




PACZUSKI
TAUDUL

PRZEKRÓJ PODATKOWY

21.10.2019 r.



WYBÓR ORZECZEŃ SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH ORAZ TSUE:

SPIS TREŚCI

Sposób zaliczania do przychodów i kosztów uzyskania przychodów wyników na transakcjach zabezpieczających , wyrok NSA z 9 października 2019 r., sygn. II FSK 3443/17	3
Warunki zaliczenia zapłaconych odsetek do kosztów uzyskania przychodów w przypadku przejęcia długu (kredytu bankowego) , wyrok NSA z 8 października 2019 r., sygn. II FSK 3550/17	3
Uznanie umowy darowizny akcji na rzecz funduszu inwestycyjnego za czynność pozorną w świetle art. 199a Ordynacji Podatkowej będącą w istocie odpłatnym zbyciem akcji , wyrok NSA z 8 października 2019 r., sygn. II FSK 872/19	3
Wartość firmy (goodwill) nie jest prawem majątkowym i nie podlega opodatkowaniu PCC w ramach sprzedaży przedsiębiorstwa lub ZCP , wyrok NSA z 8 października 2019 r., sygn. II FSK 3272/17	4
Zwolnienie z art. 21 ust. 1 pkt 68a ustawy PIT obejmuje wyłącznie świadczenia niepieniężne (rzeczowe) , wyrok NSA z 8 października 2019 r., sygn. II FSK 3562/17	4
Ujemne różnice kursowe powstałe w związku ze spłatą pożyczki w walucie obcej uzyskanej w celu nabycia udziałów stanowią koszty finansowania dłużnego , wyrok WSA w Warszawie z 11 października 2019 r., sygn. III SA/WA 3075/18	4

Sposób zaliczania do przychodów i kosztów uzyskania przychodów wyników na transakcjach zabezpieczających, wyrok NSA z 9 października 2019 r., sygn. II FSK 3443/17

1) Zgodnie z art. 12 ust. 3f ustawy CIT od dnia 1 stycznia 2015 r. za datę powstania przychodu z tytułu realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych uważa się moment realizacji tych praw. Zatem, w przypadku zawieranych transakcji zabezpieczających na instrumentach pochodnych, przychód z tytułu realizacji praw pochodnych (dodatni wynik z transakcji) dla transakcji na kontraktach towarowych oraz nierzeczywistych kontraktach walutowych powinien być rozpoznany w momencie realizacji tych praw.

2) Wynik ujemny z transakcji towarowych i nierzeczywistych kontraktów walutowych spółka może uwzględnić w wartości zapasów, które stanowią koszty bezpośrednie potrącalne w momencie uzyskania przychodu ze sprzedaży materiałów i wytworzonych z nich produktów, zgodnie z przyjętą przez spółkę polityką rachunkowości.

3) W przypadku kontraktów rzeczywistych, wynik na transakcjach rzeczywistych ma swoje odzwierciedlenie w przychodach i kosztach uzyskania przychodów jedynie poprzez różnice kursowe, ustalone zgodnie z zasadami obowiązującymi podatnika dla celów podatku dochodowego.

4) Łączne rozliczenie wszystkich transakcji dotyczących tej samej ekspozycji (ryzyka towarowego lub walutowego) w danym miesiącu, zgodnie z przyjętą polityką rachunkowości nie jest możliwe.

W celu prawidłowego ustalenia podatku CIT każdy wynik na transakcji należy rozliczyć osobno, zaliczając go odpowiednio do przychodów, kosztów lub rozliczając go poprzez różnice kursowe.

Warunki zaliczenia zapłaconych odsetek do kosztów uzyskania przychodów w przypadku przejęcia długu (kredytu bankowego), wyrok NSA z 8 października 2019 r., sygn. II FSK 3550/17

Spółka (jako komandytariusz spółki komandytowej powstałej z przekształcenia spółki z o.o.) miałaby prawo zaliczenia, na podstawie art. 15 ust. 1 ustawy CIT, do kosztów uzyskania przychodów ponoszonych wydatków na spłatę odsetek od przejętego przez spółkę z o.o. (spółkę przekształcaną) kredytu od sprzedawcy nieruchomości, pod warunkiem wykazania przez nią przychodu podatkowego z tytułu przejęcia tegoż długu.

Jeśli spółka nie wiąże przedmiotowych wydatków z przychodem podatkowym spółki prze-

kształcanej w postaci wynagrodzenia z tytułu przejęcia długu, to odsetki nie będą poniesione w celu uzyskania przychodów, albo zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów, o czym mowa w art. 15 ust. 1 ustawy CIT.

Jedynie w przypadku rozpoznania przez spółkę przekształcaną przychodu podatkowego z tytułu przejęcia długu, odpowiadającego kwocie należnego jej wynagrodzenia za jego przejęcie, spółka będzie mogła zaliczyć do kosztów uzyskania tego przychodu, na podstawie art. 15 ust. 1 (w zw. z art. 5) ustawy CIT, bezpośrednio z nim związane wydatki w postaci zapłaconych odsetek.

Uznanie umowy darowizny akcji na rzecz funduszu inwestycyjnego za czynność pozorną w świetle art. 199a Ordynacji Podatkowej będącą w istocie odpłatnym zbyciem akcji, wyrok NSA z 8 października 2019 r., sygn. II FSK 872/19

W przypadku wskazania przez organ podatkowy czynności dyssymulowanej, nie jest on obowiązany do przeprowadzenia czynności o charakterze materialnoprawnym, tj. dokładnego określenia niezidentyfikowanej czynności odpłatnego zbycia akcji na rzecz funduszu. Tego rodzaju kwalifikacja prawna nie należy do czynności mających na celu ustalenie faktów, lecz zamyka się w ocenie prawnej stanu faktycznego.

Istotne podmiotowo i przedmiotowo elementy tych czynności powinny wynika z treści materiału dowodowego, w tym wskazującego na strony operacji finansowej, przedmiot operacji finansowej, charakter czynności prawnej oraz ich formę. Do obowiązków organów podatkowych nie należy cywilnoprawna kwalifikacja czynności prawnych z punktu widzenia określenia ich nazwanego lub nienazwanego charakteru, lecz jedynie ocena skutków, jakie ona wywołuje, w tym przypadku, kwalifikacja służąca zastosowaniu lub odmowie zastosowania art. 17 ust. 1 pkt 6 lit a. ustawy PIT.

Niemniej, niekiedy wskazanie adekwatnych skutków podatkowych dokonanej czynności prawnej jest zależne od ustaleń stanu faktycznego na podstawie art. 199a § 2 Ordynacji Podatkowej. Zgodnie z koncepcją monistyczną czynności pozornych, dwa oświadczenia woli, tj. oświadczenie pozorne i ukryte konstruują jedną połączoną czynność prawną. W szczególności, w przypadku pozornych czynności prawnych nie musi zachodzić tożsamość stron czynności symulowanej oraz dyssymulowanej.

Przyjmując zatem za punkt wyjścia koncepcję pojedynczej czynności pozornej, w rozpatrywanej sprawie zaistniała pozorność czynności prawnej. W istocie strony nie zawarły umowy darowizny akcji spółki, lecz dokonały czynności prawnej odpłatnego zbycia akcji spółki.



Wartość firmy (goodwill) nie jest prawem majątkowym i nie podlega opodatkowaniu PCC w ramach sprzedaży przedsiębiorstwa lub ZCP, wyrok NSA z 8 października 2019 r., sygn. II FSK 3272/17

Argumentacja dotycząca zwiększenia wartości przedsiębiorstwa przez tzw. goodwill byłaby zasadna wówczas, gdyby w ustawie PCC jako przedmiot opodatkowania była jednoznacznie wskazana sprzedaż przedsiębiorstwa. Natomiast, takiego zapisu w ustawie PCC nie ma. Z ustawy wynika, że przedmiotem opodatkowania w zakresie sprzedaży jest sprzedaż rzeczy i praw majątkowych.

W przypadku sprzedaży przedsiębiorstwa lub ZCP ten zapis kierowany jest do sprzedaży zbioru rzeczy i praw majątkowych składających się na przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część. Natomiast, samego zapisu prawnego dotyczącego sprzedaży przedsiębiorstwa nie ma. W związku z tym, okoliczność czy goodwill zwiększa wartość przedsiębiorstwa czy też nie, nie ma znaczenia prawnego. Ten argument jest być może zasadny ekonomicznie i gospodarczo, natomiast pod względem prawnym, wobec zaniechania ustawodawcy jest nieadekwatny do stanu prawnego rozpoznawanej sprawy. Nie można również uznać, że tzw. goodwill jest prawem majątkowym, mogącym być przedmiotem samodzielnego obrotu, co uzasadniałoby jego opodatkowanie PCC w ramach sprzedaży przedsiębiorstwa.

Sam goodwill nie może być przedmiotem sprzedaży, bowiem nie jest możliwa sprzedaż samej nazwy, samej firmy przedsiębiorstwa, tak jak nie jest możliwa sprzedaż nazwiska.

Zwolnienie z art. 21 ust. 1 pkt 68a ustawy PIT obejmuje wyłącznie świadczenia niepieniężne (rzeczowe), wyrok NSA z 8 października 2019 r., sygn. II FSK 3562/17

Przepis art. 21 ust. 1 pkt 68a ustawy PIT ma zastosowanie wyłącznie do świadczeń o charakterze niepieniężnym, a nie do wypłat jakichkolwiek kwot pieniężnych. Ten wniosek ma swoje uzasadnienie w definicji przychodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, zawartej w art. 11 ust. 1 ustawy PIT, który wyraźnie rozgranicza „otrzymane lub pozostawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne” od „wartości otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń”.

Powyższe potwierdza dalsze uregulowanie art. 11 ustawy PIT, które w ust. 2 i 2a określa sposób ustalenia wartości pieniężnej świadczeń w naturze (ust. 2) i innych nieodpłatnych świadczeń (ust. 2a).

Ujemne różnice kursowe powstałe w związku ze spłatą pożyczki w walucie obcej uzyskanej w celu nabycia udziałów stanowią koszty finansowania dłużnego, wyrok WSA w Warszawie z 11 października 2019 r., sygn. III SA/WA 3075/18

Ujemne różnice kursowe powstałe przy spłacie pożyczek w walucie obcej jako element kosztów finansowania dłużnego w rozumieniu art. 15c ust. 12 ustawy CIT podlegają wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów.



WYBÓR INTERPRETACJI PODATKOWYCH

SPIS TREŚCI

- Moment rozpoznania w kosztach uzyskania przychodów odpisów na straty kredytowe utworzone na należności z tytułu udzielonych przez bank kredytów (pożyczek) oraz na należności z tytułu udzielonych przez bank gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów (pożyczek) w związku z powstaniem przesłanki uprawdopodobnienia nieściągalności danej wierzytelności**, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 3 października 2019 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.318.2019.1.AK _____ 6
- Kwestia zastosowania art. 15e ust. 1 ustawy CIT w odniesieniu do usług wsparcia związanych z tzw. chmurą (w tym hosting), licencji użytkownika końcowego (end-user) oraz pozostałych usług**, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 3 października 2019 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.288.2019.1.NL _____ 7
- Wpłaty na wydzielony fundusz dokonywane przez banki za pośrednictwem organizacji płatniczych w związku z uczestnictwem w programie jako koszty uzyskania przychodu banku**, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 3 października 2019 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.319.2019.1.AW1 _____ 7

Moment rozpoznania w kosztach uzyskania przychodów odpisów na straty kredytowe utworzone na należności z tytułu udzielonych przez bank kredytów (pożyczek) oraz na należności z tytułu udzielonych przez bank gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów (pożyczek) w związku z powstaniem przesłanki uprawdopodobnienia nieściągalności danej wierzytelności, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 3 października 2019 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.318.2019.1.AK

1) Wierzyciel ma prawo do rozpoznania kosztów uzyskania przychodów z tytułu odpisu na straty kredytowe w dacie pierwszego pisma potwierdzającego spełnienie przesłanek uprawdopodobnienia.

W prawie podatkowym nie istnieje funkcja domniemania spełnienia przesłanek przewidzianego prawem uprawnienia. Postępowanie podatkowe jest postępowaniem dowodowym, gdzie ciężar dowodowy ciąży na podatniku. Tym samym, skoro z jednej strony ustawodawca wymaga gromadzenia dowodów potwierdzających wystąpienie określonych zdarzeń, zaś z drugiej dla skuteczności instytucji uprawdopodobnienia nieściągalności wierzytelności kredytowych wymaga wystąpienia określonych przesłanek, to naturalną konsekwencją powyższych wymagań jest powiązanie momentu rozpoznania kosztów odpisów na straty kredytowe z momentem, kiedy bank jest w stanie faktycznie z tego upraw-

nienia skorzystać, tzn. jest w posiadaniu dowodów potwierdzających wystąpienie przesłanek uprawdopodobnienia, a nie zaś z momentem, kiedy przesłanki te wystąpiły po raz pierwszy.

Zatem, w przedmiotowej sprawie nie będzie miał zastosowania art. 15 ust. 4i-4l ustawy CIT, ponieważ nie mamy do czynienia z korektą kosztów. W niniejszej sprawie zastosowanie znajdują art. 15 ust. 4d w zw. z art. 16 ust. 1 pkt 26c oraz art. 16 ust. 2a pkt 2 ustawy CIT.

2) Zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów odpisów na straty kredytowe utworzone na należności z tytułu udzielonych przez bank kredytów (pożyczek) oraz na należności z tytułu udzielonych przez bank gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów (pożyczek) powinno następować w dacie powstania faktycznej możliwości rozpoznania przez bank danej przesłanki z art. 16 ust. 2a pkt 2 ustawy CIT, czyli w opisanym stanie faktycznym/zdarzeniu przyszłym w dacie, kiedy wpłynęły do odpowiedniej komórki merytorycznej banku zajmującej się ewidencją przesłanek uprawdopodobnienia nieściągalności wierzytelności w systemie bankowym dokumenty potwierdzające powstanie danej przesłanki.

Możliwość rozpoznania kosztu uzyskania przychodów z tytułu odpisów na straty kredytowe powinna być powiązana z momentem, kiedy bank posiada potwierdzenia wystąpienia przesłanek uprawdopodobnienia i informacja taka została przekazana do właściwej komórki organizacyjnej banku.

Kwestia zastosowania art. 15e ust. 1 ustawy CIT w odniesieniu do usług wsparcia związanych z tzw. chmurą (w tym hosting), licencji użytkownika końcowego (end-user) oraz pozostałych usług, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 3 października 2019 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.288.2019.1.NL

1) Usługi wsparcia związane z tzw. chmurą (w tym hosting) – stanowią usługi doradcze oraz usługi zarządzania. Element doradczy oraz zarządczy powyższych usług determinuje ich główny i zasadniczy charakter. W efekcie, powyższe usługi podlegają limitowaniu w zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodów na mocy art. 15e ust. 1 ustawy CIT.

2) Pomimo iż spółka ponosi koszty licencji, w ramach których jest użytkownikiem końcowym oprogramowania, posiadającym prawo do wykorzystywania tych programów na potrzeby własnej działalności gospodarczej, bez prawa do ich odsprzedaży, kopiowania, modyfikowania, publicznego rozpowszechniania aplikacji, z których korzysta, to jednak należy wskazać, że opłaty za udostępnianie oprogramowania spełniają przesłanki wynikające z art. 15e ust. 1 pkt 2 ustawy CIT.

W ww. przepisie ustawodawca wskazuje, że ograniczenie w zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodów dotyczy wszelkiego rodzaju opłat i należności za prawo lub prawo do korzystania z praw lub wartości, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7 ustawy CIT. Tym samym koszty nabytych licencji zostały wprost wskazane w art. 15e ust. 1 pkt 2 ustawy CIT jako objęte ograniczeniem wynikającym z tego przepisu.

3) Natomiast, w odniesieniu do pozostałych usług, o których mowa we wniosku (helpdesk, tj. rozwiązywanie problemów związanych z komputerami, siecią oraz połączeniami, rozwijanie infrastruktury IT spółki, np. poprzez poprawę bezpieczeństwa IT, modernizację i naprawy WiFi, obsługę interfejsu EDI, opty-

malizację sieci IT) nie znajdzie zastosowania wyłączenie, o którym mowa w art. 15e ust. 1 ustawy CIT, bowiem cel i zakres tych usług jest odmienny od usług zawartych w tym przepisie.

Nie ma podstaw do uznania nabywanych przez spółkę usług za usługi doradztwa, zarządzania, czy też przetwarzania danych. Nie mogą być one również uznane za świadczenia podobne do usług wskazanych w art. 15e ust. 1 pkt 1 ustawy CIT, jak również nie mogą być uznane za opłaty i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7 (art. 15e ust. 1 pkt 2 ustawy CIT).

Wpłaty na wydzielony fundusz dokonywane przez banki za pośrednictwem organizacji płatniczych w związku z uczestnictwem w programie jako koszty uzyskania przychodu banku, interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 3 października 2019 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.319.2019.1.AW1

Wpłaty na wydzielony fundusz programu prowadzonego przez fundację, powołaną w celu realizacji programu, którego głównym celem jest podniesienie poziomu akceptacji płatności bezgotówkowych w Polsce, dokonywane za pośrednictwem organizacji płatniczych, w związku z uczestnictwem w programie wsparcia, stanowią dla banku koszty uzyskania przychodów, zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy CIT.

2) Wpłaty, o których mowa powyżej, jako koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodami, powinny zostać rozpoznane przez bank zgodnie z zasadą zawartą w art. 15 ust. 4d i 4e ustawy CIT, tj. w momencie ujęcia ww. kosztów w księgach rachunkowych, na podstawie otrzymanej od organizacji płatniczej noty księgowej/ indywidualnego dokumentu rozliczeniowego.



PACZUSKI
TAUDUL

KONTAKT



ANDRZEJ PACZUSKI
tel. +48 510 051 712
andrzej.paczuski@ptpodatki.pl



ANDRZEJ TAUDUL
tel. +48 502 184 839
andrzej.taudul@ptpodatki.pl

WARSZAWA

ul. Giełdowa 7/9, 01-211 Warszawa
tel. 22 205 22 00, fax 22 205 22 01
e-mail: biuro@ptpodatki.pl

KATOWICE

ul. Jesionowa 22, 40-158 Katowice
tel. 32 732 33 45, fax 22 205 22 01
e-mail: biuro@ptpodatki.pl