

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

- Zmiana wysokości udziału w zysku spółki komandytowej dokonana po zakończeniu roku a konsekwencje podatkowe po stronie wspólnika.

##### PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB PRAWNYCH

- Możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów strat poniesionych z tytułu wypłaconych przez bank gwarancji.

##### PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG

- Zapłata zaliczki przed rozpoczęciem faktycznego najmu nie skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego w zakresie VAT.

##### ORDYNACJA PODATKOWA

- Zastosowanie zasady podatkowej sukcesji generalnej w przypadku transgranicznego połączenia spółek.

#### NOWOŚCI LEGISLACYJNE

- Nowelizacja Ustawy o PIT i Ustawy o CIT – „*exit tax*”.
- Nowelizacja Ustawy o PIT i Ustawy o CIT – zmiana zasad opodatkowania podatkiem u źródła.

#### KONTAKT

**NAJNOWSZE ORZECZENIA I INTERPRETACJE**  
- PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB FIZYCZNYCH

**Zmiana wysokości udziału w zysku spółki komandytowej dokonana po zakończeniu roku a konsekwencje podatkowe po stronie wspólnika** – wyrok NSA z dnia 10 sierpnia 2018 r., sygn. II FSK 2159/16

Zmiana proporcji podziału zysku spółki komandytowej pomiędzy jej wspólników za dany rok rozliczeniowy dokonana już po zakończeniu tego roku nie skutkuje powstaniem po stronie wspólników zaległości podatkowej, ani koniecznością uiszczenia odsetek od zaległości podatkowej.

W analizowanej przez NSA sprawie w umowie spółki komandytowej udział wspólników w zysku spółki ustalony został proporcjonalnie do wniesionych przez nich wkładów. Jednakże po zakończeniu danego roku podatkowego wspólnicy spółki podejmują uchwałę o podziale zysku pomiędzy wspólników, uwzględniając nie tylko ostateczny wynik finansowy spółki, ale również stopień, w jakim poszczególni wspólnicy przyczynili się do uzyskania przychodów. Stąd udział danego wspólnika w zysku spółki za dany rok podatkowy może być inny niż wynikający z proporcji ustalonej w oparciu o wniesiony przez niego wkład. W konsekwencji możliwa jest sytuacja, w której udział w zysku przypisany danemu wspólnikowi na podstawie podjętej po zakończeniu roku podatkowego uchwały wspólników będzie wyższy niż udział wynikający z zasady określonej w umowie spółki, a odnoszącej się do wartości wniesionych wkładów. Wobec powyższego wystąpiono z wnioskiem o wydanie interpretacji, czy taka zmiana wysokości proporcji udziału w zysku wspólników dokonana na podstawie uchwały wspólników podjętej po zakończeniu roku podatkowego skutkuje koniecznością korekty zaliczek wpłaconych przez poszczególnych wspólników w trakcie roku podatkowego.

NSA uznał, że w sytuacji, gdy udział danego wspólnika w zysku spółki za dany rok podatkowy według ostatecznej proporcji ustalonej na podstawie uchwały wspólników będzie wyższy niż zakładany w ciągu roku udział tego wspólnika ustalony na podstawie zasady wynikającej z umowy spółki, po stronie wspólnika nie powstaje zaległość podatkowa w rozumieniu art. 51 § 1 i § Ordynacji podatkowej. Tym samym, jeżeli wspólnik odprowadzał zaliczki na podatek dochodowy obliczone na podstawie proporcji podziału zysku obowiązującej w danym momencie, brak jest przesłanek do twierdzenia, że zaliczka była uiszczana w niewłaściwej wysokości. Jeżeli zaliczki na podatek dochodowy w chwili ich odprowadzania do urzędu skarbowego były obliczone prawidłowo, nie ma podstaw, aby na skutek późniejszych zdarzeń (przyjęcia innej proporcji udziału w zysku na podstawie uchwały wspólników) uznać je za ustalone i opłacone nieprawidłowo.

**NAJNOWSZE ORZECZENIA I INTERPRETACJE**  
- PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB PRAWNYCH

**Możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów strat poniesionych z tytułu wypłaconych przez bank gwarancji** – wyrok NSA z dnia 3 sierpnia 2018 r., sygn. II FSK 1933/16.

Stroną w postępowaniu był bank, który w ramach prowadzonej działalności udziela gwarancji bankowych w celu zabezpieczenia spłaty zobowiązań klientów banku wynikających z różnych tytułów, nie tylko z tytułu udzielonych kredytów i pożyczek. W przypadku spełnienia warunków określonych w umowie gwarancji, bank dokonuje wypłaty świadczenia na rzecz beneficjenta gwarancji. Taka sytuacja skutkuje powstaniem po stronie banku roszczenia wobec zleceniodawcy (podmiotu dającego zlecenie wystawienia gwarancji) o zwrot kwoty wypłaconej tytułem gwarancji. W wielu przypadkach bank nie uzyskuje zwrotu tych kwot. Stąd bank zadał pytanie, czy w przypadku braku uzyskania od zleceniodawcy zwrotu kwot wypłaconych tytułem gwarancji, jest uprawniony do zaliczenia poniesionych z tego tytułu strat do kosztów uzyskania przychodów na zasadzie art. 16 ust. 1 pkt 25 lit. c Ustawy o CIT, jeżeli udokumentuje nieściągalność takiej należności zgodnie z art. 16 ust. Ustawy o CIT.

Organ podatkowy uznał, że powołane przepisy ograniczają możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu nieściągalnych wierzytelności z tytułu udzielonych przez bank gwarancji, tylko do gwarancji udzielonych na spłatę kredytów i pożyczek, a inne udzielane przez bank gwarancje nie są objęte dyspozycją art. 16 ust. 1 pkt 25 lit. c Ustawy o CIT.

NSA nie zgodził się ze stanowiskiem zaprezentowanym przez organ podatkowy. W ocenie sądu, zwrot „spłaty kredytów i pożyczek” użyty w art. 16 ust. 1 pkt 25 lit. c Ustawy o CIT odnosi się tylko do wyrazu „poręczeń”, a nie do wyrazu „gwarancji”. Stąd gwarancje, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 25 lit. c Ustawy o CIT, mogą być udzielone w każdym celu, nie tylko w związku z kredytem lub pożyczką, aby odpisane w związku z tymi gwarancjami wierzytelności nieściągalne mogły być uznane za koszty uzyskania przychodu.

**NAJNOWSZE ORZECZENIA I INTERPRETACJE**  
- PODATEK DOCHODOWY OD TOWARÓW I USŁUG

**Zapłata zaliczki przed rozpoczęciem faktycznego najmu nie skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego w zakresie VAT – wyrok NSA z dnia 3 sierpnia 2018 r., sygn. I FSK 1842/16.**

Z wnioskiem o interpretację wystąpiła spółka zajmująca się wynajmem powierzchni biurowych. Na podstawie zawartej przez spółkę umowy najmu najemca wpłacił na rachunek spółki zaliczkę na poczet czynszu najmu jeszcze przed rozpoczęciem okresu najmu nieruchomości. Kwota zaliczki miała zostać zaliczona na poczet należnego czynszu, przy czym połowa wpłaconej kwoty miała zostać zaliczona na poczet czynszu za początkowe miesiące trwania najmu, zaś druga połowa wpłaconej kwoty – na poczet czynszu za ostatnie miesiące trwania umowy.

W takiej sytuacji spółka wystąpiła z pytaniem, czy wpłata zaliczki na poczet czynszu najmu powoduje powstanie po jej stronie obowiązku podatkowego oraz obowiązku wystawienia faktury zaliczkowej, a ponadto kiedy w takiej sytuacji powstanie obowiązek podatkowy w podatku VAT.

Zgodnie ze stanowiskiem wyrażonym przez NSA, analiza przepisów art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. b w zw. z art. 19a ust. 8 i art. 106b ust. 1 pkt 4 Ustawy o VAT prowadzi do wniosku, że w opisanej sytuacji obowiązek podatkowy powstaje w chwili wystawienia faktury, przy czym ani z przepisu art. 19a ust. 8, ani z innych przepisów Ustawy o VAT nie wynika, że w związku z określeniem w umowie najmu terminu zapłaty zaliczki powstaje obowiązek podatkowy w VAT z tytułu wpłaty tej zaliczki, a także zachodzi obowiązek wystawienia faktury. W analizowanej sytuacji podatnik ma obowiązek wystawienia faktury dopiero na koniec przyjętego w umowie najmu okresu rozliczeniowego, a zatem obowiązek podatkowy powstanie dopiero z tą chwilą.

**NAJNOWSZE ORZECZENIA I INTERPRETACJE**  
- ORDYNACJA PODATKOWA

**Zastosowanie zasady podatkowej sukcesji generalnej w przypadku transgranicznego połączenia spółek – wyrok WSA w Warszawie z dnia 8 sierpnia 2018 r., sygn. III SA/Wa 3066/17 (orzeczenie nieprawomocne).**

Zgodnie z przedmiotowym wyrokiem, w świetle obecnie obowiązujących przepisów brak jest przesłanek pozwalających na stwierdzenie, że w przypadku połączenia polskiej spółki z o.o. ze spółką mającą siedzibę w innym kraju członkowskim UE (w omawianym przypadku: cypryjską), poprzez przeniesienie całego majątku spółki zagranicznej, jako spółki przejmowanej, na spółkę polską, jako spółkę przejmującą, nie znajdzie zastosowania zasada podatkowej sukcesji generalnej. Przepis art. 93 Ordynacji podatkowej wprowadza zasadę sukcesji uniwersalnej, nie tylko przy przejściach dokonywanych pomiędzy podmiotami krajowymi, ale również w przypadku transgranicznych przejść dokonywanych na terenie państw członkowskich UE.

NSA podkreślił, że z preambuły Dyrektywy Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich wynika wprost, że ma ona na celu „konsolidację spółek różnych Państw Członkowskich oraz stworzenie w ramach Wspólnoty warunków (...) do utworzenia i efektywnego funkcjonowania wspólnego rynku, a takie operacje nie powinny być krępowane przez ograniczenia, niedogodności lub zakłócenia, wynikające w szczególności z przepisów podatkowych Państw Członkowskich”.

## NOWOŚCI LEGISLACYJNE

**Nowelizacja Ustawy o PIT i Ustawy o CIT – „exit tax”.**

Dnia 24 sierpnia 2018 r. został opublikowany projekt nowelizacji Ustawy o PIT i Ustawy o CIT. Projekt przewiduje m. in. wprowadzenie podatku od niezrealizowanych zysków, tzw. *exit tax*. Nowe przepisy mają stanowić implementację postanowień Dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz. U. UE L 193 z 19.7.2016 str. 1) – tzw. dyrektywy ATAD (**Anti-Tax Avoidance Directive**). Należy jednak podkreślić, że przepisy Dyrektywy ATAD dotyczą jedynie podatników będących osobami prawnymi. Przepisy zaprojektowane przez polskiego ustawodawcę dotyczą natomiast nie tylko osób prawnych, ale również osób fizycznych.

Zgodnie z projektowanymi przepisami opodatkowaniu nowym podatkiem ma podlegać:

- przeniesienie składnika majątku poza terytorium Polski, w wyniku którego Polska w całości lub w części traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku, przy czym przenoszony składnik majątku pozostaje własnością tego samego podmiotu,
- zmiana rezydencji podatkowej przez podatnika podlegającego w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, w wyniku której Polska w całości lub w części traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia składnika majątku będącego własnością tego podatnika, w związku z przeniesieniem jego miejsca zamieszkania do innego państwa.

Opodatkowaniu będzie również podlegało przeniesienie następujących składników majątku osobistego osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej zamieszkałych na terytorium Polski przez okres co najmniej pięciu lat przed dniem zmiany rezydencji podatkowej:

- ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną,
- udziałów w spółce,
- akcji i innych papierów wartościowych,
- pochodnych instrumentów finansowych,
- tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych.

Z przeniesieniem majątku będziemy mieć do czynienia m.in. w sytuacjach, gdy:

- podatnik będący polskim rezydentem przenosi do swojego zagranicznego zakładu składnik majątku dotychczas związany z działalnością prowadzoną na terytorium Polski,
- osoba nie będąca polskim rezydentem podatkowym przenosi do państwa swojej rezydencji lub innego niż Polska państwa, w którym prowadzi działalność poprzez zagraniczny zakład, składnik majątku dotychczas związanego z działalnością prowadzoną na terytorium Polski poprzez zagraniczny zakład,
- osoba nie będąca polskim rezydentem podatkowym przenosi do innego państwa całość lub część działalności prowadzonej dotychczas na terytorium Polski przez zagraniczny zakład.

W odniesieniu do osób fizycznych planowane jest wprowadzenie progu wartościowego, którego przekroczenie będzie powodować konieczność zapłaty podatku od wyjścia. Opodatkowaniu nie będzie podlegało przeniesienie składników majątkowych w sytuacji, gdy:

- wartość rynkowa składnika majątku będącego środkiem trwałym nie przekracza kwoty 2.000.000 zł,
- suma wartości rynkowych składników majątku będących wartościami niematerialnymi i prawnymi, która jest przenoszona w okresie 1 roku licząc od przeniesienia pierwszego tego rodzaju składnika majątku, nie przekracza kwoty 2.000.000 zł – w przypadku, w którym ustala się wartość podatkową składnika majątku,
- suma wartości rynkowych składników majątku nie przekracza 2.000.000 zł w przypadku, gdy nie ustala się wartości podatkowej składnika oraz w przypadku majątku osobistego.

Stawka podatku będzie zróżnicowana w zależności od tego, czy przenoszone składniki majątku będą własnością osób fizycznych, czy osób prawnych. W odniesieniu do osób prawnych będzie obowiązywała jedna stawka podatku wynosząca 19%. W odniesieniu do osób fizycznych mają obowiązywać dwie stawki podatku:

- 19% – w przypadku, gdy wartość podatkowa składnika wymaga ustalenia,
- 3% – w przypadku, gdy wartość podatkowa składnika nie wymaga ustalenia.

Planowane przepisy mają wejść w życie 1 stycznia 2019 r.

## NOWOŚCI LEGISLACYJNE

**Nowelizacja Ustawy o PIT i Ustawy o CIT – zmiana zasad opodatkowania podatkiem u źródła.**

Opublikowany 24 sierpnia 2018 r. projekt nowelizacji Ustawy o PIT i Ustawy o CIT przewiduje również zmiany zasad opodatkowania podatkiem u źródła. Planowane zmiany dotyczą należności, których łączna wysokość w danym roku podatkowym przekroczy kwotę 2.000.000 zł.

Przy wypłacie należności przekraczających powyższy próg na rzecz podmiotu zagranicznego podmiot dokonujący wypłaty, jako płatnik, będzie mieć obowiązek obliczenia, poboru i wpłaty podatku z zastosowaniem krajowej stawki podatkowej. Nie będzie możliwości zastosowania w takiej sytuacji zwolnień podatkowych wskazanych w Ustawie o PIT i Ustawie o CIT, jak również preferencyjnych stawek podatku wynikających z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Podatnik będzie miał, co do zasady, możliwość wystąpienia z wnioskiem o zwrot podatku do wysokości kalkulowanej z uwzględnieniem zwolnień lub stawek wynikających z odpowiednich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Możliwość wystąpienia o zwrot będzie miał również podatnik, który wpłacił podatek z własnych środków lub poniósł ekonomiczny ciężar podatku.

Planowane przepisy przewidują pewne modyfikacje powyższej reguły. Płatnik będzie miał możliwość zastosowania zwolnień z opodatkowania podatkiem u źródła lub stawek wynikających z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, jeżeli złoży oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności karnej, że posiada dokumenty wymagane przez przepisy prawa podatkowego uprawniające go do zastosowania preferencyjnych zasad opodatkowania. Ponadto w przypadku podatku CIT płatnik będzie miał możliwość zastosowania zwolnień przewidzianych w art. 21 ust. 3 i art. 22 ust. 4 Ustawy o CIT na podstawie wydanej przez organ podatkowy opinii o stosowaniu zwolnienia.

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

## KONTAKT

**Agnieszka Soja**

adwokat  
Partner

E: [a.soja@spcg.pl](mailto: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](mailto:spcg@spcg.pl)

Oddział w Katowicach:  
ul. Warszawska 10  
40-006 Katowice  
T: +48 32 352 19 60  
E: [katowice@spcg.pl](mailto:katowice@spcg.pl)

Oddział w Warszawie:  
ul. Złota 59  
00-120 Warszawa  
T: +48 22 244 83 00  
E: [warszawa@spcg.pl](mailto:warszawa@spcg.pl)

Oddział we Wrocławiu:  
ul. Więzienna 21/31  
50-118 Wrocław  
T: +48 71 722 42 10  
E: [wroclaw@spcg.pl](mailto:wroclaw@spcg.pl)