



Newsletter Podatkowy

Numer 2/2015



Marek Czernis Kancelaria Radcy Prawnego

www.czernis.pl

Szanowni Państwo

Z przyjemnością przedkładamy w Państwa ręce drugi numer Newslettera Podatkowego. Wydanie niniejsze poświęcone zostało najistotniejszym wyrokom sądów administracyjnych, w tym Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz interpretacjom podatkowym minionego półrocza, które mogą okazać się pomocne w procesie strukturyzacji podatkowych w grupach kapitałowych.

Druga część Newslettera dotyczy najistotniejszych zmian przepisów prawa podatkowego, które weszły w życie w minionym okresie.

W przypadku zainteresowania tematyką poruszoną w ramach niniejszego Newslettera, uprzejmie prosimy o kontakt z autorami.

Marek Czernis

Partner Zarządzający

Rafał Czyżyk

Partner

Marek Czernis

Kancelaria Radcy Prawnego

Marek Czernis Kancelaria Radcy Prawnego została założona w roku 1995. Obecnie Kancelaria dysponuje zespołem 28 prawników i asystentów prawnych (w tym 11 radców prawnych), specjalizujących się w prowadzeniu spraw z zakresu prawa: handlowego, cywilnego, podatkowego, a przede wszystkim prawa morskiego.

Założycielem oraz wiodącą postacią Kancelarii jest radca prawny Marek Czernis, członek Komisji Prawa Morskiego Polskiej Akademii Nauk przy oddziale PAN w Gdańsku oraz Komisji Kodyfikacyjnej Prawa Morskiego. Również pozostali prawnicy w Kancelarii znani są ze swojej działalności, m.in.: aktywności na forach takich organizacji jak: Comite Maritime International, European Community Shipowners' Associations czy International Bar Association; publikowania licznych artykułów w prasie fachowej oraz prowadzenia wykładów na szczecińskich uczelniach wyższych.

Grono Klientów Kancelarii jest szerokie i obejmuje m.in.: międzynarodowe banki, towarzystwa ubezpieczeniowe, armatorów, czarterujących, towarzystwa P&I, spedytatorów i firmy transportowe, spółki zaangażowane w produkcję, wytwórczość, dystrybucję i handel detaliczny w wielu branżach przemysłowych i handlowych, a także podmioty świadczące usługi z zakresu marketingu i reklamy.

Marek Czernis
Kancelaria Radcy Prawnego

Plac Rodła 8, 70-419 Szczecin

tel. +48 91 359 44 30
fax +48 91 359 44 32

kancelaria@czernis.pl
www.czernis.pl

Marek Czernis
Kancelaria Radcy Prawnego
Oddział w Trójmieście

Z. Augusta 13/21, 81-359 Gdynia

tel. +48 58 625 12 33
fax + 48 58 665 36 91

kancelariagdynia@czernis.pl
www.czernis.pl

Spis treści

Marek Czernis Kancelaria Radcy Prawnego

Część I – Strukturyzacje podatkowe	5
Korzyści podatkowe operacji dobrowolnego nabycia udziałów za wynagrodzeniem rzeczowym	5
Rozliczenie strat spółek zagranicznych w wyniku podatkowym spółki dominującej – ocena Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej	8
Zwrot depozytu nieprawidłowo w formie datio in solutum jest neutralny podatkowo	10
Konfuzja nie powoduje konieczności korekty odpisów amortyzacyjnych	12
Dochody maltańskich funduszy zwolnione z CIT w Polsce	14
Część II – zmiany w przepisach obowiązujących	16
VAT od paliwa odliczamy w 50%	16

SKRÓTY

VatU – ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług

CitU – ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych

PitU – ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych

FundInwU - ustawa z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych

KC – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny

KSH – ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych

TWE – Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską

UCTIS - Dyrektywa Rady 85/611/EWG z dnia 20 grudnia 1985 r. w sprawie koordynacji przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych odnoszących się do przedsiębiorstw zbiorowego inwestowania w zbywalne papiery wartościowe (UCITS)

AIFMD - Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2011/61/UE z dnia 8 czerwca 2011 r. w sprawie zarządzających alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi i zmiany dyrektyw 2003/41/WE i 2009/65/WE oraz rozporządzeń (WE) nr 1060/2009 i (UE) nr 1095/2010

CZĘŚĆ I – STRUKTURYZACJE PODATKOWE

Korzyści podatkowe operacji dobrowolnego nabycia udziałów za wynagrodzeniem rzeczowym

W ciągu ostatniego półrocza, Naczelny Sąd Administracyjny wydał kilka rozstrzygnięć, zaświadczaających o korzyściach podatkowych wynikających z zapłaty rzeczowej wspólnikowi za umorzenie przysługujących mu udziałów, bądź akcji. Wtórują mu sądy administracyjne, które w przywołanym orzecznictwie odnoszą się zarówno do rezultatów takiej operacji w podatku od towarów i usług, jak również skutków, jakie dla spółki umarzającej wywołuje ona w podatku dochodowym od osób prawnych.

Zapłata rzeczowa za nabycie udziałów w celu umorzenia – skutki w VAT

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, wyrażonym w wyroku z dnia 9 grudnia 2014 r., sygn. akt: I FSK 1853/13, przekazanie wspólnikowi wynagrodzenia z tytułu dobrowolnego umorzenia udziałów, dokonane w formie rzeczowej – przeniesienia własności nieruchomości, nie stanowi czynności podlegającej opodatkowaniu VAT.

Uzasadniając powyższe stanowisko NSA podniósł, iż wydanie składników majątkowych tytułem wynagrodzenia za umarzane udziały nie stanowi odrębnej transakcji, lecz realizację zobowiązań wynikających z uchwały zgromadzenia wspólników w przedmiocie umorzenia udziałów. W tym stanie rzeczy, czynność nabycia udziałów w celu umorzenia, niezależnie od tego czy wynagrodzenie za umarzane udziały przyjmie formę pieniężną czy niepieniężną, stanowi jedynie element składowy operacji dobrowolnego umorzenia udziałów, które powinno być rozpatrywane jako całość.

Po drugie, Naczelny Sąd Administracyjny podniósł, iż skoro bezspornym jest, że wynagrodzenie wypłacone w formie świadczenia pieniężnego nie stanowi dostawy towarów, to – w drodze analogii – wynagrodzenia rzeczowego również nie należy utożsamiać z dostawą towarów.

Ponadto, NSA w uzasadnieniu omawianego orzeczenia zauważył, iż wydanie towaru w zamian za udziały podlegające umorzeniu nie stanowi czynności odpłatnej. Zdaniem sądu wynika to z faktu, iż w efekcie umorzenia udziałów dojdzie do ich unicestwienia, wykluczającego możliwość uzyskania jakiegokolwiek świadczenia.

Finalnie, Naczelny Sąd Administracyjny za wątpliwe uznał, czy spółka nabywająca udziały w celu umorzenia, w tego typu transakcji występuje jako podatnik od towarów i usług. Czynność ta nie jest bowiem dokonywana w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

Powyższy pogląd podzieliły w całości: NSA w wyroku z dnia 12 lutego 2015 r. (sygn. akt: I FSK 1814/13), a także Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w wyroku z dnia 10 marca 2015 r. (sygn. akt: I SA/Łd 1348/14).

Zapłata rzeczowa za nabycie udziałów w celu umorzenia – skutki w CIT

W przywołanym powyżej wyroku z dnia 9 grudnia 2014 r. (sygn. akt: I FSK 1853/13), Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził również, iż zapłata rzeczowa za nabycie udziałów w celu umorzenia nie powoduje powstania przychodu po stronie spółki nabywającej udziały. NSA

podniósł, iż z analizy poszczególnych rodzajów przychodu, które określone zostały w art. 12 ust. 1 CitU wynika, iż przychodem jest przysporzenie majątkowe o charakterze definitywnym, a jego źródłem może być odpłatne zbycie rzeczy lub prawa majątkowego. Odpłatne zbycie następuje wówczas, gdy po stronie podatnika powstaje przysporzenie. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, powyższe nie zachodzi w przypadku spółki której udziały unicestwiane są w drodze umorzenia dobrowolnego. Spółka ta nie otrzyma jakiegokolwiek trwałego przysposobienia majątkowego, które powiększyłoby jej majątek. W tym stanie rzeczy przeniesienie składników majątkowych w formie rozliczenia zobowiązania wobec wspólnika zbywającego udziały w celu umorzenia nie ma charakteru odpłatnego zbycia i nie może być źródłem przychodu podatkowego spółki. Pogląd powyższy znalazł także potwierdzenie w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 lutego 2015 r., wydanego w sprawie o sygn. akt: II FSK 399/13.

W orzecznictwie sądów administracyjnych dominuje także pogląd, zgodnie z którym to, że umorzenie udziałów w spółce z o. o. nie stanowi dla niej przychodu, wynika z treści art. 12 ust. 4 pkt 3 CitU. Przepis ten stanowi, iż do przychodów nie zalicza się m. in. umorzenia udziałów w spółce (tak m. in.: Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi [w:] wyrok z dnia 10 października 2012 r., sygn. akt: I SA/Łd 1006/12).

Komentarz Autorów

Naczelnny Sąd Administracyjny potwierdził w przywołanych wyrokach, iż przeprowadzenie operacji umorzenia udziałów w formie niepieniężnej nie podlega opodatkowaniu VAT, jak również nie stanowi przychodu podatkowego spółki umarzającej.

Zdaniem Autorów, stanowiska zaprezentowane w przywołanym orzecznictwie zasługują na aprobatę. Po pierwsze, nie sposób nie zgodzić się z argumentem, iż wynagrodzenie, w tym rzeczowe, za udziały jest realizacją zobowiązań ciążących na spółce mocą stosownej uchwały zgromadzenia wspólników, w przedmiocie umorzenia udziałów. Wniosek taki wynika bowiem z treści art. 199 § 2 – 3 KSH. Konsekwencją przyjęcia słuszności powyższego poglądu jest uznanie, iż nabycie udziałów w celu umorzenia oraz wypłata wynagrodzenia za te udziały, stanowi jedno zdarzenie cywilnoprawne i powinno być uznane jako kompleksowe.

Podkreślenia wymaga, iż warunkiem determinującym opodatkowanie danej czynności podatkiem od towarów i usług jest właśnie jej odpłatność. Zgodnie bowiem z art. 5 ust. 1 pkt 1 VatU, dostawa towarów i świadczenie usług na terytorium Polski podlega opodatkowaniu VAT, o ile ma charakter odpłatny. W tym miejscu podkreślenia wymaga, iż trafnie Naczelnny Sąd Administracyjny rozpoznał operację dobrowolnego umorzenia udziałów za wynagrodzeniem rzeczowym, jako czynność nieodpłatną dla spółki. Zważywszy, że nabyte udziały podlegać będą umorzeniu, operacja dobrowolnego umorzenia udziałów nie wiąże się dla spółki z przysporzeniem jakiegokolwiek trwałego lub wartościowego świadczenia.

Słusznie Naczelnny Sąd Administracyjny powziął wątpliwość odnośnie tego, czy w transakcji dobrowolnego umorzenia udziałów za wynagrodzeniem rzeczowym, spółka działać będzie jako podatnik VAT. Zdaniem autorów, spółce umarzającej udziały nie sposób przypisać działania w omawianej transakcji w takim charakterze tylko ze względu na fakt posiadania przez nią statusu podatnika VAT czynnego. Wyjaśniając powyższe wskazać należy, iż zgodnie z poglądami doktryny oraz ugruntowanym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, czynności dokonywane przez podatników VAT czynnych stanowiąc będą czynności opodatkowane jedynie w wypadku, gdy dana czynność podjęta zostanie w okolicznościach, które umożliwiają przypisanie tej czynności charakteru profesjonalnego i ciągłego, tj. cech działalności

gospodarczej. W tym stanie rzeczy zauważyć należy, iż nie stanowi działalności gospodarczej sprzedaż udziałów, bądź akcji spółek kapitałowych dokonywana przez podmioty, których głównym przedmiotem aktywności nie jest obrót akcjami, innymi papierami wartościowymi albo udziałami spółek.

Wynagrodzenie rzeczowe za udziały nabyte w celu umorzenia nie stanowi również przychodu podatkowego spółki nabywającej. Wykładnia brzmienia art. 12 ust. 1 w zw. z art. 14 ust. 1 CitU nie daje podstaw do zaaprobowania poglądu utożsamiającego wynagrodzenie rzeczowe za nabyte udziały z przychodem podatkowym. Pomimo faktu, iż umorzenie udziałów zmniejsza pasywa spółki, to jednocześnie wraz z dokonaniem umorzenia, jej aktywa pomniejszą się o wartość majątku oddanego wspólnikowi, jako wynagrodzenie. Tym samym umorzenie udziałów powoduje likwidację określonej części kapitału zakładowego, a przysporzenie w postaci udziałów nabytych w zamian za wynagrodzenie niepieniężne, ma – wobec ich następczego umorzenia – charakter nietrwały.

Podsumowując zauważyć należy, iż umorzenie udziałów w formie rzeczowej stanowić może formę optymalizacyjną znajdującą zastosowanie w operacjach strukturyzacji podatkowych. Czynność ta, jak wynika z przywołanego orzecznictwa, nie podlega opodatkowaniu VAT oraz nie powinna generować przychodu podatkowego po stronie spółki umarzającej udziały.

Warto również podkreślić, iż dobrze zaplanowana struktura transakcji, w tym odpowiednie ustalenie wartości nominalnej udziałów oraz ich ceny na dzień nabycia celem umorzenia, może również implikować brakiem obciążeń podatkowych po stronie wspólników, których udziały bądź akcje podlegają umorzeniu. Istotą powyższego jest, aby wynagrodzenie wypłacane wspólnikowi z tytułu nabycia przez spółkę udziałów celem umorzenia odpowiadało ich wartości nominalnej. Przychód podatkowy odpowiadać będzie wówczas kosztom jego uzyskania.



Autor:
Rafał Czyżyk



Autor:
Piotr Porzycki

Rozliczenie strat spółek zagranicznych w wyniku podatkowym spółki dominującej – ocena Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej

Z linii orzeczniczej Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej [dalej także: „TSUE”] wynika zasada prawa podatników będących rezydentami podatkowymi państwa Unii Europejskiej do odliczenia od swoich dochodów, strat podatkowych osiągniętych przez ich spółki zależne, ulokowane w innych państwach członkowskich. Wniosek taki, zdaniem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, wynika z wykładni art. 43 w zw. z art. 48 TWE.

Orzeczeniem źródłowym w powyższym zakresie, które doprowadziło nawet do zmiany brytyjskich przepisów podatkowych, był wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie Marks & Spencer Plc przeciwko Her Majesty's Inspector of Taxes (sygn. C – 446/03). Tezę płynącą z powyższego orzeczenia, TSUE potwierdził w zakończonym wyrokiem z dnia 3 lutego 2015 r. sprawie Komisja Europejska przeciwko Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej (sygn. akt: C – 172/14).

Dopuszczalność odliczenia straty spółki zagranicznej zależnej od dochodu spółki dominującej

Źródłem uprawnienia do rozliczenia straty zagranicznej spółki zależnej w wyniku podatkowym spółki dominującej, jest art. 43 TWE w zw. z art. 48 TWE. Przepisy te konstytuują dwie zasady na których oparto orzeczenie w sprawie Marks & Spencer, tj. niedyskryminowania podatników ze względu na miejsce ich siedziby oraz prawo swobody działalności gospodarczej.

Na gruncie przywołanych regulacji Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej stwierdził, iż ustawodawstwo państwa członkowskiego może, co do zasady, wyłączyć możliwość odliczenia od dochodu podlegającego opodatkowaniu, przez spółkę dominującą będącą rezydentem, strat poniesionych w innym państwie członkowskim, przez jej spółkę zależną z siedzibą na terytorium tego innego państwa, mimo że przewiduje taką możliwość w odniesieniu do strat poniesionych przez spółkę zależną ulokowaną w państwie siedziby spółki dominującej.

TSUE wskazał jednak, iż wyłączenie powyższej możliwości jest niedopuszczalne w przypadku spółki dominującej będącej rezydentem, w sytuacji gdy:

1. spółka zależna niebędąca rezydentem wyczerpała możliwości uwzględnienia strat poniesionych w państwie, w którym jest rezydentem oraz
2. w państwie, w którym jest rezydentem, nie ma możliwości uwzględnienia tych strat w kolejnych latach podatkowych przez nią samą bądź przez osobę trzecią, w szczególności w przypadku zbycia spółki zależnej na rzecz tej osoby trzeciej.

Powyższe stanowisko Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej potwierdził w całości we wskazanym powyżej wyroku z dnia 3 lutego 2015 r. w sprawie o sygn. akt C – 172/13. W orzeczeniu tym TSUE podniósł, iż odmienne traktowanie spółek zależnych będących rezydentami podatkowymi państwa siedziby spółki dominującej od tych spółek zależnych, które funkcjonują w innych państwach, może ograniczać korzystanie przez spółkę dominującą grupy ze swobody przedsiębiorczości, zniechęcając ją do tworzenia spółek zależnych w innych państwach członkowskich. Jednocześnie w wyroku wskazane zostało, że takie odmienne traktowanie może być uzasadnione trzema nadrzędnymi względami interesu ogólnego, rozumianymi jako konieczność:

1. zachowania wyważonego rozdziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi,
2. zapobiegania niebezpieczeństwu podwójnego odliczenia strat i
3. zapobiegania unikaniu opodatkowania.

Komentarz Autorów

Autorzy wskazują, iż przywołana linia orzecznicza TSUE ma doniosłe znaczenie dla polskich rezydentów podatkowych. Faktem jest, iż przepisy CitU, traktując o podatkowej grupie kapitałowej, jako szczególnego rodzaju podatniku CIT, którego członkami mogą być wyłącznie spółki kapitałowe będące polskimi rezydentami podatkowymi, niekorzystającymi ze zwolnień z CIT, nie przewidują możliwości rozliczania straty zagranicznej spółki zależnej przez kapitałową spółkę dominującą. Mimo to, zasada płynąca z europejskiego orzecznictwa może, w polskim reżimie prawnym, znaleźć zastosowanie wobec zagranicznych oddziałów polskich podatników, rozumianych jako „zakłady zagraniczne” w rozumieniu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Zdaniem Autorów, w świetle interpretacji treści art. 43 TWE w zw. z art. 48 TWE, polskiej spółce będącej podatnikiem CIT, powinno przysługiwać prawo do rozliczenia strat podatkowych jej zagranicznych oddziałów, jeżeli:

1. oddziały zagraniczne zostaną zlikwidowane,
2. oddział, w miejscu siedziby, wyczerpie wszystkie możliwości rozliczenia strat podatkowych oraz
3. strata podatkowa nie będzie mogła zostać rozliczona w latach następnych przez oddział lub następcę podatkowego oddziału.

Pogląd powyższy znajduje aprobatę w orzecznictwie wojewódzkich sądów administracyjnych oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego. Przykładowo, w wyroku z dnia 15 października 2014 r. (sygn. akt: II FSK 2401/12), NSA podniósł, iż „na gruncie art. 7 ust. 5 ustawy o CIT podatnikowi przysługuje prawo do rozliczenia straty likwidowanego zakładu działającego w innym państwie członkowskim, a niemożliwej do rozliczenia w tym państwie”, zaś w wyroku z dnia 12 kwietnia 2013 r., wydanym w sprawie o sygn. akt: II FSK 1593/11, Naczelny Sąd Administracyjny zauważył, iż „warunkiem rozliczenia strat podatkowych po likwidacji zagranicznych oddziałów jest to, aby zostały wyczerpane wszelkie możliwości rozliczenia strat poniesionych przez oddziały w państwach, w których one działały, w roku bieżącym i w latach poprzednich oraz aby strata nie mogła zostać rozliczona w latach następnych przez oddział lub osobę trzecią”. Powyższy pogląd potwierdził również niedawny wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 21 maja 2015 r., sygn. akt III SA/Wa 2913/14.

Podsumowując należy podkreślić, iż zagraniczne oddziały polskich rezydentów podatkowych stanowić mogą ważny element strukturyzacji podatkowych zagranicznych transakcji inwestycyjnych o charakterze długoterminowym. Ulokowanie spółki oraz jej oddziału na właściwym „piętrze” struktury grupy kapitałowej oraz dobór odpowiedniej jurysdykcji podatkowej dla oddziału, skutkować mogą nieopodatkowanym transferem aktywów w postaci zakończonej inwestycji zagranicznej do składników majątkowych polskiej spółki oraz możliwością rozliczenia wydatków związanych z inwestycją, bez konieczności rozciągnięcia ich w czasie z powodu polskich regulacji w zakresie amortyzacji podatkowej.



Autor:
Rafał Czyżyk



Autor:
Piotr Porzycki

Zwrot depozytu nieprawidłowego w formie datio in solutum jest neutralny podatkowo

Zgodnie z art. 835 KC, przez umowę przechowania przechowawca zobowiązuje się zachować w stanie niepogorszonym rzecz ruchomą oddaną mu na przechowanie. Umowa przechowania, uprawniająca przechowawcę do rozporządzania oddanymi na przechowanie pieniędzmi lub innymi rzeczami oznaczonymi co do gatunku to tzw. „depozyt nieprawidłowy”, do których KC nakazuje odpowiednio stosować przepisy o pożyczce (vide: art. 845 KC).

Z kolei przez instytucję datio in solutum, tj. świadczenie w miejsce wykonania, rozumieć należy spełnienie przez dłużnika, za zgodą wierzyciela, innego świadczenia niż to do którego dłużnik był zobowiązany. Zgodnie z art. 453 KC, spełnienie nowego świadczenia skutkuje wygaśnięciem dotychczasowego zobowiązania.

Zwrot przedmiotu depozytu w innej formie niż pierwotna – skutki podatkowe

Strony umowy depozytu nieprawidłowego mogą postanowić w drodze datio in solutum, iż zwrot przedmiotu depozytu nastąpi w innej formie, niż pierwotna. Tego rodzaju operacja, zdaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie, wyrażonym w wyroku z dnia 22 stycznia 2015 r., wydanym w sprawie o sygn. akt: I SA/Sz 846/14, jest neutralna podatkowo pod kątem CIT. Sąd uznał, iż w sytuacji, gdy majątek podatnika nie ulega trwałemu zwiększeniu, przychód podatkowy nie powstaje.

Istota sporu

Rozstrzygnięcie powyższe zapadło na skutek skargi spółki na interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego, która we wniosku o wydanie interpretacji wskazała, iż rozważa przyjmowanie w depozyt nieprawidłowy płodów rolnych oraz nadwyżki środków finansowych należących do spółki powiązanej oraz nie wyklucza, iż po ustaniu stosunku depozytu, zwrot przekazanych przedmiotów nastąpi w innej formie niż pierwotna. Spółka zapytała czy tego rodzaju operacja będzie wiązała się z powstaniem po jej stronie przychodu podatkowego. W odpowiedzi, Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy wskazał, iż sama czynność otrzymania i zwrotu środków pieniężnych lub rzeczy oznaczonych co do gatunku w ramach odpłatnej umowy depozytu nieprawidłowego nie spowoduje po stronie spółki skutków podatkowych, lecz wykonanie zobowiązania w formie świadczenia w miejsce wykonania doprowadzi do wygaśnięcia zobowiązania spółki. W ten sposób spółka, jako dłużnik, zwalnia się z długu i to prowadzi do powstania po jej stronie przychodu na podstawie art. 12 ust. 1 CitU w zw. z art. 14 CitU.

Komentarz Autorów

Komentowany wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie zasługuje na aprobatę. Należy zauważyć, iż oddanie rzeczy w depozyt nieprawidłowy ma charakter tymczasowy i nie skutkuje powstaniem po stronie przechowawcy trwałego przysporzenia majątkowego. Ponadto, wartość nowego świadczenia realizowanego w ramach datio in solutum, powinno odpowiadać wartości świadczenia pierwotnego, tj. w tym przypadku wartości rzeczy ruchomej.

W tym stanie rzeczy należy zgodzić się ze stanowiskiem Sądu. Skoro bowiem dojdzie do zwrotu depozytu, z tym że zwrot dokonany zostanie w formie innej niż pierwotna, to majątek spółki nie

ulegnie trwałemu zwiększeniu, a tym samym, z tytułu przedmiotowej operacji nie dojdzie do powstania po jej stronie przychodu podatkowego.

Depozyt nieprawidłowy oraz jego zwrot w formie datio in solutum mogą być wykorzystane jako efektywne źródła optymalizacji obciążeń CIT poszczególnych transakcji, np. których przedmiotem jest transfer wartości niematerialnych i prawnych, w szczególności praw autorskich lub praw własności przemysłowej. Należy jednak pamiętać, iż umowa depozytu nieprawidłowego pomiędzy podmiotami powiązanymi powinna zostać zawarta na warunkach rynkowych, a podmioty powiązane powinny sporządzić stosowną dokumentację podatkową cen transferowych.

Podkreślenia wymaga również, iż depozyt nieprawidłowy stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych, według 2% stawki podatku, obciążającej przechowawcę. Podstawę opodatkowania stanowi kwota lub wartość depozytu nieprawidłowego.



Autor:
Rafał Czyżyk



Autor:
Piotr Porzycki

Konfuzja nie powoduje konieczności korekty odpisów amortyzacyjnych

Pojęcie konfuzji nie zostało uregulowane wprost w kodeksie cywilnym. W doktrynie przyjmuje się, iż z konfuzja zachodzi w przypadku połączenia długu i wierzytelności w taki sposób, iż wierzycielem i dłużnikiem z tytułu tego samego zobowiązania zostaje jedna osoba. W powyższym kontekście w literaturze prawa cywilnego wskazuje się, że konfuzja stanowi formę wygaśnięcia zobowiązania. Uzasadnienia dla powyższego poglądu należy doszukiwać się w treści art. 353 § 1 KC, zgodnie z którym zobowiązanie polega na tym, że wierzyciel może żądać od dłużnika świadczenia, a dłużnik powinien świadczenie spełnić. Z powyższej regulacji wynika, że nie istnieją wierzytelności nieposiadające odpowiadającego im długu, a nadto niemożliwym jest funkcjonowanie w obrocie prawnym długu w oderwaniu od związanej z nim wierzytelności – podmiot nie może być wierzycielem lub dłużnikiem względem siebie samego.

W świetle powyższego wyjaśnić należy, iż skoro na skutek konfuzji dochodzi do połączenia długu i wierzytelności w ramach jednego podmiotu, to stosunek zobowiązaniowy utraci odrębność podmiotową wierzyciela i dłużnika. W następstwie powyższego, zobowiązanie wygaśnie.

Wpływ konfuzji na odpisy amortyzacyjne

W ocenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, wyrażonej w wyroku z dnia 10 lutego 2015 r. (sygn. akt: I SA/Wr 2128/14), wygaśnięcie zobowiązania z tytułu pożyczki, które nastąpiło w drodze konfuzji, nie wiąże się z koniecznością dokonania korekty odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, których nabycie lub wytworzenie sfinansowane zostało ze środków pochodzących z pożyczki, będącej przedmiotem konfuzji.

Sąd zauważył, iż odpisy amortyzacyjne nie będą mogły stanowić kosztów uzyskania przychodu jedynie w ściśle określonych przypadkach, takich jak zwrot wydatków przeznaczonych na nabycie albo wytworzenie środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych. Powyższe, zdaniem WSA, nie zachodzi w przypadku konfuzji.

Istota sporu

Sprawa dotyczyła spółki, która zwróciła się z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego. We wniosku, spółka wskazała, iż spółka zależna udzieliła jej oprocentowanej pożyczki na potrzeby nabycia środków trwałych. Spółka wskazała także, iż naliczone odsetki od pożyczki zwiększyły wartość początkową nabytych środków trwałych.

W wyniku likwidacji spółki zależnej będącej pożyczkodawcą, spółka matka objęła cały majątek likwidowanego podmiotu, obejmujący także wierzytelność z tytułu pożyczki. W świetle powyższego, na skutek konfuzji, doszło do wygaśnięcia zobowiązania.

Mając na uwadze powyższy stan faktyczny spółka zapytała, czy wartość początkowa środków trwałych, których nabycie sfinansowane zostało pożyczką, podlegać będzie zmniejszeniu na skutek konfuzji, a w konsekwencji – czy spółka zmuszona będzie dokonać stosownej korekty odpisów amortyzacyjnych. Organ podatkowy wskazał, iż w przedmiotowej sprawie nie zaistnieje konieczność skorygowania wartości początkowej środków trwałych ale z ciężaru kosztów podatkowych spółka musiała będzie wyłączyć tę część odpisów amortyzacyjnych która

odpowiada proporcjonalnie kwocie uzyskanej pożyczki oraz naliczonych odsetek, która zaliczona została na poczet wartości początkowej środków trwałych.

W ocenie organu fakt, iż wygaśnięcie zobowiązania w związku z konfuzją nie powoduje powstania przychodu po stronie spółki skutkuje tym, iż spółka – jako dłużnik – nie będzie de facto obciążona wydatkami na nabycie środka trwałego w tej ich części, jaka pokryta została ze środków otrzymanych w drodze pożyczki. Organ podatkowy wskazał, iż skoro pożyczka wygasła, to wydatki przypadające na kwotę udzielonej pożyczki należy utożsamiać z „wydatkami zwróconymi w jakiejkolwiek formie”. W konsekwencji, odpisy amortyzacyjne od tej części wartości środków trwałych, która obejmuje pożyczkę (odsetki naliczone od tej pożyczki), powinny zostać przez spółkę wyłączone z kosztów podatkowych.

Komentarz Autorów

Autorzy podzielają pogląd Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, wyrażony w komentowanym orzeczeniu. Bezsprzecznie, konfuzja jest zdarzeniem prawnym transparentnym z punktu widzenia podatków dochodowych – zobowiązanie nie ulega umorzeniu, lecz wygasa wobec tożsamości wierzyciela i dłużnika. Na aprobatę zasługuje także rozstrzygnięcie przez Sąd wątpliwości interpretacyjnych dotyczących wpływu konfuzji na ustalanie kosztów uzyskania przychodu przez podatnika. Utożsamianie przez organ podatkowy skutków konfuzji ze zwrotem wydatków przeznaczonych na nabycie środka trwałego, a w konsekwencji zastosowanie przepisu art. 16 ust. 1 pkt 48 CitU, jest błędne z punktu widzenia cywilnoprawnego aspektu konfuzji i skutków jakie ów aspekt wywołuje na gruncie przepisów podatkowych. Na skutek konfuzji nie dochodzi do zwrotu poniesionego kosztu, lecz do zmiany podmiotów zobowiązania w taki sposób, że wierzycielem i dłużnikiem stanie się ta sama osoba.

Stanowisko zaprezentowane przez sąd otwiera zatem podatnikom możliwości wdrażania nowych rozwiązań, opartych na konfuzji, w ramach realizowanych przez nich procesów restrukturyzacyjnych, obejmujących takie operacje jak połączenia podmiotów lub likwidacje spółek funkcjonujących w ramach grup kapitałowych.



Autor:
Rafał Czyżyk



Autor:
Piotr Porzycki

Dochody maltańskich funduszy zwolnione z CIT w Polsce

Fundusze inwestycyjne działające na podstawie przepisów FundInwU podlegają zwolnieniu podmiotowemu z podatku dochodowego od osób prawnych (vide: art. 6 ust. 1 pkt 10 CitU.) Z powyższego zwolnienia, zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 10a, korzystać mogą również instytucje zbiorowego inwestowania (fundusze), posiadające siedzibę w innym niż Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, jeżeli:

1. w państwie siedziby podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania,
2. wyłącznym przedmiotem ich działalności jest zbiorowe lokowanie środków pieniężnych, zebranych w drodze publicznego lub niepublicznego proponowania nabycia ich tytułów uczestnictwa, w papiery wartościowe, instrumenty rynku pieniężnego i inne prawa majątkowe,
3. prowadzą swoją działalność na podstawie zezwolenia właściwych organów nadzoru nad rynkiem finansowym państwa, w którym mają siedzibę (lub w niektórych przypadkach gdy prowadzenie przez nie działalności wymaga zawiadomienia właściwych organów nadzoru nad rynkiem finansowym państwa, w którym mają siedzibę).

Organy podatkowe w wydawanych interpretacjach kwestionują prawo do zwolnienia tych funduszy zagranicznych, których głównym przedmiotem działalności nie jest inwestowanie w prawa majątkowe, w tym udziały spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, lecz lokowanie środków w spółkach osobowych i prowadzenie w ich formie działalności gospodarczej na terenie Polski.

Powyższa problematyka była przedmiotem rozstrzygnięcia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach.

Stanowisko sądu

Zdaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach, wyrażonym w wyroku z dnia 17 marca 2015 r. w sprawie o sygn. akt: I SA/Gl 1041/14, dochody z udziałów w zyskach spółek osobowych osiągane w Polsce przez zagraniczne instytucje zbiorowego inwestowania z siedzibą w państwie członkowskim Unii Europejskiej albo państwie należącym do EOG, są zwolnione z opodatkowania w Polsce.

WSA podniósł, iż z przepisu art. 6 ust. 1 pkt 10 CitU nie wynika jakoby zwolnienie w nim wyrażone nie obejmowało funduszy zagranicznych inwestujących w prawa majątkowe w postaci praw udziałowych w spółkach osobowych. Dodatkowo sąd podniósł, iż przepisy CitU nie uzależniają zastosowania zwolnienia od wypełnienia przez fundusz zagraniczny uzyskujący dochody w Polsce, wymogów które nie zostały wymienione w przepisie.

Komentarz Autorów

Autorzy podzielają pogląd wyrażony w omawianym wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach. Po pierwsze zauważyć należy, iż o ile polskie fundusze inwestycyjne funkcjonujące w oparciu o przepisy FundInwU nie mogą inwestować zgromadzonych środków bezpośrednio w spółki osobowe, o tyle obowiązujące regulacje prawne nie zabraniają dokonywania powyższych operacji finansowych zagranicznym instytucjom zbiorowego inwestowania. W tym stanie rzeczy, dochód funduszy zagranicznych osiągnięty tytułem udziału w zysku spółki osobowej stanowi dochód instytucji wspólnego inwestowania posiadającej siedzibę w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii

Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego. Jeżeli instytucja ta spełnia warunki wskazane w pkt 1 – 3 wstępu niniejszego artykułu, to dochód taki powinien podlegać zwolnieniu podmiotowemu w Polsce.

Zdaniem Autorów przyjęcie odmiennej interpretacji przepisu art. 6 ust. 1 pkt 10a CitU skutkowałoby naruszeniem traktatowej zasady swobody przepływu kapitału pomiędzy państwami członkowskimi. Na marginesie warto podkreślić, iż przywołany przepis wprowadzony został do polskiego porządku prawnego z dniem 1 stycznia 2011 r. na skutek interwencji Komisji Europejskiej. Wcześniejsze regulacje CitU zwalniały bowiem z opodatkowania wyłącznie dochody funduszy inwestycyjnych w rozumieniu FundInwU.

Wprawdzie wyrok potwierdza korzystną dla zagranicznych funduszy inwestycyjnych linię orzecniczą polskich sądów administracyjnych, niemniej jednak autorzy z rozumą podchodzą do koncepcji wdrażania struktur kapitałowych z udziałem tego rodzaju instytucji. W powyższym kontekście podkreślenia wymaga, iż zachodnioeuropejskie przepisy dotyczące funkcjonowania funduszy inwestycyjnych, oparte na postanowieniach UCTIS i AIFMD, działają zwykle w formie spółek kapitałowych prywatnych (Limited, Ltd.) lub publicznych (Public Limited Company, Plc). Te podmioty, jako instytucje holdingowe uzyskujące dochody pasywne, mogą zostać uznane za zagraniczne spółki kontrolowane w rozumieniu art. 24a ust. 3 CitU lub 30f ust. 3 PitU.

W świetle powyższego autorzy wskazują, iż optymalnym narzędziem minimalizacji obciążeń podatkowych w strukturach wykorzystujących instytucje zbiorowego inwestowania, są krajowe fundusze inwestycyjne zamknięte w rozumieniu FundInwU. Dochody tego rodzaju podmiotu, w tym dochody osiągnięte przez zagraniczne spółki kontrolowane przez ów fundusz inwestycyjny, podlegają w całości zwolnieniu z podatku dochodowego w Polsce. Zważywszy, że fundusz inwestycyjny zamknięty o którym mowa w FundInwU stanowi odrębną osobę prawną, niezależną od dysponentów jednostek uczestnictwa, pomiędzy funduszem a dysponentem nie zachodzą powiązania kapitałowe w rozumieniu CitU oraz PitU. W świetle powyższego, dysponenta jednostek uczestnictwa nie obciąża obowiązek rozpoznania we własnych dochodach, dochodów zagranicznych spółek kontrolowanych przez fundusz inwestycyjny.



Autor:
Rafał Czyżyk



Autor:
Piotr Porzycki

CZĘŚĆ II – ZMIANY W PRZEPISACH OBOWIĄZUJĄCYCH

VAT od paliwa odliczamy w 50 %

Z dniem 1 lipca 2015 r. w życie wchodzi przepisy zmieniające ustawę z dnia 11 marca 2014 r. o podatku od towarów i usług. Nowe regulacje wprowadzają możliwość odliczania VAT od nabycia paliwa do samochodów osobowych wykorzystywanych do celów mieszanych, tj. w działalności gospodarczej, jak i służących celom prywatnym podatnika.

Kwota podatku od towarów i usług podlegającego odliczeniu jest jednak ograniczona. Limit odliczenia wynosi 50% podatku naliczonego przy zakupie paliwa.

Co istotne, resort finansów przewiduje przeprowadzenie wzmożonych kontroli w zakresie odliczenia VAT od paliwa do samochodów osobowych, pod kątem ilości nabywanego paliwa w stosunku do przebiegu pojazdu.



Autor:
Rafał Czyżyk



Autor:
Piotr Porzycki

Kontakt

Celem zyskania dalszych informacji, uprzejmie prosimy o kontakt:

[r.pr. Rafał Czyżyk](#)
0048 91 359 44 30
r.czyzyk@czernis.pl

[Piotr Porzycki](#)
0048 91 359 44 30
p.porzycki@czernis.pl

Prawnicy MCLO

Radcowie prawni /Aplikanci radcowscy/Asystenci

Radcowie prawni

[Aleksander Błahy](#) | Radca prawny
a.blahy@czernis.pl

[Piotr Gajlewicz](#) | Radca prawny
p.gajlewicz@czernis.pl

[Artur Pomorski](#) | Radca prawny
a.pomorski@czernis.pl

[Krzysztof Wiszniewski](#) | Radca prawny
k.wiszniewski@czernis.pl

[Radosław Włodarczyk](#) | Radca prawny
r.wlodarczyk@czernis.pl

[Sebastian Kita](#) | Radca prawny
s.kita@czernis.pl

[Olgierd Skarbek](#) | Radca prawny
o.skarbek@czernis.pl
Oddział w Trójmieście

Asystenci prawni

[Marcin Borowski](#) | Asystent
m.borowski@czernis.pl

[Piotr Porzycki](#) | Asystent
p.porzycki@czernis.pl

[Szymon Romanowicz](#) | Asystent
s.romanowicz@czernis.pl

[Piotr Lorenc](#) | Asystent
p.lorenc@czernis.pl

[Andrzej Czernis](#) | Asystent
a.czernis@czernis.pl

[Karol Jasman](#) | Asystent
k.jasman@czernis.pl
Oddział w Trójmieście

Aplikanci radcowscy

[Paweł Bilicki](#) | Aplikant
p.bilicki@czernis.pl

[Michał Hubicki](#) | Aplikant
m.hubicki@czernis.pl

[Piotr Jędrusiak](#) | Aplikant
p.jedrusiak@czernis.pl

[Aleksander Karandyszowski](#) | Aplikant
a.karandyszowski@czernis.pl

[Adam Organiszczak](#) | Aplikant
a.organiszczak@czernis.pl

[Michał Pilecki](#) | Aplikant
m.pilecki@czernis.pl

[Piotr Regulski](#) | Aplikant
p.regulski@czernis.pl

[Łukasz Radosz](#) | Aplikant
l.radosz@czernis.pl

[Marcin Kaszyński](#) | Aplikant
m.kaszynski@czernis.pl

[Adam Gielnik](#) | Aplikant
a.gielnik@czernis.pl

[Maciej Jaśkiewicz](#) | Aplikant
m.jaskiewicz@czernis.pl

Prawnicy MCLO

Partnerzy

Radcowie prawni

Marek Czernis | Partner zarządzający

m.czernis@czernis.pl

Radca prawny przy OIRP w Szczecinie, absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Adama Mickiewicza w Poznaniu. Przed założeniem MCLO w 1995 r. odbył staż w kancelariach Haight Gardner Poor & Havans (Nowy Jork) oraz Middleton Potts (Londyn). Członek Komisji Prawa Morskiego przy PAN, Komisji Kodyfikacyjnej Prawa Morskiego i Wiceprezes zarządu Polskiego Stowarzyszenia Prawa Morskiego. Arbiter Międzynarodowego Sądu Arbitrażowego w Gdyni. Uczestnik prac International Maritime Organization, European Community Shipowners Associations, Baltic and International Maritime Council, Comite Maritime International.

Rafał Czyżyk | Partner

r.czyzyk@czernis.pl

Radca prawny przy OIRP w Szczecinie, absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Szczecińskiego. Podczas aplikacji radcowskiej odbył szereg praktyk w kancelariach prawnych w Londynie i Nowym Jorku. Ekspert Zawiązku Polskich Armatorów i Przedsiębiorców Morskich oraz Związku Armatorów Polskich w Gdyni. Członek szeregu komisji i grup roboczych European Community Shipowners Association. Członek Polskiego Stowarzyszenia Prawa Morskiego.

Paweł Mickiewicz | Partner

p.mickiewicz@czernis.pl

Radca prawny przy OIRP w Szczecinie, absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Szczecińskiego. Odbywał praktyki w kancelariach Barlow Lyde & Gilbert w Londynie oraz Holland & Knight w Nowym Jorku. Członek Maritime and Transport Law Commite przy International Bar Association oraz Polskiego Stowarzyszenia Prawa Morskiego.

Dariusz Szymankiewicz | Partner

d.szymankiewicz@czernis.pl

Radca prawny przy OIRP w Szczecinie, absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Szczecińskiego. Od początku praktyki zawodowej związany z MCLO. Autor szeregu publikacji, szkoleń i wykładów z prawa morskiego i prawa ubezpieczeń morskich. Posiada wieloletnie doświadczenie w prowadzeniu postępowań przed Izbą Morską i sądami powszechnymi w zakresie wypadków morskich, odszkodowań kontraktowych dotyczących osób lub ładunku, sprzedaży statków i ubezpieczeń morskich. Członek Polskiego Stowarzyszenia Prawa Morskiego.

