

Zyski to nie tylko środki pieniężne

28 kwietnia 2014 | Ekspert księgowy

Przychód z nieruchomości przejętych na mocy ugody jako wykonanie kar umownych powstanie w momencie przeniesienia ich własności. Nie zdecyduje o nim dopiero faktyczne uzyskanie środków z ich sprzedaży czy wykreślenie wszystkich wpisów hipotecznych.

Spółka prowadzi działalność w zakresie najmu nieruchomości oraz usług związanych z robotami budowlanymi i remontowymi. W 2010 r. zawarła z rosyjską firmą porozumienie o wspólnym przedsięwzięciu. Chodziło o zapewnienie komfortowych nieruchomości dla klientów wraz z transferem, organizacją zakupów w centrach targowych podczas pobytu oraz organizacją usług dentystycznych. Polska spółka miała zapewniać luksusowe i komfortowo urządzone nieruchomości w atrakcyjnych lokalizacjach wraz z serwisem. W tym celu podpisała umowę dzierżawy nieruchomości. Jej właściciel zobowiązał się zapewnić lokale mieszkalne gotowe do wynajmu w określonym terminie. Strony ustaliły też karę umowną.

Trudności finansowe właściciela nieruchomości spowodowały, że nie udało się ich przekazać w stanie nadającym się do wynajmu. Kontrahenci zdecydowali się na ugodowe załatwienie sporu. Na mocy cesji nieruchomości przeprowadzonej przed notariuszem przeniesiono własność niewykończonych i nadających się do remontu nieruchomości, traktując tę czynność jako formę realizacji kar umownych.

We wniosku o interpretację spółka zapytała o skutki podatkowe takiej ugody. Sama uważała, że przychód powstanie u niej dopiero w momencie wyegzekwowania konkretnej kwoty należności od nabywcy obciążonych hipoteką nieruchomości, tj. w momencie faktycznego otrzymania środków pieniężnych ze sprzedaży nieruchomości z uwzględnieniem wysokości hipoteki na rzecz osób trzecich lub w momencie wykreślenia wszystkich hipotek.

Fiskus nie zgodził się z tym stanowiskiem. Jego zdaniem, zarówno w przypadku dalszej odsprzedaży, jak i pozostawienia w majątku spółki nieruchomości nabytych w związku z rozliczeniem kary umownej, po jej stronie powstanie przychód w wysokości ustalonej przez strony w związku z przeprowadzoną transakcją, stosownie do art. 14 ustawy o CIT. Przychód ten powstanie w momencie przeniesienia własności nieruchomości na rzecz spółki. Bez znaczenia w tym zakresie będzie faktyczne uzyskanie środków z tytułu sprzedaży tej nieruchomości, czy też wykreślenie wszystkich wpisów hipotecznych.

Ponadto w przypadku przejęcia własności nieruchomości w ramach zawartej ugody do przychodu należy zaliczyć ich wartość określoną przez strony w związku z przeprowadzoną transakcją. Co do zasady powinna ona odpowiadać wartości rynkowej przejmowanej nieruchomości.

Fiskus zauważył, że nie ma uprawnień do przeprowadzenia oceny wartości nieruchomości z uwzględnieniem ciężących zobowiązań. W konsekwencji nie może potwierdzić zasadności pomniejszania wartości nieruchomości o wartość ciężących na niej hipotek. Wykraczałoby to poza ramy postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej.

Spółka zaskarżyła interpretację, ale przegrała. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku przypomniał, że postępowanie interpretacyjne ma na celu określenie prawnych następstw stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) opisanego przez wnioskodawcę. W postępowaniu w przedmiocie wydania interpretacji tylko i wyłącznie wnioskodawca wyczerpująco przedstawia stan faktyczny. Przedstawia go przy tym w całym niezbędnym dla oceny prawnej zakresie - wprost w treści wniosku, który kieruje do organu mającego wydać interpretację.

Ponadto sąd zauważył, że skoro, jak twierdzi wnioskodawca, doszło do przeniesienia własności nieruchomości na rzecz wierzyciela, to należy się zgodzić z fiskusem, że doszło do rozliczenia wierzytelności w zakresie przysługujących stronie kar umownych.

Zdaniem WSA nie można przyjąć, że należnymi przychodami w rozumieniu art. 12 ust. 3 ustawy o CIT będą jedynie środki pieniężne (tu: uzyskane przez wnioskodawcę dopiero w momencie sprzedaży nieruchomości). Sąd zgodził się też, że uzależnienie momentu powstania przychodu od wykreślenia wszystkich wpisów hipotecznych figurujących w księdze wieczystej nieruchomości nie ma uzasadnienia w art. 12 ust. 3e ustawy o CIT.

Po stronie wnioskodawcy powstał przychód w wysokości ustalonej przez strony w akcie notarialnym. Co do zasady, przychodem z odpłatnego zbycia rzeczy lub praw majątkowych jest bowiem ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie. Jeżeli cena bez uzasadnionej przyczyny odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy lub praw, to przychód ten określa organ podatkowy w wysokości wartości rynkowej. Przy czym, jak wskazał WSA, organ określa tę wartość na etapie postępowania podatkowego, a nie w wydanej interpretacji indywidualnej.

Wyrok WSA w Gdańsku z 4 kwietnia 2014 r. (I SA/Gd 1731/13).

—oprac. Aleksandra Tarka

Komentarz eksperta:

Artur Nowak, radca prawny, partner w kancelarii DZP Domański Zakrzewski Palinka sp.k.

Analizowany wyrok jest istotny zarówno w sferze przepisów proceduralnych o wydawaniu interpretacji, jak i dalszej procedury sądowej w sprawach interpretacji podatkowych.

W sferze aspektów proceduralnych, które moim zdaniem są pierwszoplanowe, pojawia się problem zupełności stanu faktycznego i związanych z tym obowiązków organu czy sądu oraz podatnika. Trzeba jasno podkreślić, że organ interpretujący ma obowiązek zażądania jego uzupełnienia tylko wówczas, gdy jakieś jego elementy są niejasne lub niepełne. Ocena ta powinna mieć charakter zobiektywizowany. Nawet jeżeli w praktyce nie zawsze tak jest, to niezwykle trudno jest z tego zagadnienia skonstruować skuteczny przed sądem zarzut. A wnioskodawca ma fundamentalny obowiązek wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego we wniosku o wydanie interpretacji.

Nie można też zapominać, że skarga do WSA nie jest środkiem prawnym, który pozwalałby na uzupełnienie niepełnego, jak się podatnikowi zdaje, stanu faktycznego. Zatem wplatanie do skargi do WSA nowych wątków czy instytucji prawnych naświetlających rzeczywisty stan faktyczny jest spóźnione. Z drugiej strony, mając na uwadze ochronną rolę interpretacji, nie można ich wydawać, gdy

stan faktyczny jest niepełny lub niewyjaśniony. Powstaje zatem pytanie, czy w wydanym wyroku sąd prawidłowo ocenił kwestię zupełności i jasności stanu faktycznego zawartego we wniosku.

Moim zdaniem sąd dokonał niewłaściwej oceny w tym względzie. Organ wydający interpretację powinien bowiem w nieco szerszym zakresie przeanalizować umowę i stan faktyczny (prawdopodobnie z udziałem podatnika), a nie ukierunkować swoje działania wyłącznie formalistycznie. Na tle stanu faktycznego wynikającego z uzasadnienia wyroku trudno bowiem stwierdzić, jaki był rzeczywisty zamiar stron ugody, co chciały osiągnąć i kiedy. A skutki podatkowe w tym zakresie są uzależnione od tej właśnie oceny. Po co zatem wydawać interpretację, nie upewniwszy się wcześniej co do zasadniczych zagadnień będących przedmiotem wniosku? Moim zdaniem interpretacja wydana w tej sprawie powinna ulec uchyleniu, a przy ponownym rozpatrywaniu wniosku organ powinien bezspornie ustalić stan faktyczny we współpracy z podatnikiem.

Rzeczpospolita

© Wszystkie prawa zastrzeżone