

GARRIGUES

NEWSLETTER PODATKOWY

STYCZEŃ 2017





SPIS TREŚCI

CIT	5
1.1 Czy likwidowana spółka jednak jest objęta dodatkowym opodatkowaniem?	5
1.2 Wzajemne poręczenia mogą uchronić przed nieodpłatnym świadczeniem	5
1.3 Cash - pooling jednak z niedostateczną kapitalizacją	6
1.4 Strata na sprzedaży przedawnionych wierzytelności kosztem podatkowym dopiero po wygranej batalii sądowej	6
1.5 Trudniej rozpoznawać koszty podatkowe przed otrzymaniem faktury. Zarachowanie kosztu na podstawie wewnętrznych rozliczeń księgowych	6
VAT	7
2.1 Karuzela podatkowa	7
2.2 Przyspieszony zwrot VAT przy kompensacie	8
2.3 Świadczenia złożone – różne stawki VAT	8
2.4 Przedłużanie zwrotu VAT nareszcie pod pełną kontrolą sądów	9
2.5 ZORG czy nie-ZORG?	10
PIT	10
3.1 Polisy dla członków zarządu	10
3.2 Przychód pracowników oddelegowanych	11
3.3 Programy motywacyjne	12
PODATEK OD CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH	13
4.1 Cash – pooling nadal bez PCC	13
4.2 Spółka komandytowa jako spółka kapitałowa na gruncie ustawy o PCC – możliwość odzyskania podatku	14
PODATEK OD NIERUCHOMOŚCI	14
5.1 Budowle w budynkach jednak opodatkowane	14
ORDYNACJA PODATKOWA	15
6.1 Zaliczenie zwrotu nadpłaty z dwóch różnych podatków	15
6.2 Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika	15



Szanowni Państwo,

oddajemy do Państwa rąk pierwszy numer Newslettera podatkowego Garrigues. Naszym celem jest śledzenie interesujących nowości pojawiających się w orzeczeniach sądowych i interpretacjach podatkowych oraz przekazywanie Państwu stosowanej informacji wraz z komentarzem naszych ekspertów. Planujemy przygotowywać i przekazywać Państwu Newsletter nie rzadziej niż **raz na kwartał**.

Tworząc Newsletter przykładamy bardzo dużą wagę do jakości, krytycznej selekcji oraz do aktualności treści pojawiających się w naszym wydawnictwie.

Przy okazji bieżącego wydania, chcemy również zwrócić Państwa uwagę na istotne zmiany w przepisach

podatkowych, które wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2017, a zwłaszcza szereg nowych obowiązków związanych z **cenami transferowymi** oraz zmian dotyczących **podatku VAT** (które dotyczą w dużym stopniu m.in. branży budowlanej).

Mamy nadzieję, że Newsletter będzie pomocny w Państwa codziennych obowiązkach.

Służymy dalszą konsultacją w kwestiach opisanych w Newsletterze i w przypadku pytań zachęcamy do kontaktu z nami.

Życzymy przyjemnej lektury!

01 CIT

I.1 Czy likwidowana spółka jednak jest objęta dodatkowym opodatkowaniem?

Opodatkowanie spółki kapitałowej na moment jej likwidacji, w związku z wydaniem przez tę spółkę składników majątku udziałowcom / akcjonariuszom, jest od dłuższego czasu przedmiotem rozbieżnych stanowisk organów podatkowych i sądów.

W ostatnim czasie pojawiły się jednak dwa niekorzystne dla podatników orzeczenia sądowe w tym zakresie.

Opodatkowanie likwidowanej spółki w związku z wydaniem majątku likwidacyjnego na rzecz właścicieli wydaje się absurdalne, gdyż tego rodzaju zdarzenie trudno uznać za czynność, której istotą ekonomiczną jest osiągnięcie przez spółkę zysków i równocześnie zdarzenie to jest opodatkowane na poziomie właścicieli spółki.

Tymczasem władze podatkowe od dłuższego już czasu, w sposób konsekwentny i systematyczny prezentują niekorzystne podejście, które dodatkowo utrudnia i tak skomplikowaną procedurę likwidacji.

O ile przed zmianą przepisów w tym zakresie (tj. wprowadzaniem 1 stycznia 2015 do ustawy o CIT art. 14a) sądy w zasadzie zgodnie brały podatników w obronę, to obecnie korzystna linia orzecznicza wydaje się zmieniać. Warto tu zwrócić uwagę na dwa niekorzystne dla podatników orzeczenia wydane przez WSA w Bydgoszczy i WSA w Łodzi odpowiednio dnia 23 listopada 2016 (sygn. akt I SA/Bd 719/16) i 17 listopada 2016 (I SA/Łd 743/16). W obu orzeczeniach sądy dokonują wykładni literalnej wspomnianego przepisu.

Warto podkreślić, że w jednym z negatywnych wyroków sąd wskazał, że wprowadzenie do ustawy o CIT art. 14a miało na celu doprecyzowanie przepisów, co można rozumieć, jako przychylenie się do stanowiska, że również przed 1 stycznia 2015 wydanie majątku w ramach likwidacji

mogło powodować obowiązek zapłaty podatku przez likwidowaną spółkę. Takie stanowisko jest jednak sprzeczne choćby z korzystnym dla podatników wyrokiem NSA z dnia 21 lipca 2016 sygn. II FSK 1700/14 odnoszącym się do stanu prawnego przed 1 stycznia 2015.

Pocieszające, że, jak na razie, większość orzeczeń sądowych, nawet tych zapadłych na gruncie nowego stanu prawnego, jest korzystna dla podatników (tj. orzeczenie WSA w Krakowie z dnia 9 listopada 2016 – sygn. I SA/Kr 993/16; orzeczenie WSA w Gdańsku z dnia 23 listopada 2016 i orzeczenie WSA w Szczecinie z dnia 21 grudnia 2016 – sygn. I SA/Sz 1092/16). Ciekawe, że w tych przypadkach sądy również kierują się głównie wykładnią literalną.

Wydaje się, że podatnicy planujący likwidację spółki powinni mieć na uwadze brak jednolitego podejścia do ewentualnego opodatkowania wydania majątku i rozbieżność orzeczeń sądowych. Można rozważyć alternatywne wobec likwidacji metody efektywnego zakończenia działalności spółki.

I.2 Wzajemne poręczenia mogą uchronić przed nieodpłatnym świadczeniem

Gwarancje i poręczenia, a w szczególności ich wycena, są popularnym tematem wśród kontrolujących, zwłaszcza w przypadkach udzielania poręczeń i gwarancji bez odpłatności. Warto w tym kontekście zwrócić uwagę na ciekawą interpretację pozwalającą w praktyce, w pewnych sytuacjach, na brak obowiązku rozpoznawania przychodu z tytułu nieodpłatnych świadczeń w związku z korzystaniem z nieodpłatnych gwarancji / poręczeń. Taką możliwość daje udzielenie wzajemnych i ekwiwalentnych gwarancji / poręczeń. Zgodnie z szeregiem interpretacji podatkowych (w szczególności interpretacją wydaną przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 13 października 2016, sygn. OLPB3/4510-1-309/16-5/PS), w sytuacji, gdy spółka udzieli poręczenia konkretnemu podmiotowi, od którego sama uzyskała poręczenia w tym samym okresie, nie dochodzi do powstania przychodu podatkowego.

Pozytywnie oceniając powyższe podejście władz podatkowych do ww. kwestii, należy zwrócić uwagę, iż

w przedstawionej sytuacji może dochodzić do transakcji barterowej wymagającej jednak pewnej formy wzajemnego rozliczenia między stronami, a ekwiwalentność wzajemnie udzielonych gwarancji / poręczeń może wymagać odpowiedniego uzasadnienia.

1.3 Cash - pooling jednak z niedostateczną kapitalizacją

Cash - pooling to wygodna forma zarządzania środkami pieniężnymi w ramach grup kapitałowych. Najnowsze orzeczenia są spójne z nową, niekorzystną linią orzeczniczą, zgodnie z którą, rozliczenia w ramach cash - pooling są objęte ograniczeniami w zakresie niedostatecznej kapitalizacji (np. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 13 września 2016 sygn. I SA/GI 361/16). Co ciekawe, mimo zbliżonych definicji pożyczki na gruncie ustawy o CIT i PCC (K.C.), stanowisko władz podatkowych w zakresie opodatkowania cash - pooling podatkiem PCC jest nadal korzystne dla podatników (patrz. komentarz w części dotyczącej PCC).

1.4 Strata na sprzedaży przedawnionych wierzytelności kosztem podatkowym dopiero po wygranej batalii sądowej

Mimo licznych pozytywnych wyroków (włączając orzeczenia NSA) dotyczących możliwości rozliczenia straty podatkowej z tytułu sprzedaży przedawnionych wierzytelności (które były rozpoznane jako przychody) stanowisko władz podatkowych i wydawane interpretacje prawa podatkowego w tym zakresie wciąż pozostają niekorzystne dla podatników. Z tego powodu bezpieczne rozliczenie straty przy powyższych transakcjach wymaga przeprowadzenia wcześniejszego postępowania sądowego. Ostatni, korzystne dla podatników orzeczenie sądowe zapadło w WSA we Wrocławiu w dniu 14 grudnia 2016, sygn. I SA/Wr 1108/16.

1.5 Trudniej rozpoznawać koszty podatkowe przed otrzymaniem faktury. Zarachowanie kosztu na podstawie wewnętrznych rozliczeń księgowych

Konieczność zarachowania wydatków, jako kosztów podatkowych, zwłaszcza na przełomie roku, przy jednoczesnym braku dokumentu księgowego, nie jest



zjawiskiem rzadkim w praktyce gospodarczej. Organy podatkowe i sądy reprezentują w tym względzie restrykcyjne stanowisko, które zostało podtrzymane w niedawnej interpretacji Ministra Finansów.

W dniu 13 czerwca 2016 r. Minister Finansów wydał ważną interpretację prawa podatkowego, w której zmienił wcześniejszą korzystną dla podatnika interpretację indywidualną wydaną przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie.

W stanie faktycznym, którego dotyczyły ww. interpretacje, chodziło o kwestię kosztów pośrednich (koszty prac remontowych realizowanych przez podmioty zewnętrzne), które dokumentowane były fakturami VAT nadsyłanymi po zakończeniu roku podatkowego, którego one dotyczą, a także po upływie terminu określonego do złożenia zeznania. W odniesieniu do kosztów, podatnik na ostatni dzień roku podatkowego (31 grudnia) dokonywał zarachowania w koszty, tj. zaksięgowania w księgach rachunkowych, oszacowanych (na podstawie harmonogramów prac) kosztów, dotyczących roku podatkowego. Pierwotnie Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie uznał, że postępowanie podatnika jest prawidłowe.

Z poglądem tym nie zgodził się Minister Finansów, który z urzędu zmienił powyższą interpretację, przedstawiając pogląd zdecydowanie mniej korzystny dla podatników. W swojej interpretacji Minister wyjaśnił, że jeżeli zarachowane (zaksięgowane) koszty pośrednie nie są ujmowane w księgach rachunkowych, jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń okresowych kosztów, ale jako zobowiązania, to wcześniejsze (przed otrzymaniem właściwej faktury) ich rozpoznanie jako kosztu podatkowego byłoby możliwe jedynie w sytuacji braku dowodu księgowego (faktury lub rachunku), nie zaś nienadesłania faktury przez kontrahenta w dniu wewnętrznych rozliczeń księgowych podatnika.

Ponieważ rozróżnienie pomiędzy „brakiem” faktury, a „nienadesłaniem faktury” na dany dzień może wydawać się trudne, Minister wskazał, że z „brakiem faktury” mamy do czynienia zarówno, gdy brak jest faktury aktualnie, jak też wtedy, gdy nie istnieje możliwości jej uzyskania kiedykolwiek w przyszłości.

Dla podatników dodatkowym złym sygnałem jest fakt, iż zmieniana interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej wydana

została 7 lat temu! Oznacza to, że podatnicy tak naprawdę prawie nigdy nie mogą być pewni trwałości rozstrzygnięć zawartych w otrzymywanych przez nich interpretacjach indywidualnych.

02 VAT

2.1 Karuzela podatkowa

Zapewne większość podatników słyszała o niedopuszczalnych transakcjach określanych jako „karuzele podatkowe”. Nie wszyscy jednak potrafią określić, kiedy mamy do czynienia z transakcją „karuzelową” oraz jak przed uczestnictwem w takiej transakcji się uchronić. Pewnych wskazówek w tym zakresie dostarcza najnowsze orzecznictwo NSA.

Polskie prawo podatkowe nie określa, co należy rozumieć przez uczestnictwo w transakcjach nazywanych „karuzelą” podatkową. Z drugiej strony, podatnikom uczestniczącym, nawet nieświadomie, w karuzeli podatkowej, organy podatkowe często odmawiają prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego. Uczestnictwo w karuzeli podatkowej wiąże się także z możliwością poniesienia innych kar (np. z KKS). Mając na uwadze braki w polskim ustawodawstwie, tym bardziej warto pamiętać o wyroku NSA (wyrok z dnia 5 kwietnia 2016 r., sygn. I FSK 145/16), w którym sąd wskazał, jakie przesłanki uznane zostać mogą za świadczące o uczestnictwie w „karuzeli podatkowej”. Jak wskazał sąd, okolicznościami takimi mogą być:

- zawieranie umów z dostawcą towarów, który jednocześnie wskazywał ich odbiorcę,
- szybki obrót towarami, nieuzasadniony ekonomicznie,
- brak wiedzy podatnika o właściwościach zakupionych towarów objętych WDT,
- brak wiedzy o ich producentach, itp.

Zatem, chociaż w przepisach brak jasnych wyjaśnień, kiedy należy uważać podatnika za uczestnika „karuzeli” podatkowej, zawierając umowy z nowymi, nie do końca sprawdzonymi kontrahentami, warto pamiętać o powyższym wyroku.

2.2 Przyspieszony zwrot VAT przy kompensacie

Do niedawna organy podatkowe jednoznacznie uznawały, że podatnicy regulujący swoje zobowiązania w drodze potrącenia (które jest przewidzianą przez prawo i stosowaną w praktyce formą regulowania zobowiązań) nie mogą ubiegać się o przyspieszony 25-dniowy zwrot VAT. Ostatni wyrok WSA w Warszawie daje jednak nadzieję na zmianę tej niekorzystnej praktyki organów podatkowych.

Zgodnie z ustawą o VAT, przyspieszony zwrot VAT może zostać dokonany, jeżeli dotyczy on faktur, które zostały przez podatnika „w całości zapłacone” z uwzględnieniem odpowiednich przepisów Ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Zdaniem organów podatkowych, powyższy zwrot oznacza, że należność powinna być zapłacona albo w gotówce albo przelewem z rachunku bankowego, a uregulowanie wzajemnych zobowiązań w drodze potrącenia nie może być uważane za tak rozumianą „zapłatę”. Istota potrącenia, zdaniem fiskusa, nie polega na przekazaniu określonej realnej kwoty pieniędzy, lecz na uregulowaniu należności poprzez potrącenie jednej wierzytelności z drugą wierzytelnością. Ponieważ przy potrąceniu nie dochodzi do „zapłaty”, nie może ono także upoważniać podatnika do otrzymania przyspieszonego zwrotu VAT.

Na szczęście z takim rozumieniem przepisów nie zgadza się WSA w Warszawie w wydanym w ostatnim czasie wyroku (wyrok z dnia 29 listopada 2016 r., sygn. III SA/Wa 3052/15). Jak stwierdził WSA, analiza odpowiednich przepisów ustawy o VAT oraz Ustawy o swobodzie gospodarczej prowadzi do wniosku, iż kompensata wzajemnych wierzytelności nie wyklucza ubiegania się przez podatnika o zwrot podatku w terminie 25 dni. W konsekwencji, warunek otrzymania przyspieszonego zwrotu nadwyżki VAT należy uznać za spełniony także wtedy, gdy w miejsce zapłaty należności z faktury podatnik i wystawca faktury dokonają wzajemnego potrącenia przysługujących im wierzytelności, gdyż kompensata należności jest dopuszczalną prawnie formą rozliczeń.

Wyrok jest jednoznacznie pozytywny dla podatników i wychodzi naprzeciw utrwalonej praktyce gospodarczej, w której regulowania wzajemnych należności w drodze potrącenia jest od dawna upowszechnionym zwyczajem. Chociaż wyrok pozostaje nieprawomocny, należy oczekiwać, że może zapoczątkować on nowe, bardziej praktyczne podejście organów podatkowych do kwestii przyspieszonego zwrotu VAT przy potrąceniach.

2.3 Świadczenia złożone – różne stawki VAT

W praktyce obrotu gospodarczego zdarza się niejednokrotnie, że sprzedawca dostarcza odbiorcy usługę złożoną lub też towar będący w rzeczywistości zestawem kilku odrębnych towarów, które osobno opodatkowane są różnymi stawkami podatku VAT. Niewłaściwe określenie stawki VAT dla całego świadczenia (dostawy towarów) może być zinterpretowane przez organy podatkowe, jako uchylenie się od opodatkowania.

Powyższe stanowisko organów podatkowych podtrzymał także sąd wojewódzki administracyjny (w wyroku z dnia 2 kwietnia 2016 r., sygn. I SA/Kr



107/16). Sąd rozpatrywał sprawę podatnika, który w celu zastosowania obniżonej stawki VAT sprzedawał napoje w zestawie wraz z posiłkiem. Jak wskazał organ podatkowy (a za nim także WSA) podstawowym celem przyjętego rozwiązania był skutek podatkowy w postaci uzyskania korzyści podatkowej polegającej na zmniejszeniu podatku należnego od sprzedaży całego zestawu (napój i ciastko). Powyższy mechanizm spółka zastosowała tylko i wyłącznie do napojów opodatkowanych 23% stawką VAT. Natomiast napoje, które podlegały opodatkowaniu obniżoną stawką VAT 5% sprzedawane były jako samodzielny produkt, a nie w zestawie. Doprowadzało to organy podatkowe do konkluzji, że podatnik dążył do obniżenia zobowiązania podatkowego z tytułu VAT w sposób sprzeczny z przepisami.

Mając na uwadze powyższy wyrok, należy przede wszystkim zwrócić uwagę, że przy ustalaniu stawki VAT dla świadczeń złożonych trzeba w pierwszej kolejności wyodrębnić świadczenie główne. To ono będzie bowiem determinowało właściwą stawkę VAT dla całego świadczenia.

Dodatkowo należy pamiętać, że, tak jak zwrócił na to uwagę WSA, podstawową stawką podatku od towarów i usług jest 23%, zaś obniżona stawka podatku od towarów i usług ma charakter wyjątkowy i jest stosowana wyłącznie w odniesieniu do enumeratywnie wymienionych rodzajowo towarów i usług.

2.4 Przedłużanie zwrotu VAT nareszcie pod pełną kontrolą sądów

Przepisy prawa podatkowego przewidują daleko idące ustępstwa w stronę fiskusa w zakresie postępowań dotyczących zwrotu VAT. Wielu przedsiębiorców zaobserwowało, iż organy podatkowe, działając zgodnie z prawem, wielokrotnie i bez ważnych przyczyn przedłużały termin zwrotu. Co więcej, ostatnie zmiany w prawie o postępowaniu przed sądami administracyjnymi spowodowały, że według sądów i niektórych organów, przedłużanie takiego postępowania nie podlegało w niektórych przypadkach kontroli sądowej. Na szczęście NSA swoją ostatnią uchwałą staje po stronie podatników.

Kwestią sporną był zakres kontroli sądów nad przedłużaniem przez organy podatkowe ustawowych terminów do zwrotu podatku VAT. Zagadnienie stało się tym bardziej sporne, że dokonana w 2015 r. nowelizacja prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi wyłączyła spod właściwości sądów administracyjnych niektóre czynności organów podatkowych.

Na tej podstawie pojawił się pogląd (uznawany za prawidłowy przez niektóre sądy administracyjne), zgodnie z którym, podatnicy nie mogą zaskarżać do sądów postanowień dotyczących przedłużenia terminu zwrotu VAT wydanych w trybie kontroli podatkowej, czy postępowania podatkowego, po dacie wejścia w życie nowelizacji przepisów o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tj. po 15 sierpnia 2015 r.). Jak wskazano w uchwale NSA (uchwała z dnia 21 października 2016 r., sygn. I FPS 2/16), w związku z nowelizacją przepisów pojawiła się praktyka organów podatkowych, zgodnie z którą zaczęły one celowo zmieniać tryb postępowania (np. tryb czynności sprawdzających) na postępowania podatkowe, tylko po to, aby wydane w nowym trybie postanowienie o przedłużeniu terminu do dokonania zwrotu VAT nie podlegało kontroli sądowej.

NSA w swojej uchwale uznał powyższą praktykę za nieprawidłową. Rozstrzygając omawiane zagadnienie sąd wskazał jasno, że przedłużenie terminu zwrotu różnicy podatku VAT w przypadku, gdy weryfikacja rozliczenia podatnika dokonywana jest w ramach kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego lub postępowania kontrolnego zawsze następuje w formie zaskarżalnego zażalenia postanowienia naczelnika urzędu skarbowego, a na postanowienie takie przysługuje skarga do sądu administracyjnego.

Komentując opisywaną uchwałę należy docenić fakt, iż NSA dostrzegł nie tylko rozbieżną interpretację przepisów przez niektóre sądy i organy, ale także nieprawidłową praktykę stosowania tego prawa przez organy podatkowe. Niemniej jednak, jak się wydaje, nadal nierozwiązana pozostaje kwestia ciągłego przedłużania terminów dokonywania zwrotu VAT przez organy podatkowe (w oparciu o istniejące przepisy Ustawy o VAT). Biorąc pod uwagę przewlekłość postępowania przed sądami administracyjnymi, możliwość zaskarżenia ewentualnego postanowienia fiskusa do sądu wydaje się być niewielkim pocieszeniem, gdyż w praktyce otwiera nowe kilkunastomiesięczne postępowanie, tym razem przed sądami.

Pokłosiem wskazanej uchwały są już ostatnie orzeczenia NSA. Dla przykładu w wyroku z dnia 24 listopada 2016 r. (sygn. I FSK 1360-1362/16), sąd stwierdził, że wątpliwości w sprawie skarg na przewlekłość kontroli podatkowej powinny być rozstrzygane na korzyść podatników, a sądy administracyjne są uprawnione do rozpatrywania takich skarg, gdyż jest to wyraz realizacji zasady prawa do sądu.

2.5 ZORG czy nie-ZORG?

Klasyfikacja przenieszonego majątku, jako zorganizowanej części przedsiębiorstwa lub jako pojedynczych aktywów jest często trudnym zagadnieniem. Władze podatkowe mają możliwość kwestionowania obu klasyfikacji – w przypadku przeklasyfikowania aktywów na ZORG podatnikom grozi dopłata PCC oraz problem z odliczeniem ewentualnego VAT, a w przypadku przeklasyfikowania ZORG na aktywa, pojawi się problem ewentualnego niezapłaconego VAT.

Głównym kryterium, którym kierują się sądy w rozstrzygnięciach w tego rodzaju sprawach, jest zdolność zespołu przenoszonych składników majątkowych do prowadzenia działalności gospodarczej, które to kryterium jest jednak dość uznaniowe. I tak w ważnym dla branży nieruchomościowej wyroku NSA z dnia 24 listopada 2016 sygn. FSK 1316/15 sąd uznał, że zbycie samej nieruchomości nie może być uznane za zbycie zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Z kolei w innym wyroku, wydanym 5 stycznia 2017 sygn. NSA uznał stosunkowo wąski zbiór przenoszonych składników majątkowych za zorganizowaną część przedsiębiorstwa i zgodził się z władzami podatkowymi, że transakcja powinna zostać opodatkowana PCC. W obu przypadkach

zastosowano kryterium funkcjonalne, zgodnie z którym o zorganizowanej części przedsiębiorstwa możemy mówić, gdy przenoszone składniki majątku stanowią niezbędne minimum i pozwalają prowadzić działalność gospodarczą.

Wydaje się, że w przypadku przenoszenia istotnych składników majątku dobrym rozwiązaniem jest zabezpieczenie klasyfikacji na gruncie VAT interpretacją podatkową.

03 PIT

3.1 Polisy dla członków zarządu

Polisy od odpowiedzialności cywilnej dla członków organów spółek stały się już w zasadzie standardem rynkowym. Pomimo wcześniejszych kontrowersji, kwestia braku ich opodatkowania podatkiem PIT, zwłaszcza w wariantcie polisy zanonimizowanej, w zasadzie również wydaje się już wyjaśniona.

Kwestia opodatkowania PITem polis dla członków zarządów nabiera szczególnego znaczenia zwłaszcza w kontekście bogatej oferty wskazanych polis proponowanych przez towarzystwa ubezpieczeniowe, ich różnorodności w zakresie kręgu osób objętych ubezpieczeniem oraz zakresu ubezpieczenia.

Na szczęście, w zasadzie można już przyznać, że w przypadku, gdy polisy takie dotyczą nieoznaczonego kręgu osób, ich zawarcie nie powoduje negatywnych skutków podatkowych w podatku PIT dla osób objętych ubezpieczeniem. Potwierdza to także jedna z ostatnich interpretacji prawa podatkowego wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy (interpretacja indywidualna z dnia 3 lutego 2016 r., sygn. ITPB3/4511-158/15/MKo). Sprawa dotyczyła polisy typu D&O (directors and officers) obejmującej członków organów spółki, ich rodziny, a także inny wymieniony w polisie krąg osób oraz samą spółkę. Osoby objęte ubezpieczeniem nie były jednak w samej polisie wymienione z imienia i nazwiska. Zakres polisy był bardzo szeroki i obejmował ochronę przed roszczeniami związanymi z wykonywaną przez nich funkcją, zapewniał także

odzyskanie przez spółkę środków utraconych na skutek zaniechań lub błędnych decyzji nawet, gdy odpowiedzialni za nie członkowie jej władz nie mieli możliwości pokrycia roszczeń. Umowa ubezpieczenia dotyczyła także roszczeń wobec samej spółki. Na tym tle postawiono pytanie, czy zawarcie takiej polisy nie spowoduje dla osób nią objętych przychodu podatkowego.

Jak słusznie wskazał Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy, aby mówić o powstaniu przychodu podatkowego, osoba, która przychód miałaby osiągnąć musi być zidentyfikowana danymi osobowymi. Dodatkowo, jak słusznie wskazał organ, przewidywana w umowie suma gwarancyjna jest wspólna dla wszystkich ubezpieczonych, w związku z czym, w przypadku gdy z tytułu roszczenia względem jednego ubezpieczonego zostanie wypłacona kwota wyczerpująca w całości sumę gwarancyjną, wówczas kolejne roszczenia w stosunku do pozostałych ubezpieczonych nie będą objęte ubezpieczeniem. Mając to na uwadze, nieuzasadnione byłoby doliczanie wartości składki do przychodu wszystkich ubezpieczonych, biorąc pod uwagę, że skorzystanie przez nich z ochrony nie jest gwarantowane.

Powyższa interpretacja pozytywnie wpisuje się w linię interpretacyjną zgodnie z którą, aby można było mówić o przychodzie w rozumieniu PIT, przychód taki musi być zindywidualizowany i możliwy do przypisania do konkretnej osoby fizycznej, a nie domniemany, czy wyliczony proporcjonalnie.

3.2 Przychód pracowników oddelegowanych

Wykonywanie obowiązków służbowych przez pracowników za granicą staje się standardem w realiach współczesnej gospodarki. Dla pracodawcy takie oddelegowanie zagraniczne wiąże się z zapewnieniem oddelegowanemu pracownikowi dodatkowych świadczeń. Ponieważ przepisy pozostawiają wiele wątpliwości w zakresie podatkowego rozpoznania przychodów z tytułu tych dodatkowych świadczeń, warto zapoznać się z ostatnim wyrokiem NSA, który zajął pozytywne stanowisko w tym zakresie.



W trakcie oddelegowania pracodawcy bardzo często decydują się także na przekazanie pracownikom także dodatkowych świadczeń, w postaci chociażby pokrycia kosztów zakwaterowania, pokrycia kosztów stworzenia odpowiedniego do warunków pracy zaplecza socjalnego, pokrycia kosztów dojazdów do miejsca wykonywania pracy (także w przypadku, gdy miejsce faktycznego wykonywania pracy w okresie oddelegowania).

Właśnie taką sprawę rozpatrywał ostatnio NSA. Chodziło o sprawę podatnika (pracownika oddelegowanego), któremu organy podatkowe nakazały doliczyć do wynagrodzenia podlegającego opodatkowaniu PIT wartość otrzymanych dodatkowych świadczeń (w postaci bezpłatnego transportu, noclegów, opłat za energię, prąd, gaz, Internet, telefon oraz posiłków regeneracyjnych zgodnie z przepisami bezpieczeństwa i higieny pracy), związanych z wykonywaniem pracy poza Polską. Zdaniem organów podatkowych świadczenia takie zapewnione przez pracodawcę stanowią dla pracowników oddelegowanych nieodpłatne świadczenia, które należy zakwalifikować do przychodów ze stosunku pracy.

Sprawa trafiła najpierw do WSA, który podzielił stanowisko organów podatkowych, a następnie do NSA. W swoim wyroku NSA (wyrok z dnia 9 sierpnia 2016 r., sygn. II FSK 1970/14) stanął jednak po stronie pracowników. Jak wskazał w swoim wyroku NSA, powyższe świadczenia ponoszone na rzecz pracownika są w swojej istocie kosztami pracodawcy i to ponoszonymi w jego interesie, wynikającym z prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, nie zaś w interesie pracownika. Wobec tego niezależnie od regulacji ustawowych limitujących zwolnienie od podatku wyłącznie diet i innych należności za czas podróży służbowej pracownika, nie stanowią tego rodzaju świadczenia przychodu określanego jako wartość innych nieodpłatnych świadczeń.

Z powyższym wyrokiem należy się zgodzić. Sąd słusznie zauważył, że nie każde przysporzenie (w znaczeniu finansowym) pracownika należy automatycznie uznawać za jego przychód podatkowy. Sąd bardzo słusznie wskazał, że w takich przypadkach należy zbadać, w czym rzeczywistym interesie wydatek został poniesiony. Wskazane powyżej świadczenia w rzeczywistości ponoszone są w interesie pracodawcy, który deleguje pracownika za granicę, tak więc pracownik nie może z tego tytułu ponosić negatywnych konsekwencji podatkowych.

3.3 Programy motywacyjne

Podatkowa kwalifikacja ewentualnego przychodu pracowników z tytułu udziału w programach motywacyjnych nadal przysparza pracodawcom wiele problemów praktycznych. Wątpliwości pojawiają się zwłaszcza jeżeli chodzi o prawidłowe określenie momentu powstania przychodu pracownika i ewentualnych obowiązków pracodawcy jako płatnika.

Z podobną wątpliwością zwrócił się do organu podatkowego jeden z podatników organizujący program motywacyjny dla pracowników w postaci akcji wirtualnych. Zgodnie z zasadami programu akcje wirtualne nie stanowiły akcji w rozumieniu Kodeksu Spółek Handlowych i nie są akcjami notowanymi na giełdzie. Nie dają także nabywcom żadnych praw udziałowych. Posiadacz akcji wirtualnych nie jest uważany za akcjonariusza / udziałowca spółki z tytułu posiadania tych akcji, a w szczególności z tytułu posiadania tych akcji nie przysługuje mu prawo głosu ani prawo do dywidendy. Przyznawane osobom uprawnionym akcje wirtualne są niezbywalne, z wyjątkiem ich wykupu przez spółkę. Jak przewiduje regulamin programu akcyjnego, uprawnieni pracownicy nabywając akcje wirtualne nabywają uprawnienie do otrzymania w przyszłości rozliczenia pieniężnego kalkulowanego jako iloczyn liczby przyznanych akcji wirtualnych i ich wartości na dzień realizacji (wykupu), a spółka zobowiązuje się do odkupienia akcji wirtualnych po cenie obowiązującej na dzień wykupu.

Jak stwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy (interpretacja z dnia 22 marca 2016 r., sygn. ITPB4/4511-12/16/MP), w takim stanie faktycznym należy uznać, że przyznanie pracownikom akcji wirtualnych wprawdzie spowoduje powstanie po ich stronie przychodu podlegającego opodatkowaniu, ale dopiero w momencie realizacji praw wynikających z tych akcji (a nie na żadnym wcześniejszym etapie).

Jak dodatkowo wskazał organ podatkowy, przychód taki należy rozpoznać jako przychód z kapitałów pieniężnych, podlegający opodatkowaniu z zastosowaniem 19% i w związku z tym, na pracodawcy nie będą ciążyły obowiązki płatnika, ani w momencie przyznania akcji wirtualnych, ani w chwili realizacji praw z nich wynikających.

04 PODATEK OD CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH

4.1 Cash – pooling nadal bez PCC

Opodatkowanie podatkiem od czynności cywilnoprawnych umów cash - pooling od dłuższego czasu jest jednoznacznie i korzystnie dla podatników oceniane przez organy podatkowe. Należy zwrócić uwagę, że mimo ostatniej zmiany podejścia do umów cash – pooling na gruncie podatku CIT i niedostatecznej kapitalizacji na mniej korzystne dla podatników, organy podatkowe nadal stoją na stanowisku, że zawarcie umowy cash - poolingu i czynności wykonywane w jej ramach, co do zasady, nie są opodatkowane PCC.

Taki wniosek nasuwa się po lekturze interpretacji prawa podatkowego wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach (interpretacja z dnia 2 września 2016 r., sygn. IBPB-2-1/4514-351/16-1/ASz), który zajął korzystne dla podatnika stanowiska i przyznał, że umowa cash – pooling może nie podlegać podatkowi od czynności cywilnoprawnych.

Jak wskazał Dyrektor Izby Skarbowej, zawarcie umowy cash - pooling nie zostało wymienione w katalogu czynności podlegających, a co za tym idzie, czynności tego typu nie można zakwalifikować, np., jako umowy pożyczki, czy też innej czynności tym katalogiem objętej. W konsekwencji, zatem, czynności dokonywane w ramach umowy cash – pooling, dotyczące zarządzania wspólną płynnością finansową nie podlegają PCC. W konsekwencji umowa o wspólnym zarządzaniu płynnością finansową (cash - pooling), do której przystąpi podatnik oraz świadczone w jej ramach czynności, w tym wstępowanie przez podatnika w prawa wierzyciela w drodze subrogacji, również podatkowi temu nie podlega.

Kwestia opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych umów cash – pooling bywa złożona. Ponieważ umowa cash – pooling jest tzw. umową nienazwaną (tzn. w polskim prawie brak jest przepisów, które regulowałyby jej funkcjonowanie), to przystępując do takiej umowy, należy ze szczególną ostrożnością przeanalizować jej zapisy. Omawiana interpretacja wydana została bowiem w oparciu o stan faktyczny, w którym zgodnie z umową cash – pooling, z tytułu uczestnictwa dla wszystkich podmiotów powstawały określone prawa i obowiązki, jednak nie dochodziło w tym przypadku do zawarcia umowy pożyczki, ponieważ brak było zobowiązania do przeniesienia określonej ilości pieniędzy na określony w umowie podmiot. W związku z czym, jak słusznie zauważył Dyrektor Izby Skarbowej, omawiana umowa cash - pooling, jako sposób gospodarowania wolnymi środkami finansowymi uczestników, niewątpliwie zawierała w sobie pewne elementy kredytowania jednych



podmiotów przez drugie, lecz nie wyczerpywała wszystkich elementów niezbędnych do uznania jej za umowę pożyczki.

Powyższa konstatacja organu podatkowego uświadamia, że jedno postanowienie w umowie cash – pooling, może zdecydować, czy będzie ona podlegała podatkowi od czynności cywilnoprawnych, (jako pożyczka), czy też nie. Mając to na uwadze, jak również bogactwo konstrukcji podobnych umów funkcjonujących w obrocie gospodarczym, warto, w celu minimalizacji ryzyk podatkowych, przed podpisaniem umowy zasięgnąć opinii doświadczonego doradcy podatkowego.

4.2 Spółka komandytowa jako spółka kapitałowa na gruncie ustawy o PCC – możliwość odzyskania podatku

Istotnym kosztem przy przekształceniach podmiotów gospodarczych może być podatek od czynności cywilnoprawnych. W szczególności, przekształcenie spółki kapitałowej w spółkę komandytową, (która to ze względu na jednokrotne opodatkowanie podatkiem dochodowym jest bardziej korzystną formą prowadzenia biznesu niż spółka kapitałowa) często łączy się z obowiązkiem zapłaty PCC (wywołanym de facto jedynie przez wzrost wartości majątku).

Najnowsze orzeczenia sądowe (np. orzeczenie WSA w Poznaniu z dnia 23 czerwca 2016 sygn. III SA/Po 223/16 lub WSA w Gliwicach z dnia 7 kwietnia 2016 I SA/GI 1054/15) pozwalają jednak uznać spółkę komandytową za spółkę kapitałową na gruncie Dyrektywy Kapitałowej 2008/7/WE i tym samym dają możliwość uznania operacji przekształcenia za neutralną podatkowo na gruncie PCC. Orzeczenia dają również możliwość wystąpienia z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty w odniesieniu do sytuacji minionych (choć nadal należy się liczyć z brakiem jednolitości orzecznictwa w ww. zakresie).

W rozpatrywanej sprawie chodziło o linię produkcyjną umiejscowioną wewnątrz budynku. Linia produkcyjna składała się z kilkunastu maszyn zlokalizowanych wewnątrz budynku fabryki, które są na trwałe przytwierdzone do podłoża ze względów na wymogi konstrukcyjne. W związku z wymaganiami konstrukcyjnymi, niektóre elementy składowe linii produkcyjnej zostały umieszczone na wzmocnionych fundamentach (płytach fundamentowych).

Podatnik, który miał wątpliwość, jak w takiej sytuacji prawidłowo rozliczyć podatek od nieruchomości wystąpił z wnioskiem o wydanie interpretacji prawa podatkowego, w którym stanął na stanowisku, że znajdujące się wewnątrz budynku budowle nie są samodzielnym przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości i nie mogą stanowić odrębnego przedmiotu opodatkowania, jeżeli jednocześnie opodatkowaniu podlega budynek. W konsekwencji, opodatkowanie powierzchni użytkowej budynku wyłącza odrębne opodatkowanie budowli, w sposób ściśle związanych z opodatkowaną powierzchnią użytkową budynku, na której są posadowione. Dotyczyć to może m.in. fundamentów (płyt fundamentowych) zlokalizowanych wewnątrz budynku hali produkcyjnej zakładu Spółki, którego powierzchnia użytkowa podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Organ podatkowy uznał stanowisko spółki za nieprawidłowe. Spółka nie zgodziła się z tym stanowiskiem, a sprawa trafiła ostatecznie do NSA. Sąd w swoim wyroku (wyrok z dnia 7 października 2016 r., sygn. II FSK 2532/14) nie zgodził się ze stanowiskiem przedstawianym przez podatnika. Jak wskazał NSA budynek i budowla to odrębne przedmioty opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W przypadku budynku podstawę opodatkowania stanowi jego powierzchnia użytkowa, zaś w przypadku budowli jej wartość. Zatem, w sytuacji umiejscowienia budowli (linii produkcyjnej) w budynku, budowla stanowi odrębny od budynku przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości i podlega opodatkowaniu tym podatkiem niezależnie od budynku, w którym jest umiejscowiona. Jak wskazał NSA, w przepisach dotyczących podatku od nieruchomości brak jest bowiem wyłączenia, czy zwolnienia od podatku dla budowli umiejscowionej w budynku.

Odnosząc się do powyższego wyroku warto zauważyć, że umieszczanie budowli w budynkach było jednym ze sposobów optymalizacji podatkowej. Wraz z wydaniem wskazanego wyroku, jak się wydaje, optymalizacja taka wiąże się ze zwiększonym ryzykiem podatkowym.

05 PODATEK OD NIERUCHOMOŚCI

5.1 Budowle w budynkach jednak opodatkowane

Najnowsze orzecznictwo dotyczące opodatkowania budowli w budynkach jest niekorzystne dla podatników.

06 ORDYNACJA PODATKOWA

6.1 Zaliczenie zwrotu nadpłaty z dwóch różnych podatków

Podatnicy zwracający się o zwrot nadpłaty często stają przed dylematem, czy zwrot takiej nadpłaty mogą zaliczyć na poczet innych zobowiązań podatkowych. Dotychczas organy podatkowe podchodziły sceptycznie do tego typu rozwiązań. Na szczęście wiele w tym zakresie zmienia ostatni wyrok NSA.

Przepisy prawa podatkowego dotyczące zwrotu nadpłaty w wielu miejscach pozostają niejasne. Dotyczy to także kwestii zaliczania nadpłaty z jednego podatku na poczet zaległości podatkowej w innym podatku (np. zaliczenia nadpłaty podatku od nieruchomości na poczet zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym). Zgodnie z dotychczasową praktyką organów podatkowych podatnikom zwykle odmawiano takiego zaliczenia nadpłaty motywując to tym, iż w wielu przypadkach mamy do czynienia z różnymi beneficjentami podatków. Beneficjentami niektórych podatków są jednostki samorządu terytorialnego (np. podatek od nieruchomości, podatek od czynności cywilnoprawnych), podczas gdy beneficjentem innych jest Skarb Państwa (np. podatki dochodowe VAT). Jeżeli zatem nadpłata powstała w podatku, którego beneficjentem jest samorząd, to właśnie na skutek tej mnogości beneficjentów podatków, nie może ona być zaliczona na poczet zobowiązania podatkowego, którego beneficjentem jest Skarb Państwa i na odwrót.

Na szczęście, dla podatników NSA w jednym z ostatnich wyroków (wyrok z 8 kwietnia 2016 r: sygn. II FSK 79/16) uznał takie podejście organów podatkowych za nieprawidłowe. Jak trafnie wskazał NSA, nie kwestionując samodzielności i odrębności dochodów budżetów Państwa i gminy to takie rozróżnienie nie zostało wskazane w Ordynacji podatkowej. Z przepisów nie wynika, aby przeszkodę w dokonaniu na wniosek podatnika zaliczenia nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych stanowiło to, do dochodów którego z budżetów zaliczono konkretne podatki.

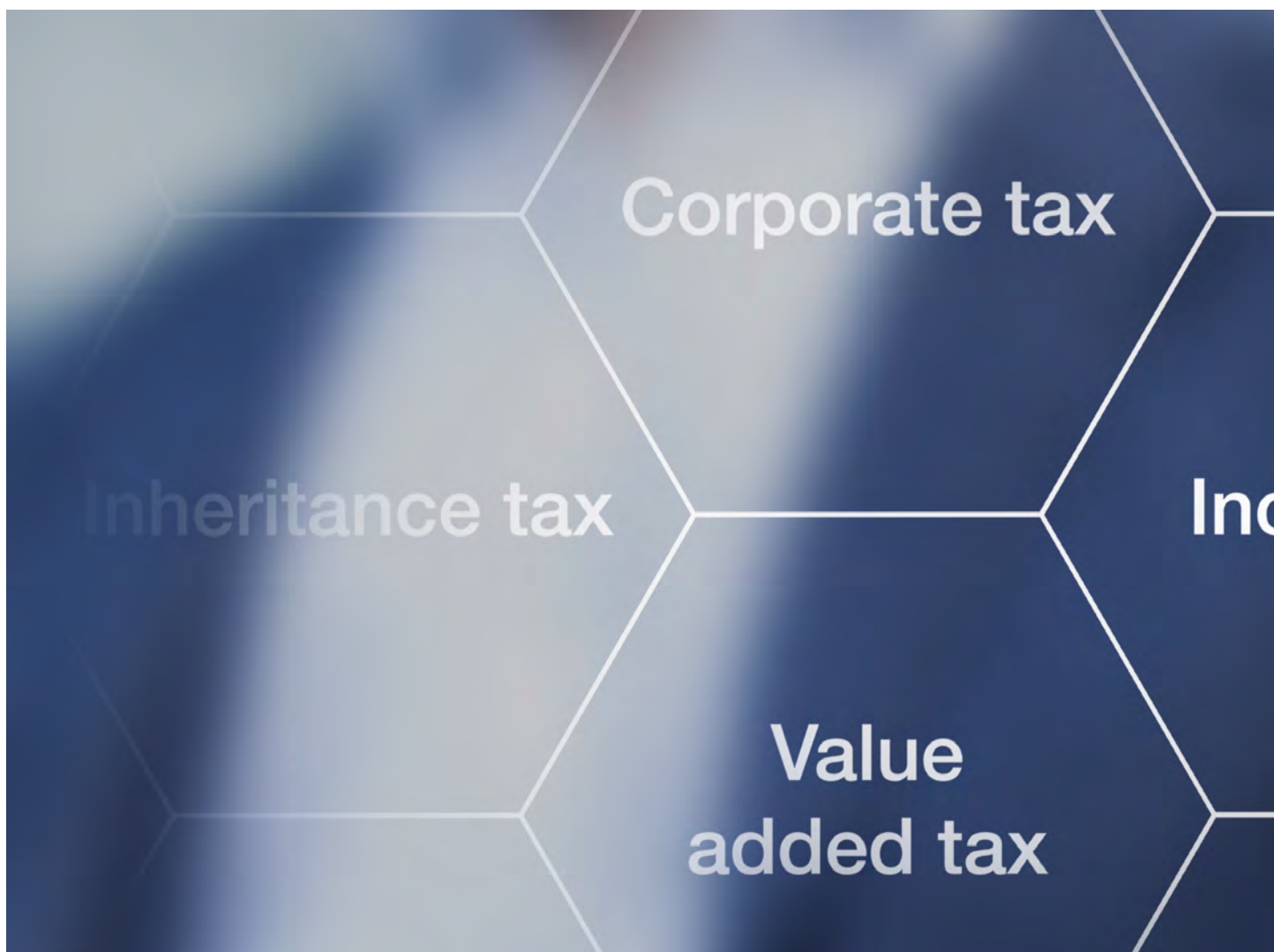
Z takim podejściem NSA należy się zgodzić. Ustawa podatkowa w żadnym przepisie dotyczącym nadpłaty nie wprowadza rozróżnienie na nadpłaty w podatkach „państwowych” oraz „samorządowych”. W związku z czym, nieuzasadnione jest, wobec braku takiego rozróżnienia w samych przepisach, wprowadzanie negatywnych konsekwencji dla podatników.

Warto także podkreślić, że, tak jak zaznaczył to NSA, kwestia wyznaczenia właściwego trybu postępowania w takim przypadku należy do organów podatkowych. Jak zauważył bowiem sąd, wobec braku ograniczenia zaliczania zwrotu podatku pozostającego we właściwości jednego organu na zobowiązanie podatkowe pozostające we właściwości innego organu, obowiązkiem organów jest ustalenie pomiędzy sobą odpowiedniego postępowania przy tego rodzaju zaliczeniu.

6.2 Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika

Zasadę rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika wprowadzono do prawa podatkowego z początkiem 2016 r. Ponieważ w samych przepisach zasada ta sformułowana jest w sposób bardzo ogólny, duże znaczenie mieć będzie sposób jej rozumienia przez organy podatkowe i sądy administracyjne. Pierwsze wyroki wyjaśniające, jak zasadę tę należy interpretować w praktyce, już zapadły.





W przepisach zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika sformułowana jest lakonicznie i w sposób bardzo ogólny. Jej treść zamyka się w jednym zdaniu, zgodnie z którym: „Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”.

Jednym z pierwszych wyroków dotyczących interpretacji powyższej zasady jest wyrok WSA w Łodzi (wyrok z dnia 14 grudnia 2016 r., sygn. I SA/Łd 898/16). W wyroku tym sąd zajął się rozliczaniem faktur korygujących i dotyczącej ich interpretacji ogólnej Ministra Finansów (interpretacja z dnia 29 grudnia 2015 r., sygn. PK4.8022.44.2015).

We wspomnianej wyżej interpretacji ogólnej wskazano, że o tym, co jest korzyścią dla podatnika decyduje sam podatnik. Dodatkowo, jak zauważył Minister Finansów, możliwa jest sytuacja, w której na tle niejednoznacznego brzmienia przepisów możliwe jest ich różne rozumienie oraz nie można stosując zasady wykładni ostatecznie

wypowiedzieć się co do tego, która z tych wykładni odpowiada systemowi prawa.

Zdaniem sądu rozstrzygającego spór tak jest w przypadku wątpliwości, co rozliczenia faktur korygujących zmniejszających oraz zwiększających faktury pierwotne z odwrotnym obciążeniem. Jak ocenił WSA w Łodzi, w takim przypadku organ jest zobowiązany do uwzględnienia stanowiska podatnika.

Powyższy wyrok jednoznacznie wskazuje, że wbrew pierwotnym przypuszczeniom, zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatników nie pozostanie zasadą „martwą”. Z drugiej jednak strony pokazuje on, jak ważne jest, aby we wszelkich wnioskach do organów podatkowych jasno formułować swoje stanowisko i oczekiwane rozstrzygnięcie. Tylko bowiem w takiej sytuacji, w razie potencjalnego sporu, sąd będzie mógł stwierdzić, że rozumienie przepisu zaproponowane przez podatnika, jest prawidłowe.



Więcej

Marek Karasiewicz

Senior Associate

marek.karasiewicz@garrigues.com

T +48 22 540 6100

Andrzej Malinowski

Associate

andrzej.malinowski@garrigues.com

T +48 22 540 6100

Znajdź nas na:



Powyższa informacja nie stanowi opinii prawnej. Garrigues oraz jego pracownicy i współpracownicy nie ponoszą odpowiedzialności za jakiegokolwiek zdarzenia podjęte na podstawie niniejszej informacji, chyba że została ona potwierdzona formalną opinią prawną. © Garrigues Polska i Pablo Olábarri Gortázar sp.k., wszelkie prawa zastrzeżone. Zamieszczone informacje nie mogą być używane, powielane, rozpowszechniane, publicznie przekazywane, w całości bądź w części, bez pisemnej zgody

Garrigues Polska i Pablo Olábarri Gortázar sp.k

Warsaw Financial Center - Emilii Plater, 53- 00-113 Warszawa (Polska)

T +48 22 540 6100 - F +48 22 540 6101

The logo features a large, stylized number '75'. The '7' is dark teal and the '5' is orange. Below the '75' is the text '1941-2016' in a smaller, dark teal font, followed by 'GARRIGUES' in a larger, bold, dark teal font.

1941-2016
GARRIGUES

Warsaw Financial Center - Emilii Plater, 53
00-113 Warszawa (Polska)

T +48 22 540 6100

F +48 22 540 6101

www.garrigues.com