

Wrocław, 11.07.2016 r.

NEWSLETTER Nr 16/2016/Tax¹

**ZMIANA PODMIOTOWA W UMOWIE LEASINGU
I JEJ SKUTKI W ZAKRESIE PODATKU DOCHODOWEGO
OD OSÓB PRAWNYCH**

W dniu 23 maja 2016 r. Naczelny Sąd Administracyjny (dalej jako: NSA) podjął w składzie siedmiu sędziów uchwałę², która przesądza sporny dotychczas **problem wpływu zmiany leasingodawcy, poprzez zbycie i nabycie przez inny podmiot przedmiotu trwającej umowy leasingu, na konieczność ponownej weryfikacji tej umowy na podstawie przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych³.**

W rozumieniu ustawy o CIT umową leasingu jest zarówno umowa leasingu uregulowana w przepisach Kodeksu cywilnego, jak i każda inna umowa charakteryzująca się tym, że jedna ze stron, zwana dalej „finansującym”, oddaje do odpłatnego używania albo używania i pobierania pożytków na warunkach określonych w ustawie drugiej stronie, zwanej dalej „korzystającym”, podlegające amortyzacji środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne, a także grunty oraz prawo wieczystego użytkowania gruntów. W art. 17a ust. 2 u.p.d.o.p. zostało ponadto zdefiniowane pojęcie podstawowego okresu umowy leasingu, przez który rozumie się czas oznaczony, na jaki została zawarta ta umowa, z wyłączeniem czasu, na który może być przedłużona lub skrócona.

Pojęcia te są kluczowe dla określenia skutków podatkowych zawartej umowy. Ustawa o CIT przewiduje bowiem, że opłaty ustalone w umowie leasingu ponoszone przez korzystającego w podstawowym okresie umowy z tytułu używania środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych stanowią przychód finansującego i – pod warunkiem spełnienia pewnych wymogów – koszt uzyskania przychodów korzystającego. Wspomniane wymogi dotyczą przede wszystkim okresu, na jaki umowa leasingu została zawarta. Zgodnie bowiem z regulacją u.p.d.o.p. korzystający będzie mógł zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów opłaty z tytułu umowy tego rodzaju tylko w przypadku, gdy została ona zawarta na czas oznaczony, stanowiący co najmniej 40% normatywnego okresu amortyzacji, jeżeli przedmiotem umowy leasingu są podlegające odpisom amortyzacyjnym rzeczy ruchome lub wartości niematerialne i prawne, albo została zawarta na okres co najmniej 5 lat, jeżeli jej przedmiotem są podlegające odpisom amortyzacyjnym nieruchomości.

¹ Niniejszy Newsletter nie stanowi porady prawnej ani podatkowej.

² Uchwała NSA z dnia 23 maja 2016 r., sygn. akt: II FPS 1/16, dalej jako: „Uchwała”

³ t.j. Dz. U. z 2014 r. poz. 851 z późn. zm., dalej jako: „u.p.d.o.p”, „ustawa o CIT”.

Z uwagi na wskazaną regulację, w praktyce stosowania prawa powstała wątpliwość, czy w przypadku zmiany podmiotowej po stronie finansującego wskutek nabycia przez nowy podmiot przedmiotu umowy leasingu (w konsekwencji czego, w myśl regulacji Kodeksu cywilnego, ów nowy podmiot wstępuje z mocy samego prawa w dotychczasowe stosunki umowne w miejsce dawnego finansującego) konieczne jest ponowne badanie spełnienia ww. wymogów, czy też zmiana taka pozostaje bez wpływu na możliwość zaliczenia przez korzystającego opłaty leasingowej do kosztów uzyskania przychodów.

Dotychczasowe orzecznictwo sądów administracyjnych, z uwagi na wielość stanowisk w tym zakresie, nie pozwalało na sformułowanie jednoznacznej odpowiedzi na to pytanie. Z tego powodu ww. Uchwała ma bardzo istotne znaczenie.

Zgodnie z zaprezentowanym przez NSA stanowiskiem jeżeli, w przypadku zmiany podmiotowej umowy, to jest wyłącznie zmiany osoby leasingodawcy, czyli finansującego, treść umowy leasingu pozostaje bez zmian, bez zmian pozostają również te jej części czy też elementy, w zakresie których ustawa podatkowa przewiduje określone wymogi. W relacji do treści umowy, która ma znaczenie prawne tak dla prawa cywilnego jak i prawa podatkowego, nie można w przypadku nabycia przedmiotu leasingu w czasie jego trwania zasadnie mówić o „nowej umowie”, ponieważ treść umowy pozostaje bez zmian. Sąd podkreślił ponadto, że prawa i obowiązki stron (także w zakresie prawa podatkowego) są wyznaczone przez treść umowy. W konsekwencji zatem, gdy w określonym przypadku nie można mówić o zmienionej przedmiotowo umowie (a tym bardziej o nowej umowie), wymóg niezbędności podstawy prawnej następstwa prawnego w prawie podatkowym - odnoszącego się do hipotezy wstąpienia w prawa i obowiązki trwającej umowy leasingu przez nabywcę przedmiotu tej umowy - jest nieuzasadniony.

Sąd zaznaczył przy tym, że nie ma podstaw do tego, żeby z uwagi na zmianę osoby finansującego pozbawiać korzystającego prawa zaliczania do kosztów uzyskania przychodu rat leasingowych w przypadku, gdy strony wykonują przecież tę samą umowę, która poprzednio łączyła leasingobiorcę z dawnym leasingodawcą.

Należy zaznaczyć, że znaczenie analizowanej Uchwały NSA odnosi się jedynie do tych umów leasingu, które zostały zawarte przed dniem 1 stycznia 2013 r. Po tej dacie bowiem weszła w życie nowelizacja art. 17a pkt. 2 u.p.d.o.p., która rozwiała wątpliwości w analizowanym zakresie. Zgodnie bowiem z nowym brzmieniem przepisu, w przypadku zmiany strony lub stron umowy leasingu podstawowy okres umowy uważa się za zachowany, jeżeli inne postanowienia tej umowy nie uległy zmianie.

W razie dalszych pytań, pozostajemy do Państwa dyspozycji.