

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

## Wymiana udziałów – dodatkowe warunki zastosowania zwolnienia

**Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 21 października 2016 r. (sygn. ILPB2/4510-1-35/16-3/JG) sformułował dodatkowe wymogi neutralności wymiany udziałów.**

Wnioskodawca (polska spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, dalej: „Spółka B”) wskazał, że posiada udziały w innej spółce z o.o. z siedzibą w Polsce (dalej: „Spółka A”). Oprócz Spółki B udziałowcami w Spółce A są osoby fizyczne, będące polskimi rezydentami podatkowymi (dalej: „Wspólnicy”). Wspólnicy zamierzali wnieść do Spółki B tytułem wkładu niepieniężnego wszystkie swoje udziały w Spółce A, na skutek czego Wnioskodawca będzie posiadał bezwzględną większość praw głosów w Spółce A. Dyrektor Izby Skarbowej uznał, że transakcja nie ma charakteru neutralnej podatkowo wymiany udziałów. Po pierwsze, zdaniem Dyrektora przepis art. 12 ust. 4d CITu stanowi o „wspólniku”, a nie „wspólnikach” – zatem nabycie udziałów należy rozpoznać z osobna dla każdej transakcji. W sytuacji, gdy nabycie następuje w drodze jednej transakcji zawieranej z kilkoma wspólnikami, należy ją rozdzielić, a skutki podatkowe oceniać dla każdej z osobna. Ponadto, Dyrektor stwierdził, że bezwzględna większość praw głosu w Spółce A zostanie osiągnięta przez Wnioskodawcę razem z posiadanymi już udziałami w tej Spółce. Spółka B nie uzyska więc od wspólnika będącego osobą fizyczną bezwzględnej większości praw głosu w Spółce A w tej konkretnej transakcji (lecz dopiero po zsumowaniu praw wynikających z posiadanych wcześniej i nowo otrzymanych udziałów).

### EKSPERT

#### Elżbieta Lis

doradca podatkowy

T: +48 32 731 68 58

E: elzbieta.lis@ksplegal.pl



*Organy podatkowe, wbrew dominującej linii orzeczniczej sądów administracyjnych uznają, że nie jest możliwe sumowanie nabycia akcji od kilku wspólników. W ich ocenie wymiana udziałów ma miejsce tylko wtedy, gdy w ramach transakcji z jednym wspólnikiem, podatnik uzyska bezwzględną większość praw głosu<sup>1</sup> – tym samym jeśli nabycie następuje od „wspólników”, a nie „wspólnika” nabycie należy podzielić na osobne transakcje i rozpatrywać, czy przedmiotem poszczególnej transakcji nabycia od jednego wspólnika jest pakiet udziałów dający prawo do bezwzględnej większości głosów. Argumentacja organów podatkowych zasadza się na tym, że od 1 stycznia 2015 r. przepis art. 12 ust. 4d ustawy o CIT stanowi o „wspólniku”, a nie - jak do tej pory - o „wspólnikach”.*

*Stanowisko takie jest sprzeczne z orzecznictwem sądów administracyjnych. Sądy dopuszczają bowiem możliwość, że większość głosów w nabywanej spółce jest uzyskiwana w wyniku nabycia udziałów od kilku udziałowców<sup>2</sup>. Sądy stoją na stanowisku, że interpretacja przepisu art. 12 ust. 4d CITu, ograniczająca transakcję wymiany udziałów tylko do transakcji z jednym wspólnikiem jest niezgodna z Dyrektywą 2009/133/WE. Zmiana dokonana 1 stycznia 2015 r. miała charakter czysto redakcyjny. Świadczy o tym uzasadnienie projektu ustawy z 29 sierpnia 2014 r., w którym stwierdzono*

<sup>1</sup>M.in. interpretacje indywidualne z 19 października 2016 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, sygn. IBPB-1-1/4510-246/16-2/SG, z 2 czerwca 2016 r. Dyrektora Izba Skarbowa w Katowicach, sygn. IBPB-1-3/4510-273/16/WLK, z 18 maja 2016 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy, sygn. ITPB3/4510-121/16/MJ.

<sup>2</sup>Tak m.in. w wyrokach WSA w Krakowie z 19 grudnia 2012, sygn. I SA/Kr 1577/12, WSA w Poznaniu z 28 listopada 2012 r., sygn. I SA/PO 680/12, WSA w Gliwicach z 13 stycznia 2016, sygn. I SA/Gd 1828/15, NSA z 5 lutego 2015 r., sygn. II FSK 3015/12, NSA z 23 lutego 2015 r. sygn., II FSK 3196/12, NSA z 10 marca 2015 r. sygn. II FSK 350/13, NSA z 21 sierpnia 2015 r., sygn. II FSK 1488/13, NSA z 23 lutego 2015 r., sygn. II FSK 3145/12).

*wyraźnie, że spełnienie warunków dotyczących transakcji wymiany udziałów można oceniać przez pryzmat grupy kilku wspólników. W omawianej interpretacji Dyrektor poszedł jednak jeszcze dalej. Wskazał bowiem nie tylko na to, że każdą transakcję należy oceniać odrębnie, ale dodatkowo zastrzegł, że w przedmiotowym stanie faktycznym żaden ze wspólników – osób fizycznych – w momencie przeprowadzenia transakcji nie był udziałowcem większościowym, a zatem Spółka nabywająca nie uzyskała „od wspólnika” większości praw głosu, lecz dopiero po zsumowaniu swoich udziałów i udziałów otrzymanych w związku z transakcją.*

*Z powyższego wynika, że organy podatkowe prezentują niekorzystne dla podatników podejście, zgodnie z którym w ramach wymiany udziałów nie można sumować nabycia udziałów od kilku udziałowców. Skutki podatkowe transakcji trzeba rozpoznawać z osobna dla każdego z udziałowców. Jak wynika z analizowanej interpretacji, organy próbują nakładać nawet dodatkowe, pozaustawowe przesłanki do zwolnienia. Żaden z przepisów ustawy o CIT nie wskazuje bowiem, że oceniając efekt transakcji wymiany udziałów w postaci osiągnięcia bezwzględnej większości praw głosu należy brać pod uwagę wyłącznie udziały otrzymane w wyniku tej transakcji. Powyższe wskazuje jednak, że planując podobne operacje należy zachować podwyższoną ostrożność i precyzyjnie zaplanować transakcję.*

## Podatek VAT

**Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w wyroku z 10 listopada 2016 r. (sygn. I SA/Łd 807/16) wskazał, że finansowa partycypacja w kosztach realizacji napraw gwarancyjnych nie podlega opodatkowaniu VAT.**

W omawianej sprawie spółka prowadząca działalność w zakresie przesyłania i dystrybucji ciepła, zawarła z wykonawcą umowę o realizację robót budowlanych. Z tytułu tej umowy wykonawca udzielił spółce gwarancji. W toku eksploatacji sieci ciepłej zrealizowanej w ramach tej umowy stwierdzono usterki, a między wykonawcą a spółką wyniknął spór, zakończony ugodą sądową. Na mocy tej ugody wykonawca zobowiązał się do partycypacji w kosztach dokonanej już przez spółkę samodzielnej naprawy instalacji. Sąd stanął na stanowisku, że uzyskana z tego tytułu kwota nie stanowi wynagrodzenia za wykonaną usługę, tym samym nie podlega ona opodatkowaniu VAT. Skoro spółka samodzielnie dokonała naprawy, to kwotę tę uznać należy za częściowe odszkodowanie. Z racji tego prawidłowe było działanie spółki, która wystawiła z tytułu otrzymania tej kwoty notę księgową, a nie fakturę.

**Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 31 października 2016 r. (sygn. IPPP3/4512-584/16-2/KT) oraz w interpretacji indywidualnej z 4 listopada 2016 r. (sygn. IPPP3/4512-601/16-2/KT) stwierdził, że jest możliwe zastosowanie stawki 0% do otrzymanej zaliczki na poczet eksportu towarów, o ile specyfika dostaw uzasadnia wywóz towarów w terminie późniejszym niż 2 miesiące, licząc od końca miesiąca w którym otrzymano zaliczkę.**

W ramach pierwszej sprawy wnioskodawca zawarł z kontrahentem umowę, której przedmiotem była dostawa i dystrybucja insuliny. Ze względu na obowiązujące przepisy musi on dopełnić surowych procedur dotyczących zabezpieczenia insuliny. Ponadto jej wywóz musi się odbywać w warunkach zapewniających utrzymanie właściwej temperatury i wilgotności, a czas transportu nie może przekraczać kilkudziesięciu godzin. Całe przedsięwzięcie związane jest z dużym nakładem czasu i pracy. Z uwagi natomiast na specyficzne wymogi dotyczące zapewnienia odpowiednich warunków transportu, jej jednorazowy wywóz nie jest możliwy. W ramach drugiej sprawy wnioskodawca zajmował się wytwarzaniem paneli słonecznych. Ich produkcja stanowiła skomplikowany proces wymagający wykorzystania specjalistycznych materiałów i surowców zamawianych z wielu różnych krajów, przede wszystkim z krajów azjatyckich i europejskich, podzleceniu ich produkcji oraz zorganizowania wysyłki. Co więcej, dla podniesienia konkurencyjności, wnioskodawca dostosowuje

swoje produkty do specjalistycznych i spersonalizowanych oczekiwań klientów. W obu sprawach organy podatkowe uznały, że późniejszy niż dwa miesiące od otrzymania zapłaty termin wywozu towaru znajdował swoje uzasadnienie w specyfice realizowanych dostaw, a wnioskodawcom przysługiwało prawo do zastosowania stawki 0% w odniesieniu do zaliczki na poczet eksportu.

## Podatek CIT

**Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 9 listopada 2016 r. (sygn. II FSK 2293/16) wskazał, że drobne prezenty opatrzone firmowym logo wręczone klientom i potencjalnym klientom stanowią wydatki reklamowe.**

W omawianej sprawie podatnik był producentem maszyn i urządzeń dla sektora górniczego. Swoje wyroby sprzedawał także klientom zagranicznym. W ramach negocjacji i rozmów dwustronnych, wydawał drobne, zwyczajowo przyjęte prezenty (m.in. długopisy, kalendarze, komplety do kawy, breloki do kluczy, etui, jedwabne krawaty ze spinkami, MP4, multinarzędzia, latarki, kubki termiczne, i inne gadżety opatrzone logo swojej firmy) obecnym lub potencjalnym kontrahentom. Sąd stanął na stanowisku, że prezenty takie powinny być traktowane jako przedmioty reklamowe, a wydatki poniesione na ich zakup stanowią wydatki na reklamę, a nie reprezentację. Tym samym nie są one wyłączone z katalogu kosztów uzyskania przychodów na mocy art. 16 ust. 1 pkt 28 CITu.

**Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 4 października 2016 r. (sygn. 1462-IPPB6.4510.498.2016.2.AP) stwierdził, że kompensata zobowiązania przekraczającego kwotę 15.000 zł może być rozpoznana jako koszt uzyskania przychodów także w stanie prawnym obowiązującym od 1.01.2017 r.**

W omawianej sprawie spółka prowadzi działalność w zakresie produkcji chemii budowlanej. Chce ona uregulować zobowiązanie w formie kompensaty (potrącenia). Kwota tego zobowiązania przekracza 15.000 zł. Zgodnie z art. 15d CITu (w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2017 r.) podatnicy nie zaliczą do kosztów uzyskania przychodów wydatków w takiej części, w jakiej płatność została dokonana bez pośrednictwa rachunku płatniczego. W związku z tym spółka zadała pytanie, czy po dniu 31 grudnia 2016 r. będzie uprawniona do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów, kosztów w tej części, w jakiej rozliczenie transakcji dokonywanej z innym przedsiębiorcą nastąpi w drodze potrącenia wzajemnych wierzytelności, jeżeli wartość transakcji przekraczać będzie równowartość 15.000 zł? Dyrektor Izby Skarbowej stanął na stanowisku, że przepis ten nie znajduje zastosowania do kompensaty wierzytelności. Organ podatkowy stwierdził, że kompensata wzajemnych zobowiązań, to w istocie rozliczenie bezgotówkowe. Przy kompensacie nie występują bowiem żadne przepływy pieniężne. Kompensata nie zakłóca jednak przejrzystości obrotu w działalności gospodarczej i nie przyczynia się do niewykazywania rzeczywiście osiągniętych dochodów.

## Podatek PIT

**Naczelny Sąd Administracyjny, w wyroku z 18 listopada 2016 r. (sygn. II FSK 3002/14) wskazał, że miejscem osiągnięcia przychodów jest miejsce wykonywania czynności, a nie miejsce w którym dokonano zapłaty.**

W omawianej sprawie polska firma zatrudniła do obsługi swojego stoiska wystawowego na targach w Niemczech obywatela Niemiec. Nie posiadał on miejsca zamieszkania w Polsce, nie prowadził w Polsce działalności gospodarczej i nie posiadał certyfikatu rezydencji. Spór dotyczył tego, czy w tej sytuacji dochody uzyskane przez cudzoziemca od spółki będą dochodami osiągniętymi na terytorium Polski tylko z tego tytułu, że pochodzą od podmiotu, którym ma siedzibę na terytorium Polski. Sąd stanął na stanowisku, że pojęcie "terytorium, z którym wiąże się osiągnięcie dochodów" należy rozumieć jako miejsce wykonywania czynności. Skoro w stanie faktycznym czynności wykonywane były na terenie Niemiec, to nie podlegają one opodatkowaniu w Polsce. Terytorium, z którym wiąże się osiągnięcie dochodów nie jest kraj, na terenie którego dokonano jedynie wypłaty pieniędzy. Wypłata jest bowiem tylko elementem finalnym całego procesu osiągnięcia dochodu.

ZUS

**Zakład Ubezpieczeń Społecznych oddział w Lublinie, w decyzjach z 14 października 2016 (sygn. DI/200000/43/1077/2016) i z 11 października 2016 r. (sygn. DI/200000/43/1038/2016) stwierdził, że nie ma obowiązku odprowadzania składek na ubezpieczenie społeczne od wynagrodzenia prokurenta oraz od odszkodowania z tytułu zakazu konkurencji wypłacanego byłemu członkowi zarządu pełniącemu funkcję na podstawie powołania.**

W odniesieniu do obu spraw stwierdzono, że nie ma obowiązku odprowadzania składek na ubezpieczenie społeczne z tytułu wypłacanych kwot. W przypadku wynagrodzenia prokurenta stwierdzono, że prokura sama w sobie stanowi szczególny rodzaj pełnomocnictwa - tym samym nie rodzi obowiązków przewidzianych w ustawie o systemie ubezpieczeń społecznych. Natomiast w odniesieniu do odszkodowania wypłacanego z tytułu zakazu konkurencji stwierdzono, że powołanie na stanowiska członka zarządu oraz osiągnięte z tego tytułu wynagrodzenia nie powoduje powstania obowiązku w ramach ubezpieczeń społecznych. Obowiązek taki powstałby w przypadkach wskazanych w art. 6 u.s.u.s. (a zatem np. w przypadku zawarcia umowy o pracę lub umowy cywilnoprawnej z członkiem zarządu). Skoro tak, to także świadczenia wypłacane byłemu członkowi zarządu (w tym odszkodowanie za zakaz konkurencji) nie stanowią podstawy wymiaru składek, o ile wypłata ta nie wynika z innej zawartej umowy.

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 68 58

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