

Rachunkowość i podatki

Biuletyn 2/2016



NADZÓR MERYTORYCZNY

dr Roman Seredyński

Biegły rewident

Partner Zarządzający

e-mail: roman.seredynski@uhy-pl.com

Doktor nauk ekonomicznych. Stopień naukowy uzyskał w katedrze rachunkowości Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach. Karierę zawodową rozpoczął w międzynarodowej firmie audytorskiej. Brał udział w licznych projektach między innymi dotyczących badania sprawozdań finansowych, w tym spółek giełdowych, przekształcania sprawozdań finansowych zgodnie z MSR/MSSF oraz HGB, sporządzaniu analiz finansowych typu Due Dilligence oraz wyceny przedsiębiorstw. Posiada bogate doświadczenie z dziedziny Międzynarodowych Standardów Rachunkowości.

Obecnie zarządza Grupą UHY ECA S.A. nadzorując przede wszystkim departament audytu w południowej Polsce oraz departament szkoleń. Autor licznych artykułów z zakresu audytu oraz sprawozdawczości finansowej, ceniony wykładowca z zakresu rachunkowości. Autor i współautor podręczników z zakresu polskich oraz międzynarodowych standardów rachunkowości.

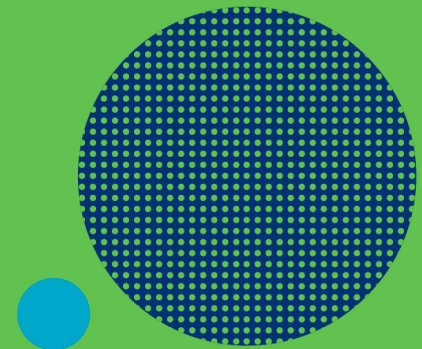
AKCJE WŁASNE

W SPÓŁCE AKCYJNEJ

Anna Ceglarek

Starszy konsultant

e-mail: anna.ceglarek@uhy-pl.com



W praktyce gospodarczej temat akcji własnych dotyczy najczęściej spółek akcyjnych notowanych na giełdach papierów wartościowych. Spółki podczas dokonywania skupu akcji własnych kierują się różnymi przesłankami, natomiast bardzo często takie działania mają za zadanie ustabilizowanie lub umocnienie ceny rynkowej, po której notowane są akcje. Skup akcji własnych wpływa pozytywnie na zysk spółki na akcję, może stanowić dobrą formę kreowania

dotatkowej wartości dla akcjonariuszy jeśli spółka posiada duże zasoby gotówki natomiast nie ma pomysłu na dalsze inwestycje i rozwój. Nabywanie z rynku akcji własnych jest dobrym posunięciem tylko w przypadku kiedy aktualne notowania giełdowe są niższe niż wewnętrzna wartość spółki, im różnica ta jest większa tym bardziej korzystne jest kupowanie akcji własnych.

Zgodnie z art. 302 KSH akcja odpowiada udziałowi w kapitale zakłado-

wym spółki akcyjnej. Akcja stanowi również dokument wydawany przez spółkę, będący papierem wartościowym stwierdzającym uczestnictwo akcjonariusza w spółce (art. 328 KSH).

Akcje własne zgodnie z art. 362 ust. 1 stanowią wszystkie akcje wyemitowane przez spółkę niezależnie czy są to akcje przysługujące osobom trzecim czy też zostały w jakikolwiek sposób nabyte przez spółkę, generalną zasadą tego przepisu jest iż spółka nie

może nabywać akcji własnych. Zakaz ten dotyczy wszystkich przypadków nabycia akcji w imieniu własnym Spółki oraz nawet gdyby miało to nastąpić na cudzy rachunek.

Przepisy Kodeksu Spółek Handlowych ustanawiają jednak wiele wyjątków od nabywania akcji własnych. Zakaz nabywania akcji własnych nie dotyczy m.in.:

- Nabycia akcji w celu zapobieżenia bezpośrednio zagrażającej spółce poważnej szkodzi,
- Spółki publicznej, nabywającej akcje w celu wypełnienia zobowiązań wynikających z instrumentów dłużnych zamiennych na akcje,
- Nabycia akcji które mają być zaoferowane do nabycia pracownikom lub osobom, które były zatrudnione w spółce lub spółce z nią powiązanej przez okres co najmniej trzech lat,
- Nabycia akcji w celu ich umorzenia,
- Nabycia w pełni pokrytych akcji w drodze egzekucji celem zaspokojenia roszczeń spółki, których nie można zaspokoić w inny sposób z majątku akcjonariusza,
- Nabycia w pełni pokrytych akcji nieodpłatnie.

W pewnych przypadkach nabycie akcji własnych jest dozwolone tylko przy łącznym spełnieniu poniższych warunków:

- a. Nabyte akcje zostały w pełni pokryte,
- b. łączna wartość nominalna nabytych akcji nie przekracza 20% kapitału zakładowego Spółki, uwzględniając w tym również wartość nominalną pozostałych akcji wla-

nych, które nie zostały przez spółkę zbyte,

- c. łączna cena nabycia akcji własnych, powiększona o koszty ich nabycia, nie jest wyższa od kapitału rezerwowego, utworzonego w tym celu z kwoty która zgodnie z art. 348 ust. 1 KSH może być przeznaczona do podziału.

Zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt. 9a UoR nabyte przez spółkę akcje własne wycenia się według ceny nabycia, tj. według ceny zakupu powiększonej o koszty bezpośrednio związane z zakupem. Nabycie akcji własnych księguje się na koncie 14 **Krótkoterminowe aktywa finansowe**.

W sytuacji kiedy nabycie akcji własnych ma na celu zapobiec poważnej szkodzi bezpośrednio zagrażającej spółce lub zaoferowanie ich pracownikom lub byłym współpracownikom, w momencie podjęcia uchwały o takim nabyciu należy utworzyć z niepodzielonego zysku z lat ubiegłych bądź wyodrębnić z wolnego kapitału rezerwowego kapitał w kwocie stanowiącej odpowiednik wartości akcji przewidzianych do nabycia. Zgodnie z art. 362 ust. 2 pkt 3 KSH kapitał ten pozostaje zablokowany do czasu sprzedaży lub umorzenia nabytych akcji własnych i nie może być wykorzystany na inne cele.

W przypadku umorzenia akcji własnych może wystąpić różnica pomiędzy wartością nominalną a ceną nabycia akcji. Zgodnie z art. 36a ust. 2 UoR dodatnią różnicę należy odnieść na kapitał zapasowy natomiast różnicę ujemną odnosi się na zmniejszenie kapitału zapasowego. W sytuacji kiedy ujemna różnica przewyższa kapitał zapasowy należy traktować ją jako stratę z lat ubiegłych i zawrzeć odpowiedni opis w dodatkowych informa-

cjach i objaśnieniach stanowiących część sprawozdania finansowego za rok obrotowy w którym nastąpiło obniżenie kapitału zapasowego.

Zgodnie z Ustawą o rachunkowości akcje własne prezentuje się w aktywach bilansu w pozycji D. Udziały (akcje) własne.

→ Przykład: patrz str. 4

Dywidenda w spółce posiadającej akcje własne

Prawa majątkowe oraz organizacyjne wynikające z posiadania przez spółkę akcji własnych ulegają zawieszeniu, m.in. prawo głosu, prawo do dywidendy. Oznacza to, iż w spółce posiadającej akcje własne, dywidendę dzieli się z pominięciem tych akcji, ma to na celu pozbawienie spółki korzyści z posiadania akcji własnych a tym samym zniechęcenie do ich posiadania. W przypadku kiedy spółka posiada akcje własne, cała suma przeznaczona do podziału rozdzielana jest na pozostałych akcjonariuszy.

Kwota przeznaczona do podziału pomiędzy akcjonariuszy nie może być większa od zysku za ostatni rok obrotowy, powiększonego o niepodzielone zyski z lat ubiegłych oraz o kwoty przeniesione z utworzonych z zysku kapitałów zapasowego i rezerwowych które mogą być przeznaczone na wypłatę dywidendy. Wartość tą należy pomniejszyć o niepokryte straty, akcje własne oraz o kwoty, które zgodnie z ustawą lub statutem powinny być przeznaczone z zysku za ostatni rok obrotowy na kapitały zapasowe lub rezerwowe. Znaczący to, iż od kwoty przeznaczonej na wypłatę dywidendy, należy odjąć min. wydatki poniesione na objęcie akcji własnych.

Warto zapamiętać



Należy przyjąć, iż w spółce akcyjnej posiadającej akcje własne kwotę dywidendy należy obliczyć następująco:

Zysk netto spółki za poprzedni rok obrotowy

+ niepodzielone zyski z lat ubiegłych

+ kwoty przeniesione z utworzonych z zysku kapitałów zapasowego i rezerwowych

- niepokryte straty

- akcje własne

- kwoty, które zgodnie z ustawą lub statutem powinny być przeznaczone z zysku za ostatni rok obrotowy na kapitały zapasowe lub rezerwowe

Otrzymaną w ten sposób wartość należy podzielić przez liczbę akcji będących w posiadaniu akcjonariuszy innych niż sama spółka. Akcje własne spółki akcyjnej będące w jej posiadaniu nie uczestniczą w podziale dywidendy.

PRZYKŁAD

Spółka nabyła od akcjonariusza 100 szt. akcji własnych po 150 zł za akcję w celu ich umorzenia, natomiast wartość nominalna tych akcji stanowi 100 zł/szt.

Nabycie akcji własnych: cena nabycia 100 szt. * 150 zł = 15.000 zł

Zapłata zobowiązania z tytułu zakupu akcji własnych 15.000 zł

Umorzenie akcji własnych:

- Wyksięgowanie nabytych akcji w cenie nabycia 15.000 zł
- Obniżenie kapitału zakładowego o wartość nominalną umorzonych akcji 100 szt.* 100 zł = 10.000 zł
- Ujemna różnica pomiędzy wartością nominalną akcji a ceną nabycia akcji zmniejszającą kapitał zakładowy: 15.000 zł—10.000 zł = 5.000 zł

Krótkoterminowe aktywa finansowe - akcje własne

1) 15 000	15 000 (3a)
-----------	-------------

Pozostałe zobowiązania

2) 15 000	15 000 (1)
-----------	------------

Rachunek bieżący

Sp.) 50 000	15 000 (2)
-------------	------------

Kapitał zakładowy

3b) 10 000	
------------	--

Kapitał zapasowy

3c) 5 000	5 000 (Sp.)
-----------	-------------

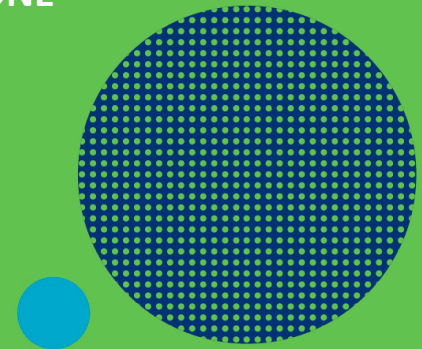
Anna Ceglarek

UŁATWIENIA DLA MAŁYCH JEDNOSTEK WPROWADZONE NOWELIZACJĄ USTAWY O RACHUNKOWOŚCI Z DNIA 23 LIPCA 2015

Jakub Borowski

Konsultant

e-mail: jakub.borowski@uhy-pl.com



23 września 2015 roku weszła w życie nowelizacja ustawy o rachunkowości.

Spowodowane jest to niejako dostosowaniem przepisów polskich do przepisów i regulacji unijnych oraz wprowadzeniem szeregu ułatwień związanych ze sporządzaniem sprawozdań finansowych dla małych firm. Głównym problemem małych przedsiębiorstw przy sporządzaniu sprawozdania finansowego jest jego rozbudowana forma.

Wychodząc naprzeciw problemom małych przedsiębiorstw oraz chcąc spełnić wytyczne związane z **dyrektywą Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 r.** (w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek) rząd poprzez ustawę z dnia 23 lipca 2015 dopuścił możliwość sporządzenia uproszczonego sprawozdania finansowego.

Warunkiem skorzystania z prawa do uproszczonego sprawozdania finansowego, jest spełnienie ustawowych

kryteriów małej jednostki, a następnie podjęcie przez organ zatwierdzający sprawozdanie w danym podmiocie, decyzji o jego sporządzeniu.

Definicja małej jednostki została ściśle opisana w **Ustawie o Rachunkowości (UoR) w art. 3 ust. 1c**. Wskazuje on, że za małą jednostkę uznać można spółki osobowe, handlowe lub kapitałowe, które za poprzedni rok obrotowy nie przekroczyły dwóch z trzech wartości:

- 17.000.000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
- 34.000.000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,
- 50 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty.

Dodatkowo w Polsce, z uprawnień dla małych jednostek mogą korzystać osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki jawne osób fizycznych oraz spółki partnerskie, które stosują zasady rachunkowości na podstawie art. 2 ust. 2.

Sposób przedstawienia sprawozdania przez małe jednostki, ściśle opisuje **załącznik nr 5 UoR**. Uproszczenia wynikające z tego załącznika w porównaniu do załącznika nr 1 UoR ograniczają zakres przedstawianych informacji i odnoszą się do:

- wprowadzenia do sprawozdania,
- bilansu,
- rachunku zysków i strat,
- informacji dodatkowej.

Jednostka mała nie ma obowiązku sporządzania rachunku przepływów pieniężnych oraz zestawienia zmian w kapitale własnym. W przypadku sprawozdania z działalności, jednostka może być zwolniona z jego sporządzenia, gdy opíše operacje dotyczące nabycia akcji (udziałów) własnych w informacji dodatkowej (w momencie gdy wystąpią).

Zgodnie z art. 3 ust. 1e UoR z **możliwości posiadania statusu jednostki małej** oraz sporządzania uproszczonego sprawozdania finansowego **wyłączono:**

- jednostki zajmujące się działalnością finansową,

- emitentów papierów wartościowych dopuszczonych lub ubiegających się o ich dopuszczenie do obrotu na jednym z rynków regulowanych Europejskiego Obszaru Gospodarczego,
- emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu w alternatywnym systemie obrotu,
- krajowych instytucji płatniczych,
- instytucji pieniądza elektronicznego,
- jednostek sektora finansów publicznych.

Ustawa z dnia 23 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw, wprowadziła dodatkowe udogodnienia dla wszystkich jednostek spełniających kryteria małych jednostek bez względu na fakt czy sporządzają one uproszczone czy też pełne sprawozdanie finansowe. Akt ten daje możliwość stosowania pewnych uproszczeń w zakresie:

- kwalifikacji leasingów,
- ustalania aktywów i rezerw dotyczących odroczonego podatku dochodowego,
- obowiązków wymienionych w rozporządzeniu dotyczącym instrumentów finansowych wydanym na podstawie art. 81 ust. 2 pkt 4 UoR.

Wprowadzając **art. 3 ust. 6 UoR** ustawodawca umożliwił szerszemu gronu podmiotów skorzystanie z **uproszczeń dotyczących leasingów**. Dotychczas z tego prawa mogły korzystać tylko jednostki, których sprawozdanie nie podlegało obowiązkowemu badaniu przez biegłego rewidenta.

Wyżej wymienione podmioty oraz jednostki samorządu terytorialnego uprawnione są do ujmowania umów leasingu operacyjnego oraz finansowego na zasadach określonych w przepisach prawa podatkowego i nie stosować w tym przypadku przepisów określonych w art. 3 ust. 4 i 5 UoR. Pozwala to na nieprowadzenie podwójnej ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wyleasingowanych przez przedsiębiorstwo. Podmiot kwalifikuje w tym wypadku leasing jako operacyjny zgodnie z art. 17b. Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, gdzie:

- umowa leasingu ma ustalony termin nie mniejszy niż 40% normalnego okresu amortyzacji przedmiotu umowy, albo jej okres wynosi co najmniej 5 lat w przypadku, gdy dotyczy nieruchomości,
- suma należnych opłat wynikających z umowy pomniejszona o podatek VAT wynosi co najmniej wartość przedmiotu umowy w momencie zakupu.

Natomiast leasing finansowy zgodnie z wytycznymi z art. 17f. Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych powinien wykazywać następujące cechy:

- umowa ma oznaczony czas,
- suma należnych opłat wynikających z umowy pomniejszona o podatek VAT wynosi co najmniej wartość przedmiotu umowy w momencie zakupu,
- umowa wskazuje, że odpisów amortyzacyjnych przedmiotu umowy dokonuje korzystający, a nie strona finansująca.

Drugim uproszczeniem wprowadzonym przez ustawodawcę poprzez ustawę z dnia 25 września 2015 r. dotyczy **rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego**. Zgodnie z art. 37 ust. 10 UoR podmiot spełniający kryteria małej jednostki może odstąpić od ich ustalania. Pozwala to na nieprowadzenie przez podmiot rejestru różnic przejściowych między wartością rachunkową a podatkową aktywów i pasywów oraz strat podatkowych, możliwych do rozliczenia w przyszłości.

Ostatnią zmianą dotyczącą podmiotów spełniających kryterium małych jednostek jest **wprowadzenie poprzez art. 28b UoR możliwości nie stosowania rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych**. Małe podmioty nie muszą zatem zajmować się wyceną i odpowiednią prezentacją posiadanych udziałów własnych, udziałów w jednostkach podporządkowanych oraz reszty praw i zobowiązań wymienionych w tekście opublikowanym przez Ministerstwo Finansów.

Powyższe ułatwienia są odpowiedzią na postulaty stawiane przez przedsiębiorców. Mimo, iż wrześniowa ustawa wchodziła w życie z dniem 1 stycznia 2016 roku to dopuszczała możliwość stosowania powyższych uproszczeń dla sprawozdania finansowego sporządzanego za rok 2015. Niewiele podmiotów jednak zdecydowało się na ich zastosowanie.

NADZÓR MERYTORYCZNY

Edyta Krzywańska

Associate Partner

Doradca podatkowy

e-mail: edyta.krzywanska@uhy-pl.com

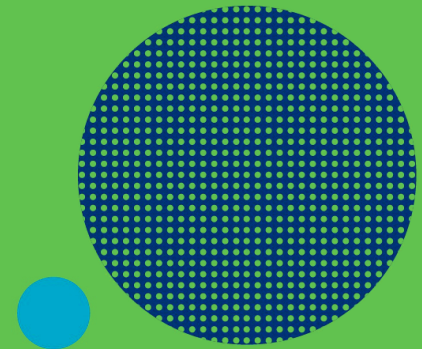
Doradca podatkowy, prawnik; absolwentka Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego. Karierę zawodową rozpoczęła w dziale doradztwa podatkowego jednej z czołowych spółek doradztwa podatkowego w kraju. Specjalizuje się w problematyce dotyczącej kontroli podatkowej, prowadzenia postępowań podatkowych oraz sądownoadministracyjnych w zakresie podatków dochodowych oraz podatku od towarów i usług. Autorka licznych publikacji z zakresu prawa podatkowego.

KLAUZULA OBEJŚCIA PRAWA PODATKOWEGO

Jan Zalewski

Konsultant podatkowy

e-mail: jan.zalewski@uhy-pl.com



Dnia **7 czerwca 2016 r.** Prezydent podpisał **nowelizację Ordynacji Podatkowej**, wprowadzającą instytucję klauzuli generalnej obejścia prawa podatkowego, opisaną w nowych art. 119a-f.

Rozbudowana regulacja ma na celu zwiększenie wpływów budżetowych i uszczelnienie systemu podatkowego, ale także ograniczenie przewagi konkurencyjnej podmiotów korzystających ze skomplikowanych metod optymalizacyjnych nad pozostałymi uczestnikami obrotu gospodarczego.

Dalsza część nowelizacji wprowadza odrębną procedurę postępowania w przypadkach unikania opodatko-

wania, a także przewiduje utworzenie nowego organu — Rady do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania.

Nowym elementem są także opinie zabezpieczające, wydawane przez Ministra Finansów, które pełnią rolę analogiczną do interpretacji indywidualnych, przy czym odnoszą się wyłącznie do kwestii obejścia prawa podatkowego.

Zgodnie z art. 119a, „czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, nie skutkuje osią-

gnięciem korzyści podatkowej, jeśli sposób działania był sztuczny”, przy czym jako czynność rozumie się również zespół powiązanych ze sobą czynności, nawet jeżeli strony poszczególnych fragmentów tej zbiorczej czynności są różne. Dalsze przepisy uszczegółwiają poszczególne przesłanki, zapisane w zacytowanym artykule.

Przy ocenie sztuczności sposobu działania należy wziąć pod uwagę okoliczności takie jak (w szczególności): nieuzasadnione dzielenie operacji, angażowanie niepotrzebnych z ekonomicznego punktu widzenia pośredników, nadmierne w stosunku do

niepodatkowych korzyści płynących z podejmowanego działania ryzyko, elementy wzajemnie się znoszące czy efekt końcowy identyczny lub zbliżony do stanu początkowego. Z kolei art. 119 d przesądza, że o celu dokonanej czynności przesądzać ma wazenie istotności korzyści podatkowych w odniesieniu do pozostałych celów ekonomicznych i gospodarczych. Co ważne, art. 119b przewiduje listę wyjątków, w których nie znajdują zastosowania przepisy o obejściu prawa podatkowego zapisane w Ordynacji.

Są to następujące przypadki:

- sumaryczna korzyść podatkowa wszystkich stron czynności w danym okresie rozliczeniowym konkretnego podatku nie przekracza 100 000 zł (uwaga: w przypadku wielu podmiotów próg ten nie ulega podwyższeniu);
- podatnik uzyskał opinię zabezpieczającą (opisaną w dalszej części artykułu) lub gdy wniosek nie został załatwiony w terminie, o ile opinia ta nie została zmieniona lub uchylona;
- ewentualna korzyść podatkowa związana jest z podatkiem od towarów i usług lub z opłatami i niepodatkowymi należnościami budżetowymi;
- inne przepisy prawa podatkowego pozwalają na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.

Zgodnie z art. 119e, za korzyść podatkową należy uważać zarówno samą zmianę kwoty należności podatkowej (niepowstanie zobowiązania podatkowego, obniżenie jego wysokości, powstanie albo zawyżenie straty podatkowej, powstanie nadpłaty lub zawyżenie jej kwoty, zawyżenie kwoty

zwrotu), jak również odsunięcie jej wymagalności w czasie.

Postępowanie w sprawach o unikaniu opodatkowania prowadzi Minister Finansów – może je zarówno wszcząć, jak i przejąć od innego organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej już toczące się postępowanie, w którym może znaleźć zastosowanie art. 119a.

Co istotne, jeżeli Minister Finansów uzna, że w danym przypadku doszło do czynności mającej na celu obejście prawa podatkowego, wydaje w tej sprawie decyzję i przekazuje postępowanie organowi kontroli skarbowej, nie wydając decyzji ustalającej wysokość należności podatkowej.



Dla podatnika jedyną metodą upewnienia się, czy czynność dokonana przez niego nie zostanie zakwalifikowana jako „sztuczna”, jest wystąpienie do Ministra Finansów o opinię zabezpieczającą, na podstawie art. 119w – zf znowelizowanej Ordynacji Podatkowej.



Wniosek może dotyczyć sytuacji zaistniałej lub przyszłej, musi zawierać dane wnioskodawcy (lub wnioskodawców – istnieje możliwość wystąpienia wspólnie przez wszystkie strony czynności) oraz podmiotów uczestniczących w przedmiotowej czynności, wyczerpujący opis tej czynności, wskazanie jej celów oraz ekonomicznego uzasadnienia, określenie skutków podatkowych oraz stanowisko własne wnioskodawcy. Do wniosku o wydanie opinii można załączyć dokumentację dotyczącą czynności np. projekty umów. Opłata należna przy składaniu wniosku wynosi **aż 20 000 zł**. Na rozpatrzenie wniosku przewidziano termin **6 miesięcy**. Minister odmówi wydania takiej opinii, jeśli – jego zdaniem – czynność stanowi obejście prawa podatkowego. Na decyzję o odmowie wydania opinii przysługuje skarga do sądu administracyjnego (zapewne poprzedzona wezwaniem organu do usunięcia naruszenia prawa).

Bardzo ważne rozstrzygnięcie znajduje się w przepisach wprowadzających wyżej opisane zmiany. Art. 7 ustawy nowelizującej przewiduje, że nowe regulacje dotyczące obejścia prawa podatkowego będą miały zastosowanie jedynie do korzyści podatkowych osiągniętych po dniu wejścia w życie tej ustawy – niestety oznacza to, że do skutków czynności już dokonanych, jeżeli będą one rodzić konsekwencje podatkowe (w myśl opisywanych przepisów) w terminie późniejszym niż 15 lipca 2016, należy stosować nowoprowadzone rozwiązania. Oznacza to faktyczną retroaktywność nowej regulacji.

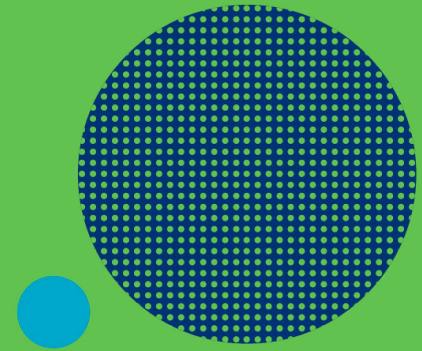
Ustawa – w opisanym wyżej zakresie – weszła w życie 15 lipca 2016 r.

WADLIWOŚĆ CZYNNOŚCI PRAWNEJ A PODATEK OD CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH

Jakub Lepiarz

Młodszy konsultant podatkowy

e-mail: jakub.lepiarz@uhy-pl.com



Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych posiada najwięcej związków z prawem cywilnym spośród wszystkich ustaw podatkowych. Za przedmiot opodatkowania w ustawie zostały bowiem uznane wprost czynności prawne, w kształcie takim jakie statuuje je Kodeks cywilny i inne akty prawne dotyczące prawa cywilnego.

Podatkowi od czynności cywilnoprawnych podlegają wyłącznie czynności prawne zawarte w art. 1 ustawy o PCC. Z zamkniętego charakteru tego przepisu wynika zatem, że inne niż wymienione w tym przepisie czynności prawne, w tym także umowy, nie będą stanowiły przedmiotu opodatkowania.

Należy jednak pamiętać, że organy podatkowe nie są związane nazwą czynności prawnej jaką nadały jej strony, ale mogą we własnym zakresie ustalać jej istotne elementy, klasyfikując tym samym daną czynność prawną inaczej niż zrobiły to jej strony¹. Zgodnie bowiem ze stanowiskiem przyjętym w doktrynie, o klasyfikacji czynności prawnych nie decyduje ich nazwa i forma,

a materialnoprawna (merytoryczna) zawartość.

W obiegu gospodarczym zdarzają się jednak sytuacje, gdy dokonane czynności prawne rodzące skutki podatkowe są wadliwe w rozumieniu prawa cywilnego. **Wadliwość czynności prawnej** oznacza, że skutki jej dokonania są niepewne w przyszłości i w zależności od rodzaju posiadanej wady prawnej, mogą zostać uznane nawet za niebyłe. W nauce prawa cywilnego wadliwość czynności prawnej przyjmuje postać nieważności bezwzględnej lub względnej albo bezskuteczności zawieszony lub względnej.

Nieważność bezwzględna to jedna z podstawowych sankcji, która dotyka wadliwe czynności prawne. Kodeks cywilny uznaje za nieważne bezwzględnie czynności prawne, które:

- zostały dokonane przez oświadczenie woli o treści sprzecznej z bezwzględnie wiążącymi normami prawnymi lub zasadami współżycia społecznego (art. 58 KC),
- zostały dokonane przez podmiot

nieposiadający zdolności do czynności prawnych (art. 10 i n. KC),

- zawarte zostały bez dochowania odpowiedniej formy ze skutkiem nieważności (art. 73 KC),
- dotknięte są wadami oświadczenia woli w postaci dokonania czynności dla pozorów (art. 83 KC) albo braku świadomości lub swobody strony czynności przy podejmowaniu decyzji (art. 82 KC).

Nieważna bezwzględnie czynność prawna nie wywiera żadnych skutków prawnych i jest nieważna z mocy prawa od samego początku. Art. 58 § 3 KC stanowi jednoznacznie, że nieważność może dotknąć nie tylko czynność prawną jako całość, ale również jej część. Oznacza to, że nieważność może odnosić się jedynie do pewnych postanowień czynności prawnej.

Nieważność względna czynności prawnych to inaczej wzruszalność. Czynność prawna wzruszalna charakteryzuje się tym, że jej postanowienia pozostają w mocy, ale na skutek działania uprawnionego podmiotu mogą zostać uchylone lub zmienione.

¹ Wyrok NSA z 10 stycznia 1997 r., III SA 1184/95, www.orzeczenia.nas.gov.pl.

Istnieją dwa sposoby na wzruszenie czynności prawnej:

- 1) poprzez oświadczenie woli uprawnionego podmiotu, gdy złożone zostało pod wpływem groźby, podstęp lub błędu oraz
- 2) poprzez konstytutywne orzeczenie sądu, które unieważnia lub zmienia oświadczenie woli. Nieważność względna tym różni się od nieważności bezwzględnej, że nie powstaje ona nigdy z mocy samego prawa.



Bezskuteczność zawieszona polega na czasowym wstrzymaniu skutków dokonanej czynności prawnej do nadejścia określonego zdarzenia.



Stan bezskuteczności zawieszonej oznacza co prawda, że zawarta czynność prawna nie wywołuje zamierzonych przez strony skutków, ale do momentu nadejścia wspomnianego zdarzenia, strony nie mogą powołać się na nieważność czynności, w celu uwolnienia się od konsekwencji zawartej umowy. Sytuację, w której powstaje bezskuteczność względna czynności prawnej, może wyznaczać tylko przepis ustawy.

Przy bezskuteczności względnej, czynność prawa pozostaje co do zasady ważna oraz wywiera skutki prawne, na które była nastawiona, jednak jest bezskuteczna względem określonej osoby, zachowując przy tym walory swej skuteczności wobec innych podmiotów. Bezskuteczność względna pełni w praktyce przede wszystkim funkcję ochronną wobec wierzyciela, którego wierzytelność stanie się niemożliwa do wyegzekwowania w przypadku zawarcia umowy pomiędzy dłużnikiem, a osobą trzecią. Bezskuteczność względna nigdy nie następuje z mocy oświadczenia woli lecz tylko z mocy samego prawa lub orzeczenia sądowego.

Podatek od czynności cywilnoprawnych wobec nieważności czynności prawnej

Obowiązek podatkowy w przypadku czynności prawnej dotkniętej sankcją nieważności bezwzględnej nie powstanie w ogóle, gdyż ta z mocy prawa traktowana jest jakby nigdy nie została zawarta.

W przypadku, gdyby podatek został jednak pobrany od czynności prawnej bezwzględnie nieważnej, powstaje problem zwrotu niesłusznie zapłaconego podatku.

Art. 11 ustawy o PCC reguluje konstrukcję zwrotu podatku, jedynie w sytuacjach, kiedy obowiązek podatkowy powstał, a podatek pobrany został zgodnie z obowiązującymi przepisami. Przytoczony przepis wyklucza zatem stosowanie konstrukcji zwrotu podatku do czynności prawnych bezwzględnie nieważnych, któ-

re z mocy prawa i ze skutkiem wstecznym uznawane są za niezawarte. W takim wypadku zapłacony podatek od czynności cywilnoprawnych należy traktować jako nienależnie zapłacony, czyli stanowić będzie nadpłatę podatku zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej.

W praktyce powstają jednak problemy związane z żądaniami organów podatkowych, które domagają się wyroków sądów cywilnych, ustalających istnienie lub nieistnienie stosunku prawnego.

WSA w Warszawie w wyroku z 13 czerwca 2006 r. stwierdził, że jedynie prawomocny wyrok orzekający nieważność czynności prawnej może powodować powstanie nadpłaty podatku w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej². Trudno zgodzić się z przedstawionym poglądem sądu administracyjnego.

W Ordynacji podatkowej oraz w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych brak jest przepisów, które obligują organy podatkowe do wytaczania powództwa cywilnego w zakresie ustalenia nieważności czynności prawnej.

Ustawodawca w art. 199a Ordynacji podatkowej przyznaje możliwość wytoczenia takiego powództwa przez organy podatkowe, ale jedynie fakultatywnie, a nie obligatoryjnie.

Wydaje się, że organ podatkowy powinien z urzędu (lub na wniosek stron) uwzględnić bezwzględnie nieważność czynności prawnej, jeśli nie ma co do niej wątpliwości³. Dopiero w przypadku powstania wątpliwości zasadnym wydaje się skorzystanie

² Wyrok WSA w Warszawie z 13 czerwca 2006 r., III SA/Wa 1060/06, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.

z uprawnienia z art. 199a Ordynacji podatkowej.

Zupełnie inaczej uregulowana została kwestia skutków czynności prawnej, która dotknięta jest sankcją nieważności względnej.

Zgodnie z **art. 11 ust. 1 pkt 1 ustawy o PCC**, jeżeli skutki prawne czynności cywilnoprawnej zostaną uchylone, podatek podlega zwrotowi.

Zwrot PCC następuje zatem w sytuacji, gdy zapłacony podatek był należny w momencie świadczenia, a więc w przeciwieństwie do nieważności bezwzględnej, obowiązek podatkowy powstał zgodnie z przepisami prawa podatkowego, natomiast późniejsze zdarzenia przesądzą o obowiązku zwrotu podatku.

Organ podatkowy nie jest upoważniony do ustalania we własnym zakresie czy w danym stanie faktycznym czynność prawna jest obciążona nieważnością względną. W razie, gdy organ podatkowy poweźmie wątpliwości, co do ewentualnej nieważności czynności prawnej, będzie zmuszony skorzystać z uprawnienia z art. 199a Ordynacji podatkowej i wytoczyć powództwo cywilne na mocy art. 189¹ Kodeksu Postępowania Cywilnego.

Podatek od czynności cywilnoprawnych wobec bezskuteczności czynności prawnej

Czynność prawna dotknięta sankcją bezskuteczności zawieszona charakteryzuje się tymczasowością.

Taka czynność prawna nie wywołuje w chwili jej dokonania zamierzonych skutków prawnych, ponieważ jest uzależniona od zdarzenia przyszłego i niepewnego w postaci potwierdzenia lub jego odmowy, najczęściej od osoby trzeciej.

Byt czynności prawnej przesądzony zostaje zatem w przyszłości, a nie w momencie jej zawarcia. W tym miejscu warto zaznaczyć, że zdarzenie przyszłe i niepewne od którego uzależniona jest skuteczność dokonanej czynności prawnej nie powinno być rozumiane jako warunek, czyli instytucja prawa cywilnego. Wspomniane przyszłe zdarzenie należy utożsamiać wyłącznie z działaniem strony czynności prawnej lub osoby trzeciej, polegającym na udzieleniu zgody lub odmowy na dokonanie czynności.

Z powyższego rozumowania można wyprowadzić wniosek, że do momentu potwierdzenia czynności prawnej, czynność ta jest ważna i skuteczna. Obowiązek podatkowy w PCC nie powstaje zatem w momencie zawarcia takiej czynności.

Ewentualny obowiązek podatkowy może powstać wyłącznie, gdy czynność

ta zostanie potwierdzona przez upoważnioną do tego osobę trzecią (w tym momencie czynność stanie się ważna i skuteczna). Natomiast gdy osoba trzecia odmówi potwierdzenia czynności lub też upłynie termin wyznaczony na potwierdzenie tej czynności, obowiązek podatkowy w ogóle nie powstanie.

Przepisy ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych nie odnoszą się wprost do tematu czynności prawnych dotkniętych sankcją bezskuteczności względnej, czyli czynności ważnej i skutecznej w momencie jej zawarcia a następnie na mocy wyroku sądownego uznanej za bezskuteczną w stosunku do określonego kręgu osób. Jako skuteczna czynność prawna, czynność ta podlega obowiązkowi podatkowemu w podatku od czynności cywilnoprawnych na zasadach ogólnych, czyli w momencie dokonania czynności prawnej.

Art. 11 ust. 1 ustawy o PCC zawiera katalog przesłanek, dotyczących zwrotu podatku. Oprócz nieważności względnej (art. 11 ust. 1 pkt 1), przepisy ustawy umożliwiają także zwrot w razie niespełnienia się warunku zawieszającego zawartego w umowie⁴, niezarejestrowania podwyższenia kapitału zakładowego⁵ oraz niewpisania hipoteki do księgi wieczystej⁶.

Art. 11 ustawy o PCC nie przewiduje zatem zwrotu podatku w przypadku bezskuteczności względnej dokonanej

³ Tak stwierdził SN w Wyrok z 13 czerwca 2002 r., III RN 108/01 „(...) organy podatkowe powinny z urzędu uwzględnić nieważność czynności prawnej.” www.mojepanstwo.pl, 21.092014; oraz WSA w Łodzi w Wyrok I SA/Łd 1869/03, który stwierdził że „Każdy zatem może powoływać się na tę nieważność, w tym także w postępowaniu podatkowym, a organy podatkowe powinny samodzielnie kwestię tę rozstrzygnąć na potrzeby prowadzonego przez siebie [postępowania] podatkowego.”, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.

⁴ Art. 11 ust. 1 pkt 2 UPCC

⁵ Art. 11 ust. 1 pkt 4 UPCC

⁶ Art. 11 ust. 1 pkt 5 UPCC

czynności prawnej. Taki pogląd przemawia za brakiem możliwości zwrotu podatku w przypadku, gdy sąd uzna czynność prawną za bezskuteczną względnie.

Stanowisko takie przyjął także Wojewódzki Sąd Administracyjny

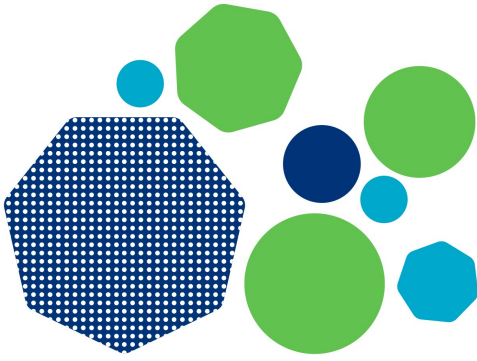
w Lublinie, który w wyroku z 31 stycznia 2012 r. stwierdził, że: „(...) wymienając w art. 11 ust. 1 przypadki, w których podatek od czynności cywilnoprawnych podlega zwrotowi, ustawodawca, nie użył sformułowania ‘w szczególności’, a zatem katalog przesłanek ma charakter zamknięty.

Oznacza to, że żadna inna okoliczność, poza wymienionymi w tym przepisie nie może stanowić podstawy zwrotu podatku⁷”.

⁷Wyrok WSA w Lublinie z 31 stycznia 2012 r., I SA/Lu 725/11, www.orzecznia-nsa.pl.

Jakub Lepiarz





LET US HELP YOU ACHIEVE FURTHER BUSINESS SUCCESS

UHY ECA S.A.

ul. Moniuszki 50
31-523 Kraków

Tel. +48 12 417 78 00

Email biuro@uhy-pl.com

Kontakt

Magdalena Hańczak

Email magdalena.hanczak@uhy-pl.com

Nadzór merytoryczny

dr Roman Seredyński

Edyta Krzywańska

Nie ponosimy odpowiedzialności cywilnej za zdarzenia będące następstwem decyzji podjętych w oparciu o informacje zawarte w niniejszej publikacji. Informacje mają charakter ogólny i nie odnoszą się do sytuacji konkretnej firmy. Przed podjęciem konkretnych decyzji proponujemy zasięgnięcie porady u naszych ekspertów.

UHY ECA S.A. (the "Firm") is a member of Urbach Hacker Young International Limited, UK company, and forms part of the international UHY network of legally independent accounting and consulting firms. UHY is the brand name for the UHY international network. The services described herein are provided by the Firm and not by UHY or any other member firm of UHY. Neither UHY nor any member of UHY has any liability for services provided by other members."

© 2016 UHY ECA S.A.

www.uhy-pl.com

