

MAMY PRZYJEMNOŚĆ PRZEDSTAWIĆ PAŃSTWU NAJNOWSZE WYDANIE KSP TAX NEWS, W KTÓRYM OPISUJEMY WYBRANE ORZECZENIA I INTERPRETACJE WYDANE LUB OPUBLIKOWANE W LUTYM 2016 R. MAMY NADZIEJĘ, ŻE NASZA PUBLIKACJA SPOTKA SIĘ Z PAŃSTWA ZAINTERESOWANIEM.

## Konwersja wierzytelności na udziały wywołuje skutki takie, jak wniesienie wierzytelności aportem

**Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 3 lutego 2016 r. (sygn. II FSK 2648/13) stwierdził, że objęcie udziałów (akcji) w spółce kapitałowej za wkład pieniężny z jednoczesnym potrąceniem wierzytelności z tytułu wniesienia wkładu pieniężnego z wierzytelnością z tytułu udzielonej spółce pożyczki powinno być traktowane tak, jakby wniesiony został wkład niepieniężny w postaci wierzytelności przysługującej wobec spółki.**

W rozpatrywanej sprawie podatnik, będący spółką należącą do międzynarodowej grupy kapitałowej, zwrócił się z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji co do skutków podatkowych planowanego podwyższenia kapitału zakładowego poprzez emisję nowych udziałów. Udziały w podwyższonym kapitale zakładowym miały być objęte m.in. przez dotychczasowego udziałowca w zamian za wkład pieniężny. Wcześniej udziałowiec ten udzielił podatnikowi pożyczki, która jeszcze nie została spłacona. W celu uproszenia wzajemnych rozliczeń, strony zamierzały dokonać potrącenia wzajemnych wierzytelności – tj. wierzytelności podatnika z tytułu wniesienia przez udziałowca wkładu pieniężnego na pokrycie obejmowanych udziałów z wierzytelnością tego udziałowca z tytułu udzielonej pożyczki. W ocenie podatnika skutki podatkowe tej operacji powinny być takie, jak przy objęciu udziałów za wkład niepieniężny, co oznacza, że czynność ta powinna być neutralna na gruncie podatku CIT.

Organ w wydanej interpretacji wskazał jednak, że skutki podatkowe tej czynności powinny zostać rozpoznane tak, jakby objęcie udziałów nastąpiło w zamian za wniesienie aportu w postaci wierzytelności z tytułu pożyczki. W ocenie organu podejście to jest uzasadnione ekonomicznym sensem czynności, zgodnie z którym spłata pożyczki przez podatnika następuje poprzez wydanie jego udziałów pożyczkodawcy.

### EKSPERT

#### Elżbieta Lis

doradca podatkowy

T: +48 32 731 68 58

E: elzbieta.lis@ksplegal.pl



Podatnik wniósł skargę na otrzymaną interpretację indywidualną. Pomimo że WSA w Warszawie przychylił się do jego skargi, to w wyniku wniesienia skargi kasacyjnej przez organ podatkowy wyrok WSA został uchylony, a NSA wydał rozstrzygnięcie niekorzystne dla podatnika. W ocenie NSA objęcie udziałów w zamian za wkład pieniężny przy jednoczesnym braku jego faktycznej wpłaty i uregulowaniu tego zobowiązania poprzez potrącenie ze wzajemną wierzytelnością z tytułu pożyczki powinno być traktowane tak samo, jak wniesienie wkładu niepieniężnego w postaci wierzytelności. Tym samym NSA przyznał rację organowi podatkowemu.

*Powyższy wyrok wpisuje się w niekorzystną dla podatników linię orzeczniczą NSA zaprezentowaną również w wyrokach z dnia 25.06.2014 r. (II FSK 1799/12), z dnia 17.12.2014 r. (II FSK 2758/12) oraz z dnia 25.03.2015 r. (II FSK 349/13). Wyroki te dotyczą tzw. konwersji wierzytelności na kapitał, polegającej na tym, że dokonywane jest formalnie gotówkowe podwyższenie kapitału, a następnie ma miejsce potrącenie wierzytelności z tytułu objęcia udziałów (akcji) z wierzytelnościami wobec podmiotu podwyższającego kapitał. Czynność ta powinna być neutralna na gruncie podatku CIT, tzn.*

*z tytułu objęcia udziałów (akcji) ani po stronie podmiotu obejmującego, ani po stronie podmiotu wydającego udziały (akcje) nie powinien powstać przychód. Jednak zgodnie z prezentowanym przez NSA stanowiskiem, w przypadku konwersji wierzytelności na kapitał, na gruncie ustawy o CIT następują zawsze skutki podatkowe takie, jakby ta wierzytelność została wniesiona aportem do spółki. Powoduje to, że podmiot wnoszący aport jest zobowiązany do rozpoznania przychodu z tytułu objęcia udziałów (akcji) zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o CIT nawet wtedy, gdy formalnie nastąpiło gotówkowe podwyższenie kapitału, ale uregulowanie wierzytelności z tytułu objęcia udziałów (akcji) nastąpiło poprzez potrącenie.*

*Zgodnie z linią orzeczniczą NSA, podwyższenie gotówkowe może mieć miejsce tylko i wyłącznie w wypadku, gdy rzeczywiście nastąpiło wniesienie wkładu pieniężnego do spółki – w formie gotówki lub pieniądza bankowego (przelewem). Oznacza to, że w przypadku bezgotówkowego uregulowania należności z tytułu objęcia udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym poprzez potrącenie z wymagalną wierzytelnością wobec spółki, wymóg ten nie jest spełniony, ponieważ nie miał miejsca przepływ środków pieniężnych. W ocenie NSA ekonomiczny sens konwersji wierzytelności na kapitał zawsze sprowadza się do zamiany wierzytelności na inne prawo majątkowe – udziały w kapitale spółki. Tym samym czynność ta realizuje ten sam cel, jak w przypadku wniesienia wierzytelności aportem. W konsekwencji nie można obu tych czynności odmiennie oceniać co do skutków podatkowych tylko dlatego, że formalnie strony uzgodniły, że dojdzie do objęcia udziałów za wkład pieniężny, bez faktycznego przekazania tych środków.*

*Prezentowane przez NSA podejście budzi wątpliwości, ponieważ odrywa ono skutki prawnopodatkowe od cywilnoprawnego charakteru danej czynności. Na gruncie Kodeksu spółek handlowych bowiem to zainteresowane podmioty decydują, czy podwyższenie kapitału zakładowego nastąpi w drodze wniesienia aportu, czy poprzez zapłatę gotówki. Jednocześnie Kodeks Cywilny ustanawia potrącenie jako skuteczny sposób regulowania wzajemnych zobowiązań, którego sensem jest uproszczenie rozliczeń pomiędzy wzajemnymi wierzycielami polegające na wyeliminowaniu konieczności dokonywania wzajemnych płatności gotówkowych. Niewątpliwie jednak organy podatkowe będą się kierować podejściem prezentowanym przez NSA, co należy mieć na uwadze przy planowaniu konwersji wierzytelności na kapitał.*

## Podatek VAT

**Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w wyroku z dnia 27 stycznia 2016 r. (sygn. SA/Gd 1601/15) wskazał, że kaucja pobierana na zabezpieczenie wykonania zobowiązania, tj. dostarczenia zużytych części, nie może zostać uznana za zapłatę za dostawę towarów, dopóki nie zrealizuje się przesłanka wykorzystania tego zabezpieczenia, tj. niewykonanie zobowiązania.**

W analizowanej sprawie spółka będąca dystrybutorem nowych i regenerowanych części zamiennych żądała od swoich kontrahentów (nabywców części zamiennych) dostawy w określonych terminach zużytych części zamiennych. Na zabezpieczenie dostarczenia jej zużytych części zamiennych, spółka żądała od swoich kontrahentów wpłaty kaucji. Samo uiszczenie kaucji nie stanowiło zapłaty w rozumieniu art. 29a ust. 1 ustawy o VAT stanowiącej podstawę opodatkowania. Dopiero w sytuacji braku dostarczenia spółce przez jej kontrahenta odpowiedniej ilości zużytych części zamiennych, otrzymana kaucja przepadała na jej rzecz w proporcjonalnej kwocie. Tym samym dopiero tę część otrzymanej przez spółkę kaucji, która rozliczona w późniejszym okresie podlegała przypadkowi, należało traktować jako wynagrodzenie za dokonaną dostawę, stanowiące podstawę opodatkowania.

## Podatek CIT

**Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 16 lutego 2016 r. (sygn. II FSK 421/14) stwierdził, że kosztem uzyskania przychodu jest wartość wierzytelności udokumentowanych jako nieściągalne w kwocie brutto.**

Fakt zarachowania wierzytelności jako przychodu należnego jest przesłanką umożliwiającą zaliczenie wierzytelności udokumentowanej jako nieściągalna do kosztów uzyskania przychodów. Warunki zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wierzytelności nieściągalnej określa art. 16 ust 1 pkt 25 w zw. z ust. 2 ustawy o CIT. Pomimo że przepisy te tego nie precyzują, należy uznać, że wierzytelność taka powinna być uznana za koszt uzyskania przychodów w kwocie obejmującej należny podatek VAT (w kwocie brutto). Nie należy bowiem utożsamiać pojęcia „wierzytelności” odpisanej jako nieściągalna z uprzednio rozpoznanym „przychodem należnym”. Odmienna wykładnia tego przepisu prowadziłaby do naruszenia zasady neutralności podatku VAT.

**Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 26 stycznia 2016 r. (sygn. II FSK 2700/13) wyjaśnił, że nieodliczony VAT, który w poprzednich latach podatkowych został zaliczony do kosztów uzyskania przychodów, a następnie został zwrócony spółce stanowi przychód na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 4f ustawy o CIT, nawet jeśli jego uprzednie zarachowanie do kosztów uzyskania przychodów było błędne.**

W rozpatrywanej sprawie spółka odliczała podatek VAT naliczony jedynie w części (proporcjonalnie) z powodu prowadzenia zarówno działalności opodatkowanej jak i nieopodatkowanej VAT. Nieodliczony podatek VAT spółka zaliczała do kosztów powstania przychodów. Po kilku latach sporów z organami podatkowymi oraz po ustabilizowaniu się linii orzeczniczej co do sposobu proporcjonalnego odliczania VAT okazało się, że spółka mogła odliczać podatek VAT w większej części niż tego dokonywała. W związku z powyższym spółka otrzymała zwrot podatku VAT naliczonego za okresy przypadające na poprzednie lata podatkowe, który to podatek zaliczyła w tych latach do kosztów uzyskania przychodów. NSA potwierdził stanowisko spółki, zgodnie z którym otrzymany zwrot podatku VAT będzie stanowił dla niej przychód zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt. 4f ustawy o CIT. Przychód ten powinien zostać rozpoznany na bieżąco. Art. 12 ust. 1 pkt 4f ustawy o CIT nakazuje rozpoznać przychód z tytułu zwrotu podatku VAT uprzednio zaliczonego do kosztów podatkowych niezależnie od tego, czy uznanie tego podatku za koszt uzyskania przychodu było prawidłowe.

**Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 28 stycznia 2016 r. (sygn. II FSK 3026/13) wypowiedział się na temat zasad ustalania momentu powstania przychodu w podatku CIT z tytułu wykonania usługi projektowej.**

W analizowanej sprawie spółka zobowiązała się wykonać na rzecz zamawiającego dokumentację projektową (geologiczno-geotechniczną, ekologiczną, geodezyjną i kartograficzną) i formalnoprawną. Spółka przekazała zamawiającemu projekt dokumentacji do weryfikacji we wrześniu. W lutym spółka otrzymała od zamawiającego prośbę o wystawienie faktury za wykonane usługi, a następnie otrzymała podpisany przez zamawiającego protokół odbioru dokumentacji z datą odbioru przypadającą w lutym. Dzień po otrzymaniu protokołu spółka wystawiła zamawiającemu fakturę na uzgodnioną w umowie kwotę. W tym stanie faktycznym za moment powstania przychodu należało uznać moment porozumienia się pomiędzy stronami co do prawidłowości wykonanej usługi, tj. co do kompletności i prawidłowości wykonanej dokumentacji, a zatem w momencie otrzymania podpisanego protokołu odbioru dokumentacji. Nie można uznać, że wykonanie usługi nastąpiło we wrześniu, tj. w dacie przekazania dokumentacji do weryfikacji, ponieważ dopiero po dokonaniu akceptacji przez zamawiającego usługa powinna być traktowana za wykonaną.

**Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale 7 sędziów z dnia 1 lutego 2016 r. (sygn. II FPS 5/15) potwierdził, że nagrody i premie dla pracowników wypłacone z dochodu po opodatkowaniu stanowią koszt uzyskania przychodu na gruncie podatku CIT.**

W podjętej uchwale NSA potwierdził stanowisko zaprezentowane już uprzednio w uchwale z 22.06.2015 r. (II FPS 3/15), zgodnie z którą wypłacane pracownikom nagrody i premie z dochodu po opodatkowaniu podatkiem dochodowym wykazują związek z zabezpieczeniem źródeł

przychodów tak samo, jak wynagrodzenie pracowników oraz inne formy gratyfikacji za ich pracę. Okoliczność, że wypłata nagród z dochodu następuje po zamknięciu roku podatkowego, w żaden sposób nie osłabia tego związku. Ustawa o CIT wyłącza jedynie z kosztów uzyskania przychodów kwotę składek na ubezpieczenie społeczne, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych oraz Fundusz Pracy, które obciążają pracodawcę. W pozostałym zakresie wypłacane premie nagrody mogą stanowić koszt uzyskania przychodu.

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](mailto:magdalena.patryas@ksplegal.pl)

**KSP Legal & Tax Advice**

ul. Chorzowska 50

40-121 Katowice

[www.ksplegal.pl](http://www.ksplegal.pl)

**Elżbieta Lis**

Partner

T: +48 32 731 6858

E: [elzbieta.lis@ksplegal.pl](mailto:elzbieta.lis@ksplegal.pl)

F: +48 32 731 68 51

E: [kancelaria@ksplegal.pl](mailto:kancelaria@ksplegal.pl)

[www.taxblog.ksplegal.pl](http://www.taxblog.ksplegal.pl)

*Mamy nadzieję, że powyższa informacja będzie dla Państwa pomocna. Informacje te nie stanowią opinii prawnej ani porady. W celu uzyskania pełnych informacji lub porady prawnej, prosimy o kontakt. Jeżeli nie wyrażają Państwo zgody na przesyłanie dalszych newsletterów, prosimy o odesłanie tego maila na adres [kancelaria@ksplegal.pl](mailto:kancelaria@ksplegal.pl) w treści wpisując słowo NIE.*

© 2016 *Wszystkie prawa zastrzeżone*