapitałowej na podstawie powołania przez właściwy organ spółki. Przychody z tytułu pełnionej funkcji zaliczał do kategorii, o której mowa w art. 13 pkt 7 Ustawy o PIT, tj. przychodów otrzymywanych przez osoby, niezależnie od sposobu ich powoływania, należące do składu zarządów, rad nadzorczych, komisji lub innych organów stanowiących osób prawnych.

Spółka planowała wdrożenie programu motywacyjnego dla kadry zarządzającej. W tym celu dokonano warunkowego podwyższenia kapitału zakładowego oraz emisji nieodpłatnych warrantów subskrypcyjnych na okaziciela, uprawniających do objęcia akcji, które zostały przyznane osobom biorącym udział w programie, do których należał również podatnik.

Podatnik wystąpił z wnioskiem o wydanie interpretacji podatkowej w zakresie skutków podatkowych związanych z otrzymaniem przez niego ww. warrantów oraz ich późniejszą realizacją na gruncie PIT.

Rozpoznając skargę podatnika na wydaną interpretację podatkową, WSA w Poznaniu potwierdził, że nieodpłatne nabycie warrantów nie skutkuje powstaniem przychodu z nieodpłatnych świadczeń, a samo nabycie warrantów, które dają uprawnienie w przyszłości do nabycia akcji, jest czynnością neutralną podatkowo. Jednakże jednocześnie uznał, że nabycie akcji w związku z realizacją praw z warrantów skutkuje po stronie podatnika powstaniem przychodu podatkowego. Sąd wskazał, że program motywacyjny, w ramach którego podatnik nabywa warranty uprawniające do nabycia/objęcia akcji, nie spełnia definicji programu motywacyjnego wskazanej w art. 24 ust. 11b Ustawy o PIT, zapewniającego neutralność podatkową nabycia/objęcia akcji. Ustawodawca wyraźnie wskazał w treści tego przepisu, że neutralne podatkowo jest nabycie/objęcie akcji w ramach realizacji papierów wartościowych, o których mowa w art. 3 pkt 1 lit. b ustawy o obrocie instrumentami finansowymi. Przepis ten nie wymienia warrantów subskrypcyjnych, które zostały wskazane w art. 3 pkt 1 lit. a ww. ustawy. W konsekwencji realizacja warrantu przez nieodpłatne objęcie/nabycie akcji skutkuje powstaniem przychodu, który należy zakwalifikować do źródła „prawa majątkowe”, o którym mowa w art. 18 Ustawy o PIT.

Zmiana proporcji udziału w zysku spółki komandytowej po zakończeniu roku nie skutkuje powstaniem zaległości z tytułu zaliczek na PIT – wyrok NSA z dnia 11 grudnia 2018 r., sygn. II FSK 3455/16.

W umowie spółki komandytowej udział wspólników w zysku spółki ustalony został proporcjonalnie do wniesionych przez nich wkładów (tymczasowa proporcja). Zgodnie z umową spółki, proporcja ta może zostać przez wspólników zmieniona w ciągu roku w drodze uchwały (zmieniona proporcja). Po zakończeniu roku podatkowego wspólnicy mają prawo ustalić ostateczną proporcję udziału w zysku spółki, z uwzględnieniem stopnia, w jakim każdy ze wspólników przyczynił się do wysokości wygenerowanego przez spółkę zysku. Możliwa jest sytuacja, w której kwota wpłaconych przez podatnika w ciągu roku obrotowego (podatkowego) zaliczek będzie niższa niż kwota podatku od ostatecznie ustalonego dochodu podatnika z tytułu udziału w zysku spółki. We wniosku o wydanie interpretacji podatkowej wspólnik powyższej spółki (podatnik) wystąpił o potwierdzenie, że taka sytuacja nie będzie skutkowałą koniecznością korekt zaliczek na PIT oraz zapłaty odsetek za zaległości podatkowej.

Zdaniem organu podatkowego, podjęcie uchwały w sprawie określenia ostatecznej proporcji w zysku w wyższej wysokości niż obowiązująca w ciągu roku powoduje, że zaliczki były przez podatnika nieprawidłowo odprowadzane, a w konsekwencji podatnik jest zobowiązany do zapłacenia odsetek od zaliczek uiszczanych w nienależytej wysokości. Stanowiska tego nie podzielił NSA, uznając, że w sytuacji, kiedy na przestrzeni roku podatkowego wpłacano zaliczki stosownie do udziału komandytariusza w zysku spółki obowiązującego na moment wpłacania poszczególnych zaliczek, nie ma podstaw do twierdzenia, że po ustaleniu ostatecznej proporcji powstała zaległość podatkowa. Nawet więc w sytuacji, gdy kwota wpłaconych przez podatnika w ciągu roku obrotowego (podatkowego) zaliczek będzie niższa niż kwota podatku od ostatecznie ustalonego dochodu podatnika z tytułu udziału w zysku spółki, na podatniku nie będzie ciążył obowiązek korekt zaliczek, ani zapłaty odsetek od zaległości podatkowej.



NAJNOWSZE ORZECZENIA I INTERPRETACJE PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB PRAWNYCH

Koszty finansowania dłużnego jako koszty uzyskania przychodów – wyrok WSA w Poznaniu z dnia 12 grudnia 2018 r., sygn. I SA/Po 699/18.

Sprawa rozpatrywana przez WSA dotyczyła spółki, która w celu sfinansowania prowadzonej działalności gospodarczej zaciągała kredyty i pożyczki zarówno od podmiotów powiązanych, jak i niepowiązanych. Pozyskiwanie środków finansowych od podmiotów zewnętrznych było związane z ponoszeniem przez spółkę kosztów (odsetki, opłaty, prowizje), które stanowiły koszty finansowania dłużnego w rozumieniu art. 15c ust. 12 Ustawy o CIT.

W związku z powyższym we wniosku o wydanie interpretacji podatkowej spółka zadała pytanie dotyczące zasad ustalania limitu, jaki znajduje zastosowanie w odniesieniu do ustalania wysokości kosztów uzyskania przychodów w sytuacji, gdy w danym roku podatkowym koszty finansowania dłużnego przekroczą kwotę 3 mln zł. Zdaniem spółki, w takiej sytuacji do kosztów uzyskania przychodów można zaliczyć koszty finansowania dłużnego do wysokości tego limitu powiększonej o 30% kwoty, o której mowa w art. 15c ust. 1 Ustawy o CIT, w części przekraczającej wskazany limit.

W wydanej interpretacji organ podatkowy uznał stanowisko spółki za nieprawidłowe. Zdaniem organu, art. 15c Ustawy o CIT należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji wskazanej przez spółkę limit 30% należy stosować do całości nadwyżki kosztów finansowania dłużnego nad przychodami odsetkowymi.

W ocenie WSA interpretacja organu podatkowego stoi w sprzeczności z literalnym brzmieniem powołanych wyżej przepisów. WSA wskazał, że treść ww. przepisów wskazuje wprost, iż ograniczenia określonego w art. 15c ust. 1 Ustawy o CIT (mówiącym o limicie 30%) nie stosuje się do nadwyżki kosztów finansowania dłużnego w części nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 3 mln zł.

Należy podkreślić, że jest to kolejny pozytywny dla podatników wyrok sądów administracyjnych w analogicznych sprawach (m.in. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 13 listopada 2018 r., sygn. akt I SA/Wr 833/18). Omawiana kwestia nie była jednak jeszcze rozstrzygana przez NSA.

Wartość nominalna odsetek od wierzytelności kredytowych i opłat kredytowych, sprzedanych razem z wierzytelnością główną na rzecz innego podmiotu, nie stanowi kosztu uzyskania przychodu z tytułu tej sprzedaży – wyrok NSA z dnia 12 grudnia 2018 r., sygn. II FSK 1635/17.

Przedmiotowa sprawa dotyczyła banku, który wystąpił z wnioskiem o wydanie interpretacji w zakresie możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wartości wierzytelności z tytułu odsetek od udzielonych kredytów oraz opłat, które w zostały przeniesione na inny podmiot wraz z wierzytelnością kredytową.

W ocenie organu podatkowego wartość nominalna wskazanych powyżej wierzytelności nie może stanowić kosztu podatkowego na moment ich zbycia na rzecz podmiotu trzeciego. Kwestia ta powinna być analizowana na gruncie art. 15 Ustawy o CIT. Zdaniem organu, wskazane w tym przepisie warunki pozwalające na zaliczenie danego wydatku do kosztów uzyskania przychodów nie są spełnione w odniesieniu do omawianych kategorii wierzytelności. W tym przypadku nie doszło bowiem do faktycznego poniesienia wydatku przez bank.

Stanowisko organu podatkowego zostało potwierdzone przez NSA.

Należy jednak podkreślić, iż w odniesieniu do wskazanej wyżej kwestii stanowisko sądów administracyjnych nie jest jednolite.

NAJNOWSZE ORZECZENIA I INTERPRETACJE PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG

Umowa o subpartycypację nie podlega zwolnieniu z VAT – wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 grudnia 2018 r., sygn. III SA/Wa 488/18.

Sprawa dotyczyła niestandardowego sekurytyzacyjnego funduszu inwestycyjnego zamkniętego, który w ramach prowadzonej działalności zawierał jako subpartycypant umowy o subpartycypację z bankami lub innymi funduszami sekurytyzacyjnymi. Fundusz ten wystąpił z wnioskiem o wydanie interpretacji podatkowej w celu ustalenia, czy czynności realizowane na podstawie wskazanej umowy podlegają zwolnieniu z opodatkowania VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 38 Ustawy o VAT.

Fundusz wskazał, że zasadniczym celem subpartycypacji jest finansowanie podmiotu będącego drugą stroną umowy, a więc zapewnienie mu dostępu do środków pieniężnych, które może wykorzystać w dowolny sposób, z obowiązkiem zwrotu. Zwrot ten, który stanowi jednocześnie wynagrodzenie subpartycypanta za udzielenie finansowania, realizuje się w momencie płatności przez inicjatora kwot z wierzytelności objętych umową o subpartycypację. Cechy ekonomiczne subpartycypacji pozwalają na uznanie, że są to czynności odpowiadające cechom udzielania kredytów/pożyczek, które podlegają zwolnieniu z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 38 Ustawy o VAT.

Zdaniem organu podatkowego charakter prawny umowy o subpartycypację znacznie odbiega od cech prawnych umowy kredytu lub pożyczki. Elementem umowy subpartycypacyjnej jest, w przeciwieństwie do umowy pożyczki, wyraźne określenie źródła, z którego zostanie zaspokojony wierzyciel. Ponadto w przypadku ewentualnej upadłości dłużnika podstawowego subpartycypantowi nie przysługuje roszczenie względem inicjatora sekurytyzacji o zwrot pozostałych kwot. Jest to jeden z podstawowych elementów, który odróżnia konstrukcję umowy o subpartycypację od umowy kredytu/pożyczki. Tym samym organ uznał, że nie ma tu zastosowania zwolnienie z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 38 Ustawy o VAT.

Powyższe stanowisko podzielił WSA, który wskazał, że zwolnienie przewidziane w art. 43 ust. 1 pkt 38 Ustawy o VAT ma zastosowanie w odniesieniu do precyzyjnie oznaczonych czynności i nie obejmuje wprost umowy subpartycypacji jako odrębnej instytucji prawnej. Przyjęcie odmiennego stanowiska umożliwiłoby stronom umowy tworzenie dowolnej usługi zawsze zwolnionej z opodatkowania VAT, poprzez wprowadzenie do treści umowy dobranych elementów składowych usług zwolnionych z VAT. Takie działanie w ocenie Sądu stanowiłoby przejaw nadużycia prawa podatkowego.

NOWOŚCI LEGISLACYJNE

Objaśnienia dotyczące opodatkowania VAT transakcji zbycia nieruchomości komercyjnych.

Dnia 11 grudnia 2018 r. Ministerstwo Finansów opublikowało objaśnienia, które przedstawiają okoliczności, w których dana transakcja zbycia nieruchomości komercyjnych powinna być zakwalifikowana jako zbycie przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części („ZCP”), czyli czynność niepodlegająca Ustawie o VAT. Ze względu na niejednoznaczność przepisów kwestia ta budziła liczne wątpliwości interpretacyjne po stronie podatników oraz nie była jednolicie rozstrzygana przez organy podatkowe i sądy administracyjne.

Zgodnie z objaśnieniami transakcja zbycia nieruchomości komercyjnych powinna co do zasady podlegać opodatkowaniu VAT. Transakcja może być jednak zakwalifikowana jako zbycie ZCP, jeżeli spełnione zostaną łącznie następujące warunki:

1. Przenoszony na nabywcę zespół składników zawiera zespół składników majątku (zaplecze) umożliwiający kontynuację działalności prowadzonej przez zbywcę i wystarczający do prowadzenia tej działalności.

W celu ustalenia, czy przenoszony na nabywcę zespół składników umożliwia kontynuację działalności prowadzonej przez zbywcę, należy ustalić, czy oprócz przeniesienia standardowych elementów typowych dla transakcji nieruchomościowych opodatkowanych VAT, na nabywcę są przeniesione wszystkie poniżej wskazane elementy:

- A. prawa i obowiązki z umów, na podstawie których udzielono zbywcy finansowania dłużnego na realizację, nabycie, modernizację, adaptację lub przebudowę przenoszonej nieruchomości, o ile zbywca korzystał z takiego finansowania i jest stroną takich umów;
- B. umowy o zarządzanie nieruchomością;
- C. umowy zarządzania aktywami;
- D. należności o charakterze pieniężnym związane z przenoszonym majątkiem.

MF zastrzega jednak, że w niektórych sytuacjach nie jest konieczne przeniesienie wszystkich elementów wchodzących w skład standardowych elementów typowych dla transakcji nieruchomościowych oraz tych wskazanych w lit. A-D powyżej. Każda transakcja powinna być w tym zakresie analizowana indywidualnie.

NOWOŚCI LEGISLACYJNE

Objaśnienia dotyczące opodatkowania VAT transakcji zbycia nieruchomości komercyjnych (cd.).

2. Nabywca – w ramach swojej działalności – ma zamiar kontynuowania działalności prowadzonej w dotychczasowym zakresie przez zbywcę przy pomocy szeregu składników majątkowych będących przedmiotem transakcji.

Przy ocenie, czy nabywca nieruchomości komercyjnych ma zamiar kontynuowania działalności prowadzonej dotychczas przez zbywcę, należy uwzględnić całokształt okoliczności związanych z transakcją ocenianych na moment zawarcia transakcji, a w szczególności podjęcie przez nabywcę działań potwierdzających jego zamiar kontynuowania działalności prowadzonej dotychczas przez zbywcę.

Objaśnienia wskazują również okoliczności, które nie powinny być brane pod uwagę przy ocenie, czy zbycie danej nieruchomości stanowi dostawę towaru podlegającą VAT, czy też pozostaje poza zakresem opodatkowania VAT, jako zbycie ZCP.

Zastosowanie się do ww. objaśnień daje podatnikom ochronę na zasadach analogicznych, jak w przypadku wydawanych przez Ministerstwo Finansów ogólnych interpretacji podatkowych.

Autor opracowania: r. pr. Łukasz Koc - Associate. Nadzór merytoryczny: adw. Agnieszka Soja - Partner.

KONTAKT



Agnieszka Soja

adwokat
Partner

E: a.soja@spcg.pl
T: +48 12 427 24 24

Siedziba Kancelarii:

ul. Jabłonowskich 8
31-114 Kraków
T: +48 12 427 24 24
E: spcg@spcg.pl

Oddział w Warszawie:

ul. Złota 59
00-120 Warszawa
T: +48 22 244 83 00
E: warszawa@spcg.pl

Oddział w Katowicach:

ul. Warszawska 10
40-006 Katowice
T: +48 32 352 19 60
E: katowice@spcg.pl

Oddział we Wrocławiu:

ul. Więzienna 21/31
50-118 Wrocław
T: +48 71 722 42 10
E: wroclaw@spcg.pl