



Mamy przyjemność przedstawić Państwu KSP Tax News, w którym opisujemy wybrane orzeczenia i interpretacje, które zostały wydane lub opublikowane w sierpniu 2013 r. Mamy nadzieję, że nasza publikacja będzie pomocna w Państwa codziennej pracy.

Zakres przedmiotowy dokumentacji podatkowej – wyrok WSA w Warszawie

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 28 sierpnia 2013 r. (sygn. III SA/Wa 3335/12) orzekł, że obowiązek sporządzania dokumentacji cen transferowych dotyczy jedynie takich zdarzeń między podmiotami powiązanymi, które mogą skutkować powstaniem przychodu, dochodu i kosztu na gruncie CIT, czyli takich, które rodzić będą skutki podatkowe.

W analizowanej sprawie podatnikiem była spółka akcyjna Skarbu Państwa, działająca w ramach grupy kapitałowej. W związku z realizacją nowej inwestycji, dokonywała ona transakcji kapitałowych z podmiotami powiązanymi. Transakcje te polegały bądź to na objęciu przez Skarb Państwa akcji nowej emisji Spółki w zamian za aport w postaci udziałów w spółce zależnej, bądź też na nabyciu przez Spółkę udziałów w spółkach zależnych w zamian za wkład pieniężny. Wątpliwości podatnika dotyczyły kwestii sporządzania dokumentacji cen transferowych dla tego typu czynności. W ocenie Spółki transakcje nabycia udziałów w zamian za wkład pieniężny nie wywołują skutków podatkowych dla Spółki, dopóki nie dokona ona zbycia tych udziałów, a zatem nie powinny podlegać obowiązkowi dokumentacyjnemu. Organ podatkowy w interpretacji indywidualnej uznał to stanowisko za błędne i stwierdził, że transakcją dla celów dokumentacyjnych jest każda czynność, w wyniku której dochodzi do przeniesienia własności lub przekazania do używania dóbr materialnych i niematerialnych oraz udzielania pożyczek (kredytów) i świadczenia usług oraz realizacji wspólnych przedsięwzięć. Natomiast WSA w Warszawie, rozpatrujący skargę na interpretację, nie zgodził się z organem podatkowym i stwierdził, że nie każdy stosunek prawny między dwoma podmiotami powiązanymi stanowi transakcję objętą obowiązkiem dokumentacyjnym.

Komentarz eksperta

”Właściwe rozumienie pojęcia „transakcji” jest kluczowe dla prawidłowego wypełnienia przez podatnika obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej. W rozpatrywanej sprawie WSA w Warszawie stwierdził, że przepisy art. 9a, art. 11 i art. 19 ust. 4 ustawy o CIT powinny być rozpatrywane łącznie. Tym samym sąd doszedł do wniosku, że obowiązkowi dokumentacyjnemu podlegają takie czynności (transakcje), które wywołują skutki podatkowe w postaci powstania przychodu, dochodu lub kosztu, bowiem tylko do takich transakcji może zostać zastosowana sankcyjna stawka podatkowa 50% przewidziana w art. 19 ust. 4 ustawy o CIT. W ocenie sądu dokonywane przez podatnika czynności związane z restrukturyzacją nie rodzą skutków podatkowych, a więc nie można do nich zastosować art. 19 ust. 4 ustawy o CIT, a tym samym nie stanowią transakcji podlegającej udokumentowaniu. Powyższy wyrok zakreśla granice czynności, jakie powinny zostać objęte dokumentacją podatkową. Argumentacja z wyroku może być pomocna w trakcie sporów z organami związanymi z ustaleniem jakie czynności podlegały a jakie nie podlegały opodatkowaniu. Należy



Michał Wilk

Doradca Podatkowy w KSP

E: Michal.wilk@ksplegal.pl
T: +48 32 731 6869

jednak zwrócić uwagę na fakt, że dokumentacja pełni rolę ochronną dla podatnika. W sytuacjach wątpliwych, jej sporządzenie jest wskazane z punktu widzenia zabezpieczenia przed ryzykiem podatkowym. Dotyczy to w szczególności procesów restrukturyzacyjnych podmiotów powiązanych. Z dniem 18.07.2013 r. do Rozporządzeń Ministra Finansów w sprawie cen transferowych wprowadzono bowiem specyficzne regulacje określające sposób badania przez organy podatkowe rynkowości cen stosowanych w transakcjach związanych z restrukturyzacją działalności (np. przeniesieniem produkcji do innej spółki, zbyciem istotnej części majątku, itp.). Organy będą zatem do tego typu transakcji podchodzić ze szczególną uwagą.”

PODATEK CIT

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 9 sierpnia 2013 r. (sygn. II FSK 2433/11) orzekł, że możliwość oszacowania przychodu przez organy podatkowe z tytułu otrzymania udziałów w spółce kapitałowej w zamian za wniesienie aportu z agio istnieje tylko wtedy, gdy wartość rynkowa udziałów różni się znacząco od wartości rynkowej przedmiotu aportu.

Podatnik planował wniesienie wkładu niepieniężnego do swojej spółki-córki położonej na Cyprze. Przedmiotem wkładu miało być prawo do zarejestrowanego znaku towarowego. W zamian za wniesienie aportu, podatnik miał otrzymać udziały w spółce cypryjskiej o wartości nominalnej niższej niż wartość rynkowa prawa do znaku towarowego. W rezultacie, w ramach transakcji wystąpić miała nadwyżka wartości aportu nad wartością nominalną obejmowanych w spółce cypryjskiej udziałów (agio), która miała zostać przekazana na kapitał zapasowy spółki cypryjskiej. W ocenie NSA, przepisy ustawy o CIT wprost wskazują, jak w takim przypadku należy obliczyć przychód podlegający opodatkowaniu. Zgodnie bowiem z art. 12 ust 1 pkt 7 ustawy o CIT, przychodem jest nominalna wartość udziałów (akcji) w spółce kapitałowej albo wkładów w spółdzielni objętych w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część. Przychodem nie będzie więc rynkowa wartość objętych udziałów. Niemniej jednak sąd wskazał, że gdy wartość rynkowa objętych udziałów będzie się znacząco różnić od wartości rynkowej przedmiotu aportu, organ podatkowy mógłby stosować regulację wynikającą z art. 14 ustawy o CIT, nakazującą określanie przychodu z tytułu zbycia praw majątkowych w wysokości odpowiadającej ich wartości rynkowej.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 7 sierpnia 2013 r. (sygn. II FSK 2409/11) orzekł, że odsetki od kredytu kupieckiego, z tytułu którego wierzycielem spółki jest jej udziałowiec, również podlegają ograniczeniom wynikającym z tzw. cienkiej kapitalizacji.

Spółka wykorzystywała na potrzeby działalności gospodarczej jako najemca nieruchomości będącą własnością jednego z jej udziałowców, posiadającego 50% udziałów. Spółka zamierzała zakupić udział w tej nieruchomości, jednak nie chciała na ten cel zaciągać kredytu bankowego. Z tego względu w umowie z udziałowcem rozłożono spłatę należności na 20 równych rat płatnych przez 20 lat. Oprocentowanie niespłaconej części kapitału było naliczane co rok, a płatne kwartalnie. W związku z powyższym Spółka zwróciła się o wydanie interpretacji indywidualnej w celu potwierdzenia swojego stanowiska, zgodnie z którym do płatnych odsetek nie znajdzie zastosowania ograniczenie wynikające z tzw. cienkiej kapitalizacji, gdyż opisane zadłużenie nie jest udzieleniem przez udziałowca kredytu lub pożyczki w rozumieniu art. 16 ust. 1 pkt 60 ustawy o CIT. Organ podatkowy w interpretacji nie zgodził się ze stanowiskiem Spółki i stwierdził, że w pojęciu „kredytu” w rozumieniu art.

KSP Legal & Tax Advice
ul. Chorzowska 50
40-121 Katowice

T: +48 32 731 68 50
F: +48 32 731 68 51

E: kancelaria@ksplegal.pl
www.ksplegal.pl

16 ust. 1 pkt 60 ustawy o CIT mieści się również kredyt kupiecki, którego w rzeczywistości udzielił Spółce jej udziałowiec. Interpretacja ta została uznana za prawidłową przez WSA w Lublinie oraz NSA, rozpatrujące skargę Spółki. W ocenie sądów brak definicji „kredytu” w art. 16 ust. 1 pkt 60 ustawy o CIT nakazuje odwołać się do wykładni językowej, zgodnie z którą przez „kredyt” należy rozumieć nie tylko kredyt bankowy, ale każdą formę zadłużenia funkcjonującą w obrocie gospodarczym. Zatem w zakres tego pojęcia wchodzi również kredyt kupiecki, towarowy czy handlowy oraz każde odroczenie płatności bądź rozłożenie jej na raty. Powyższy wyrok wpisuje się w dotychczas prezentowaną linię orzecniczą sądów administracyjnych, zgodnie z którą pojęcia „wartości zadłużenia” oraz „pożyczki lub kredytu” dla celów cienkiej kapitalizacji należy rozumieć szeroko.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 21 sierpnia 2013 r. (sygn. II FSK 2452/11) stwierdził, że odszkodowanie zapłacone przez leasingobiorcę za ponadnormatywne użytkowanie leasingowanej maszyny jest dla niego kosztem podatkowym.

W rozpatrywanym stanie faktycznym podatnik był leasingobiorcą maszyn używanych do robót budowlanych będących przedmiotem działalności podatnika. W wyniku szeregu powiązanych ze sobą umów, zawartych również z innymi podmiotami, leasingobiorca był zobowiązany do zapłaty odszkodowania w przypadku używania maszyny przez większą ilość motogodzin, niż przewidują ustalone limity (stopień zużycia miał znaczenie, gdyż maszyny te miały być później sprzedane). Rozliczenie ponadnormatywnego czasu używania maszyn zostało przewidziane na koniec obowiązywania umowy, bowiem w chwili jej zawierania podatnik nie był w stanie przewidzieć, czy dojdzie do przekroczenia limitów godzin używania maszyn oraz w jakiej wysokości. Gdyby chciał uniknąć rozliczenia czasu używania maszyn po zakończeniu umowy, musiałby płacić w czasie jej trwania wyższe opłaty leasingowe. W związku z powyższym podatnik złożył wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej w celu potwierdzenia swojego stanowiska, zgodnie z którym może on zaliczyć do kosztów podatkowych odszkodowanie płacone za ponadnormatywne godziny używania leasingowanych maszyn. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie nie zgodził się z podatnikiem i stwierdził, że brak jest związku celowego pomiędzy płaconym odszkodowaniem a osiąganiem przychodów. Jednak interpretacja ta została uchylona przez WSA w Warszawie w wyniku rozpoznania skargi złożonej przez podatnika, a wyrok ten podtrzymał NSA. Sądy obu instancji podkreśliły, że nawet jeśli trudno jest ustalić bezpośredni związek wydatków z określonymi przychodami, celowe i racjonalne wydatki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej mogą zostać zaliczone do kosztów podatkowych. Powyższe wyroki świadczą o tym, że sądy administracyjne konsekwentnie bronią prawa podatnika do zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wydatków, które są racjonalnie uzasadnione, celowe i związane z działalnością gospodarczą, ale nie można ich przypisać do konkretnych przychodów.

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 2 sierpnia 2013 r. (sygn. IBPBI/2/423-579/13/SD) stwierdził, że wydatki poniesione na budowę infrastruktury drogowej na gruntach należących do gminy w celu doprowadzenia dojazdu do przedsiębiorstwa podatnika, mogą stanowić dla niego koszty uzyskania przychodu.

Spółka zamierzała wybudować farmę wiatrową, jednak niezbędnym elementem inwestycji było wybudowanie do niej drogi dojazdowej. Budowa drogi mogła zostać zrealizowana na gruntach należących do gminy, do których Spółka nie miała żadnego tytułu prawnego. Droga mogła zostać wybudowana na podstawie porozumienia

KSP Legal & Tax Advice

ul. Chorzowska 50
40-121 Katowice

T: +48 32 731 68 50
F: +48 32 731 68 51

E: kancelaria@ksplegal.pl
www.ksplegal.pl

z gminą zgodnie z Ustawą z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych. W świetle zasad przewidzianych w ww. ustawie po wybudowaniu przez przedsiębiorcę na jego koszt infrastruktury drogowej, miała ona zostać nieodpłatnie przekazana na własność gminy, tj. bez wynagrodzenia ani zwrotu poniesionych kosztów. Wybudowana droga pozostawała drogą publiczną, powszechnie dostępną. Spółka złożyła wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej pytając, czy może zaliczyć do pośrednich kosztów uzyskania przychodów wydatki na budowę infrastruktury oraz czy momentem zaliczenia tych wydatków do kosztów jest dzień przekazania gotowej drogi na rzecz gminy. W ocenie Spółki ścisły związek pomiędzy planem uruchomienia inwestycji w postaci farmy wiatrowej oraz wybudowaniem drogi dojazdowej uzasadnia zaliczenie kosztów tej budowy do kosztów podatkowych w dacie przekazania gotowej infrastruktury na rzecz gminy. W wyniku budowy nie dojdzie do wytworzenia środka trwałego, ani też nie będzie miała miejsca tzw. inwestycja w obcym środku trwałym, a zatem nie będzie możliwe amortyzowanie poczynionych wydatków. Natomiast data przekazania gminie ukończonej drogi na podstawie protokołu odbioru jako data, na którą należy ująć koszt w księgach rachunkowych, jest uzasadniona, bowiem dopiero po ostatecznym sfinalizowaniu budowy możliwe będzie obliczenie całości kosztów i wydatków. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w wydanej interpretacji uznał stanowisko Spółki za prawidłowe. Powyższe oznacza, że przedsiębiorcy mogą zaliczyć jednorazowo do kosztów podatkowych wydatki na konieczną dla ich przedsiębiorstwa inwestycję drogową na cudzych gruntach, która ostatecznie zostanie nieodpłatnie przekazana na własność gminy, a przedsiębiorca nie będzie mógł z tego tytułu czerpać żadnych korzyści (np. możliwość zarządu drogą). Jedynek warunkiem rozpoznania tych wydatków jako koszty jest związek z osiągnięciem przychodów przez przedsiębiorcę.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 2 sierpnia 2013 r. (sygn. II FSK 2421/11) orzekł, że w przypadku nabycia wierzytelności nie ma możliwości zaliczenia do kosztów podatkowych odpisów aktualizujących wartość nabytych wierzytelności oraz wierzytelności odpisanych jako nieściągalne dokonanych przez podmiot zbywający wierzytelności.

W rozpatrywanym stanie faktycznym bank m.in. nabywał od innych banków wierzytelności z tytułu udzielonych kredytów lub pożyczek. Bank stanął na stanowisku, że jest uprawniony do kwalifikowania jako koszty uzyskania przychodów odpisów aktualizujących wartość nabytych wierzytelności oraz wierzytelności odpisanych jako nieściągalne. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego takie podejście nie znajduje uzasadnienia w przepisach prawa. W przypadku cesji wierzytelności nie dochodzi bowiem do sukcesji praw i obowiązków na gruncie podatkowym. W związku z tym nabywca wierzytelności nie będzie miał możliwości przejęcia uprawnień podatkowych, które przysługiwały ich zbywcy, takich jak możliwość rozpoznania kosztów podatkowych.

PODATEK VAT

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 14 sierpnia 2013 r. (sygn. III Sa/Wa 853/13) dokonał analizy pojęcia „finansowania ze środków publicznych” w celu zastosowania zwolnienia z podatku VAT usług kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego.

Spółka specjalizująca się w edukacji informatycznej świadczyła na rzecz innego przedsiębiorcy (dalej: Zamawiający) usługi w postaci zapewnienia wykładowców na szkolenia. Szkolenia te były organizowane w ramach projektu współfinansowanego ze

KSP Legal & Tax Advice

ul. Chorzowska 50
40-121 Katowice

T: +48 32 731 68 50
F: +48 32 731 68 51

E: kancelaria@ksplegal.pl
www.ksplegal.pl

środków Europejskiego Funduszu Społecznego. Również koszty wynagrodzenia dla Spółki wypłacanego przez Zamawiającego były finansowane ze środków pomocowych. W związku z powyższym Spółka złożyła wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie pytania, czy usługi świadczone na rzecz Zamawiającego podlegają zwolnieniu z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 29 ustawy o VAT jako usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego finansowane co najmniej w 70% ze środków publicznych. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w wydanej interpretacji stwierdził, że w omawianym przypadku warunek „finansowania ze środków publicznych” nie jest spełniony, bowiem bezpośrednim beneficjentem dofinansowania ze środków pomocowych jest Zamawiający, a nie Spółka. Tym samym świadczone przez nią usługi podlegają opodatkowaniu stawką 23% VAT. Spółka nie zgodziła się w powyższą interpretacją i zaskarżyła ją do WSA w Warszawie. W wyniku rozpoznania sprawy Sąd uchylił interpretację i podzielił stanowisko Spółki, zgodnie z którym art. 43 ust. 1 pkt 29 ustawy o VAT nie zawiera zastrzeżenia, że jedynie bezpośredni beneficjent otrzymujący dofinansowanie może korzystać ze zwolnienia. W ocenie sądu, niezależnie od liczby podmiotów i poziomów transakcji, przekazywane środki nadal są środkami publicznymi. Powyższy wyrok wskazuje na szerokie rozumienie finansowania ze środków publicznych, w świetle którego dalsze przekazywanie środków pomocowych podwykonawcom, wynajętym do realizacji dofinansowywanego projektu, również mieści się w pojęciu „finansowania ze środków publicznych”. Tym samym podwykonawcy Ci mogą korzystać ze zwolnień w podatku VAT przewidzianych w takich przypadkach, mimo że formalnie to nie oni są podmiotami, które uzyskały dofinansowanie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy w wyroku z dnia 27 sierpnia 2013 r. (sygn. I SA/BD 430/13) uznał, że odpłatne umorzenie udziałów w spółce w zamian za przeniesienie prawa do nieruchomości nie podlega opodatkowaniu VAT.

W komentowanej sprawie jeden z udziałowców spółki z ograniczoną odpowiedzialnością planował wycofanie się z niej. W ramach przysługującego mu majątku spółki miał otrzymać nieruchomość. W związku z tym, miała zostać podjęta uchwała w sprawie dobrowolnego umorzenia udziałów za wynagrodzeniem w postaci wydania nieruchomości. W ocenie organu podatkowego, w takim wypadku spółka występuje w charakterze podatnika VAT, ponieważ dostawa nieruchomości na rzecz byłego wspólnika odbędzie się w ramach działalności gospodarczej spółki. Dostawa nieruchomości powinna być więc opodatkowana VAT. Sąd nie zgodził się z takim stanowiskiem organu. Zdaniem Sądu, przekazanie wynagrodzenia rzeczowego w zamian za umorzone udziały nie odbywa się w ramach prowadzenia działalności gospodarczej, a więc nie podlega opodatkowaniu VAT. Sam fakt, że podmiot jest podatnikiem VAT nie oznacza, że wykonując każdą czynność działa w charakterze podatnika.

INNE

Prokurator Generalny we wniosku z dnia 9 sierpnia 2013 r. (sygn. PG IV PA 54/13) zwrócił się do Naczelnego Sądu Administracyjnego o podjęcie uchwały w przedmiocie pytania dotyczącego opodatkowania PIT nieodpłatnych świadczeń uzyskiwanych przez pracowników z tytułu zostawienia im do dyspozycji świadczeń związanych z organizacją imprezy integracyjnej.

Prokurator Generalny zwrócił się z wnioskiem o podjęcie uchwały w przedmiocie pytania, czy koszty zakwaterowania, wyżywienia, dojazdu oraz inne koszty poniesione

KSP Legal & Tax Advice
ul. Chorzowska 50
40-121 Katowice

T: +48 32 731 68 50
F: +48 32 731 68 51

E: kancelaria@ksplegal.pl
www.ksplegal.pl

przez pracodawcę w celu organizacji imprezy szkoleniowo-integracyjnej oraz podobnych imprez stanowią dla pracowników przychód z nieodpłatnego świadczenia w rozumieniu art. 12 ust. 1 ustawy o PIT, również wtedy, gdy w świetle art. 11 ust. 1 tej ustawy pracownicy faktycznie świadczeń tych nie otrzymali, a jedynie zostały one pozostawione do ich dyspozycji. Jest to kolejny wniosek złożony przez centralny organ administracji rządowej do NSA o podjęcie uchwały wyjaśniającej rozbieżności w orzecznictwie dotyczące opodatkowania świadczeń dodatkowych otrzymywanych przez pracowników. Znaczna liczba wniosków w ostatnim czasie dotycząca tego tematu zapewne skłoni NSA do ostatecznego rozstrzygnięcia tej kwestii w celu ujednoczenia stanowiska sądów administracyjnych.

* * *

Gdyby byli Państwo zainteresowani uzyskaniem dodatkowych informacji w powyższym zakresie, uprzejmie prosimy o kontakt:

Kontakt w KSP:

Magdalena Patryas

Partner

T: +48 32 731 68 53

E: magdalena.patryas@ksplegal.pl

KSP Legal & Tax Advice

ul. Chorzowska 50
40-121 Katowice

T: +48 32 731 68 50

F: +48 32 731 68 51

E: kancelaria@ksplegal.pl

www.ksplegal.pl