



# PKF

Accountants &  
business advisers

# Podatki

## Tax Alert - PKF Tax sp. z o.o.

7/2010

W tym wydaniu:

- Transakcja wymiany udziałów – zwolnienie także w PIT
- Przeniesienie własności nieruchomości na rzecz gminy w zamian za zaległości podatkowe nie stanowi czynności opodatkowanej podatkiem dochodowym
- Odsetki od nieterminowego zwrotu VAT dla podmiotów zagranicznych

## Transakcja wymiany udziałów – zwolnienie także w PIT

Powyższe zagadnienie tj. czynność tzw. wymiany udziałów tak naprawdę wciąż pozostaje przedmiotem wielu wątpliwości na gruncie opodatkowania podatkiem dochodowym (ściślej dochodowym od osób fizycznych), niemniej coraz częściej można znaleźć potwierdzenie np. na podstawie orzeczeń sądów administracyjnych, że preferencja dla transakcji tzw. wymiany udziałów winna mieć zastosowanie zarówno dla podatników podatku dochodowego od osób prawnych, jak i podatku dochodowego od osób fizycznych.

Przypomnijmy bowiem, iż stosownie do postanowień „przepisów unijnych” (tj. Dyrektywa Rady 90/434/EWG z dnia 23 lipca 1990r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wydzieleni, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych Państw Członkowskich) – „w przypadku wymiany udziałów/akcji, przydział papierów wartościowych przynależnych akcjonariuszowi spółki, której akcje/udziały są przekazywane/wymieniane nie stanowi podstawy do opodatkowania dochodu uzyskanego z tego tytułu przez akcjonariusza”.

Konsekwentnie analizując treść rzeczonyj Dyrektywy, a przy tym także bogate orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości dotyczące rzeczonyj kwestii, nie ma w istocie żadnych wątpliwości, iż przedmiotowa czynność wymiany

udziałów winna wywoływać analogiczny skutek w zakresie podatków dochodowych (wyłączenie od opodatkowania) niezależnie od tego czy akcjonariuszem pozostaje osoba prawna, czy też osoba fizyczna.

Niestety (co możemy zaobserwować nie po raz pierwszy) sposób i zakres implementacji rzeczonyj Dyrektywy do krajowego ustawodawstwa, zdaje się nie uwzględniać całości postanowień cytowanej powyżej Dyrektywy.

Należy bowiem wskazać, iż postanowienia Dyrektywy znalazły odzwierciedlenie jedynie w ramach przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, która to ustawa wyłącza z kategorii przychodów podatkowych wartość otrzymanych udziałów (akcji) w spółce zbywającej i w spółce nabywającej, w przypadku transakcji, których przedmiotem jest zbycie udziałów/akcji jednej spółki kapitałowej innej spółce kapitałowej oraz pod warunkiem, że (m.in.):

- obie spółki podlegają opodatkowaniu w UE lub państwie należących do Europejskiego Obszaru Gospodarczego,
- spółka zbywająca otrzyma w zamian udziały/akcje spółki nabywającej,
- spółka nabywająca uzyska bezwzględną większość praw głosu, w spółce której udziały/akcje są zbywane.

Cytowany przepis z niezrozumiałych przyczyn nie znalazł niestety swojego odpowiednika w ramach regulacji dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych, co w praktyce powodowało opodatkowanie PITem podatników tego podatku dokonujących analogicznych transakcji wymiany udziałów.

Powyższy dysonans w zakresie traktowania podatników PIT oraz podatników CIT, a przy tym także ewidentną nieprawidłowość ustawodawcy w zakresie implementacji w/w Dyrektywy zdają się zauważać także sądy administracyjne, co

w szczególności znalazło odzwierciedlenie w wyroku warszawskiego Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z października 2009r.

W stanie faktycznym stanowiącym przedmiot rozstrzygnięcia Sądu, osoba fizyczna posiadająca akcje w spółce akcyjnej z siedzibą w Polsce (uprawniających do ponad 51% głosów), zamierzała je wnieść do drugiej spółki kapitałowej z siedzibą w innym kraju UE w zamian z udziałami tej drugiej spółki kapitałowej. W ocenie Ministerstwa Finansów tego rodzaju czynność generuje powstanie przychodu podatkowego na gruncie przepisów ustawy o PIT i jednocześnie, zdaniem MF, nie ma podstaw do bezpośredniego stosowania w tym zakresie przepisów w/cyt. Dyrektywy.

WSA w Warszawie argumentując słuszność skargi podatnika potwierdził w sposób jednoznaczny, iż po pierwsze Dyrektywa nie dokonuje żadnego rozróżnienia dla stosowania opisywanego wyłączenia (tj. w szczególności nie ma znaczenia jaki podmiot jest akcjonariuszem/udziałowcem), i po drugie potwierdził prawo do bezpośredniego stosowania Dyrektywy.

Sąd argumentował przy tym, iż jak potwierdzają zarówno przepisy TWE (Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską), jak i orzecznictwo ETS, czy też „krajowych” sądów administracyjnych, poza sferą wątpliwości jest prawo do bezpośredniego stosowania Dyrektyw, jeśli poszczególne Państwa Członkowskie nie dokonają pełnego i terminowego transponowania tych przepisów do krajowego porządku prawnego.

Co prawda wspomniane orzeczenie WSA w Warszawie jest nieprawomocne to jednak wydaje się, że nie tylko logika ale także uzasadnienie prawno-podatkowe tego zagadnienia, dość jednoznacznie potwierdza prawo stosowania omawianej preferencji także dla osób fizycznych. W mojej ocenie powyższe rozstrzygnięcie ma niewątpliwie istotne znaczenie dla wielu podatników PIT, tym bardziej, iż transakcje „wymiany akcji” z udziałem osób fizycznych niewątpliwie zyskują na „popularności” np. przy tworzeniu struktur podatkowych w krajach stosujących szereg preferencji podatkowych (Cypr, Luksemburg itp.)

Należy jednakże pamiętać, iż powyższy wyrok wciąż nie gwarantuje uniknięcia sporu z organem podatkowym, choć zdecydowanie zwiększa szanse powodzenia takiego sporu.

#### **KONTAKT:**

**Michał Piotrowski**

[michal.piotrowski@pkftax.pl](mailto:michal.piotrowski@pkftax.pl)

tel. (22) 560-76-95

## Przeniesienie własności nieruchomości na rzecz gminy w zamian za zaległości podatkowe nie stanowi czynności opodatkowanej podatkiem dochodowym

W dniu 06.08.2010 r. przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w Warszawie zapadł wyrok w sprawie skutków w podatku dochodowym od osób prawnych czynności polegającej na przeniesieniu własności nieruchomości na rzecz gminy w zamian za zaległości podatkowe w trybie art. 66 Ordynacji podatkowej.

Podatnik złożył wniosek do Ministra Finansów o indywidualną interpretację prawa podatkowego z zapytaniem, czy czynność przeniesienia własności nieruchomości na rzecz gminy w zamian za zaległości podatkowe spowoduje powstanie przychodu podatkowego u przenoszącego własność. Zdaniem podatnika czynność ta, w przepisach prawa podatkowego określona jako szczególna forma regulowania zobowiązania podatkowego, nie generuje przychodu podatkowego, gdyż w istocie nie dochodzi do uzyskania przez przenoszącego własność korzyści majątkowej (powiększenia aktywów).

Organ podatkowy nie podzielił stanowiska podatnika. Przedstawił swoje argumenty, m.in. takie, iż o ile zapłata zobowiązania w formie pieniężnej nie powoduje powstania przychodu do opodatkowania podatkiem dochodowym, to już uregulowanie zobowiązania podatkowego poprzez przeniesienie własności nieruchomości już taki skutek wywołuje. Ponadto organ podatkowy niesłusznie wywodził, iż w przedmiotowej sprawie mamy do czynienia ze zwolnieniem z długu i dlatego zastosowanie znajdzie art. 12 ust. 1 ustawy o CIT.

W imieniu podatnika sporządziliśmy skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, w której podnosiliśmy, że przeniesienie własności nieruchomości na rzecz Skarbu Państwa lub gminy jest niczym innym jak tylko formą zapłaty zobowiązania podatkowego i nie może być uznane za czynność powodującą powstanie u przenoszącego własność przychodu podatkowego. Bez znaczenia również pozostaje fakt, że czynność wykonywana na podstawie art. 66 Ordynacji podatkowej jest w istocie czynnością cywilnoprawną (zawarcie umowy pomiędzy podatnikiem a organem administracji państwowej). Powołaliśmy się również na uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 października 2007 r., sygn. akt IFPS 2/07, gdzie w uzasadnieniu Sąd wyraził następujący pogląd: „uznanie, że przeniesienie własności rzeczy w zamian

za zaległości podatkowe następuje w drodze prywatnoprawnej, nie zmienia istoty uregulowania zawartego w art. 66 Ordynacji podatkowej, które nie odnosi się do obrotu gospodarczego, lecz wprowadza szczególny mechanizm poboru podatku.” Dalej NSA odniósł się także do samego charakteru podatku, który, w ocenie Sądu, nie może być postrzegany jako świadczenie „w zamian” czy „w miejsce” innego świadczenia, gdyż zasadniczą cechą podatku jest jego jednostronność i nieekwiwalentność. Tym samym, argumentowaliśmy, iż przyjęcie przez organ administracji państwowej zapłaty podatku w sposób przewidziany w art. 66 Ordynacji nie jest działaniem „w zamian”, nie jest też „ceną” za którą podatnik przenosi swoją własność. Przyjęcie stanowiska Ministra Finansów za słuszne prowadziłyby do skrajnie nieracjonalnych skutków w postaci „podatków od podatków”, gdzie „łańcuszkowi szczęścia” nie byłoby końca. Dlatego też cieszymy się, że Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie przychylił się do argumentów przedstawionych w skardze. Jaki będzie dalszy los tego orzeczenia nie wiemy (orzeczenie nie jest prawomocne) ale mamy nadzieję, że będąc pierwszym orzeczeniem w sprawie skutków w podatku dochodowym od osób prawnych czynności przeniesienia własności nieruchomości w trybie art. 66 Ordynacji podatkowej, otworzy drogę do kolejnych, zgodnych z prawem materialnym i zdrowym rozsądkiem interpretacji podatkowych.

#### **KONTAKT:**

**Dorota Ślizawska**

[dorota.slizawska@pkftax.pl](mailto:dorota.slizawska@pkftax.pl)

tel. (22) 495-76-47

## Odsetki od nieterminowego zwrotu VAT dla podmiotów zagranicznych

Jak wskazał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w ustnym uzasadnieniu wyroku z dnia 27 lipca 2010 „Organ podatkowy, który zwraca nierezydentowi VAT po terminie, musi zapłacić odsetki. Przekroczenie terminu na zwrot VAT dotyczy zarówno polskich podatników, jak i podatników zagranicznych” (III SA/Wa 679/10).

Jest to kolejne orzeczenie potwierdzające prawo obowiązek zwrotu podatku od towarów i usług wraz z odsetkami, w przypadku gdy decyzja o zwrocie została wydana po upływie 6 miesięcy od dnia złożenia wniosku w trybie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 kwietnia 2004 r. w sprawie zwrotu podatku od towarów i usług niektórym podmiotom.

W analogicznym stanie faktycznym w uzasadnieniu wyroku III SA/Wa 849/07 w którym skład orzekający wskazał, iż: „ponieważ oprocentowanie zawsze dzieli los należności głównej i jest z nią nierozzerwalnie związane, należy stwierdzić, iż także oprocentowania z tytułu nieterminowego zwrotu podatku, w sytuacji gdy brak jest przepisów szczególnych w tym zakresie, należy stosować przepisy ordynacji podatkowej. Mając powyższe na uwadze organ przy ponownym rozpatrywaniu sprawy winien rozpatrzyć wniosek strony o zwrot oprocentowania w oparciu o przepisy ordynacji podatkowej, szczególnie rozdziału 9 „Nadpłata” gdzie art. 76b nakazuje do zwrotu podatku stosować odpowiednie przepisy tego rozdziału. Zapatrywanie wskazane przez skład orzekający WSA w powyższym wyroku zostało podzielone przez NSA I FSK 96/08, który utrzymał ww. wymieniony wyrok WSA w mocy.

Na marginesie powyższego należy wskazać, że w obowiązującym od 1 stycznia 2010 r., rozporządzeniu ministra finansów z dnia 24 grudnia 2009 r. w sprawie zwrotu podatku od towarów i usług niektórym podmiotom (Dz. U. z dnia 30 grudnia 2009 r.) wprowadzonym w wyniku implementacji Dyrektywy Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. (określającej szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej DzU.U.E.L.08.44.23) wprowadzono bezpośredni obowiązek zwrotu podatku VAT wraz z odsetkami.

Jak czytamy w przepisie § 11 rozporządzenia, „od kwoty podatku niezwróconej przez urząd skarbowy w terminie, o którym mowa w § 9 ust. 6, naliczane są odsetki analogicznie jak dla podatników, o których mowa w art. 15 ustawy, w przypadkach nieterminowego zwrotu podatku tym podatnikom”.

Wątpliwości budzi jedynie fakt, że przepisy Dyrektywy 2008/9/WE zostały implementowane w rozporządzeniu z dnia 24 grudnia 2009r. w sposób niepełny, w skutek czego organy podatkowe mogą podnosić, iż odsetki należą się jedynie w przypadku zwrotu kwoty podatku później niż w terminie 10 dni roboczych od dnia wydania decyzji o wysokości uznanej kwoty zwrotu podatku. Tymczasem jak wynika bezpośrednio z treści art. 26 w związku z art. 22 i art. 19 Dyrektywy 2008/9/WE, odsetki przysługują co do zasady w przypadku wydania decyzji po upływie terminu 4 miesięcy od momentu otrzymania wniosku o zwrot podatku przez Państwo Członkowskie.

W naszej ocenie w sytuacji decyzji negatywnej, co do zapłaty odsetek po upływie terminu do zwrotu podatku, wnioskodawca będzie mógł powołać się bezpośrednio na przepisy Dyrektywy 2008/9/WE, wskazując, że w takim zakresie w jakim dyrektywa została błędnie implementowana do prawa polskiego, jej przepisy zastępują bezpośrednio przepisy rozporządzenia.

#### **KONTAKT:**

**Paweł Chrupek**

[pawel.chrupek@pkftax.pl](mailto:pawel.chrupek@pkftax.pl)

tel. (22) 560-76-95

# Kontakt

## Warszawa

Agnieszka Chamera  
Prezes Zarządu  
PKF Tax Sp. z o.o.  
Doradca podatkowy

ul. Elbląska 15/17  
01-747 Warszawa  
tel. 022 560 76 50  
podatki@pkftax.pl

## Katowice

Beata Handel  
Wiceprezes Zarządu  
PKF Tax Sp. z o.o.  
Biegły rewident

ul. Kościuszki 43  
00-048 Katowice  
tel. 032 253 66 69  
katowice@pkftax.pl

## W przypadku dodatkowych pytań

lub potrzeby przedyskutowania wpływu powyższych informacji na Państwa działalność biznesową

## zachęcamy do kontaktu

z doradcami podatkowymi PKF Tax Sp. z o.o.:  
podatki@pkftax.pl

## Nasze usługi:

- **stały nadzór podatkowy i bieżące doradztwo prawno-podatkowe; w tym z uwzględnieniem:**
  - szczególnych uregulowań opodatkowania transakcji w grupach kapitałowych,
  - uregulowań dla prowadzenia działalności partnerstwa publiczno-prywatnego i działalności w Specjalnych Strefach Ekonomicznych,
  - prowadzonych procesów restrukturyzacji majątkowej spółki.
- **opracowanie dokumentacji cen transferowych**
- **audyt prawno-podatkowy; w tym:**
  - badanie prawidłowości ustalania przedmiotu i podstawy opodatkowania,
  - badanie prawidłowości klasyfikacji zdarzeń gospodarczych w aspekcie przepisów podatkowych,
  - określenie obszarów ryzyka, ujawnienie nieprawidłowości oraz wskazanie sposobów ich usunięcia.
- **optymalizacja podatkowa; w tym:**
  - optymalizacja transakcji wewnątrz Grupy Kapitałowej,
  - optymalizacja zobowiązań podatkowych w procesach przekształceń własnościowych,
  - tworzenie planów podatkowych.
- **obsługa transakcji kapitałowych; w tym:**
  - tworzenie, łączenie, przekształcanie spółek prawa handlowego,
  - doradztwo w procesie zakupu i sprzedaży spółek oraz zorganizowanych części przedsiębiorstw.
- **pomoc merytoryczna w postępowaniu podatkowym oraz sądowym; w tym:**
  - reprezentowanie przed organami skarbowymi na wszystkich etapach postępowania podatkowego,
  - zastępstwo procesowe przed sądami administracyjnymi.
- **due diligence prawno-podatkowe**
- **obsługa transakcji prawa cywilnego i prawa pracy; w tym:**
  - opiniowanie, sporządzanie umów funkcjonujących w obrocie gospodarczym.

*Niniejszy Tax Alert nie stanowi porady prawnej ani podatkowej. PKF Tax Sp. z o.o. nie ponosi odpowiedzialności za wykorzystanie informacji zawartych w publikacji bez wcześniejszego zasięgnięcia opinii doradców prawnych lub podatkowych.*

*PKF Tax Sp. z o.o. wchodzi w skład Grupy Kapitałowej PKF Consult, do której należą również: PKF Audyt Sp. z o.o., PKF Grupa Konsultingowa Sp. z o.o., PKF Centrum Rachunkowości Sp. z o.o.*

*PKF Tax Sp. z o.o. wchodzi w skład Grupy Kapitałowej PKF Consult w Polsce, której jednostka dominująca PKF Consult Sp. z o.o. jest członkiem PKF International Limited, sieci niezależnych pod względem prawnym firm, i nie przyjmuje żadnej odpowiedzialności za działania lub zaniechania działań przez jakąkolwiek inną firmę członkowską lub firmy członkowskie.*