

551263/I

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r., poz. 800, z późn. zm.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 4 grudnia 2018 r. (data wpływu 21 grudnia 2018 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie skutków podatkowych zmiany korzystającego w związku z cesją umów leasingu lub wniesieniem tych umów w ramach aportu przedsiębiorstwa do spółki osobowej – jest nieprawidłowe.

UZASADNIENIE

W dniu 21 grudnia 2018 r. wpłynął do tutejszego organu ww. wniosek – uzupełniony pismami z: 25 stycznia 2019 r. (data wpływu 25 stycznia 2019 r.) oraz z 21 lutego 2019 r. (data wpływu 21 lutego 2019 r.) – o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie skutków podatkowych zmiany korzystającego w związku z cesją umów leasingu lub wniesieniem tych umów w ramach aportu przedsiębiorstwa do spółki osobowej.

We wniosku przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe.

Podatnik to wspólnik spółki komandytowej X spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa, zawiązana umową spółki w formie aktu notarialnego z 5 listopada 2018 r., zarejestrowana w Rejestrze Przedsiębiorców (wpisana) w dniu 19 listopada 2018 r. Wskazana spółka komandytowa wpisana jest pod numerem KRS (...).

Podatnik wniósł do spółki w drodze wkładu niepieniężnego posiadane przedsiębiorstwo prowadzone pod firmę „Y” (aport zorganizowanego przedsiębiorstwa). W skład przedsiębiorstwa wchodziły urządzenia biurowe, komputery, nieruchomości, samochody osobowe, a także inne elementy przedsiębiorstwa, takie jak zawarte z kontrahentami umowy (w tym obowiązujące umowy leasingu), renoma, know-how.

Przedmiotem działalności X sp. z o.o. sp.k. jest i będzie działalność agencji transportowych (PKD 52.29.Z) oraz transport drogowy towarów (PKD 49.41.Z). Przedmiotem działalności Podatnika (jako odrębnego od spółki komandytowej podmiotu), który wniósł wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa były również działalność agencji transportowych oraz transport drogowy towarów.

Podatnik przewiduje, że w przyszłości (tj. po 31 grudnia 2018 r.) nastąpi jedno z następujących wydarzeń.

Możliwe jest, że Podatnik jako komandytariusz wniesie do spółki komandytowej dodatkowy wkład niepieniężny i w efekcie dojdzie do zmiany umowy spółki komandytowej. Przedmiotem dodatkowego wkładu będzie wytworzone przez komandytariusza, jako Podatnika, przedsiębiorstwo od 6 listopada 2018 r. do 31 grudnia 2018 r. Jednym z elementów tego przedsiębiorstwa będą zawarte na

rachunek komandytariusza – jako odrębnego podmiotu (Przedsiębiorcy) – umowy, kontrakty, a w szczególności co najmniej dwie umowy leasingu samochodu osobowego.

Możliwe jest także, że Podatnik jako jeden z komandytariuszy zawrze z X sp. z o.o. sp.k., za zgodą Leasingodawcy, umowę przeniesienia (cesji) praw i obowiązków wynikających z umów leasingu samochodów osobowych zawartych przed 31 grudnia 2018 r. przez Podatnika na własną rzecz. Innymi słowy może być tak, że po 31 grudnia 2018 r. komandytariusz ZZ jako podmiot, który zawarł przed 31 grudnia 2018 r. umowę leasingu samochodu osobowego, zawrze ze spółką komandytową (Podatnikiem) umowę cesji, w wyniku której leasingobiorcą stanie się spółka komandytowa, której Podatnik nadal będzie komandytariuszem.

Powyzsza treść zawiera sprostowanie zawarte w piśmie z 25 stycznia 2019 r. uzupełniające wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej.

Pismem uzupełniającym z 21 lutego 2019 r. Wnioskodawca doprecyzował opis zdarzenia przyszłego i wyjaśnił, że umowy leasingu, o których mowa we wniosku, spełniają warunki określone w art. 23b ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (tzw. leasing operacyjny).

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania.

1. Czy w przypadku wniesienia po 31 grudnia 2018 r. przez Podatnika do X sp. z o.o. sp.k. – której jest i będzie komandytariuszem – dodatkowego wkładu niepieniężnego, a którego elementem będą m.in. prawa i obowiązki wynikające z zawartych przed 1 stycznia 2019 r. przez Podatnika umów leasingu samochodów osobowych, Podatnik jako wspólnik X sp. z o.o. sp.k. w zakresie, w jakim mowa w art. 23 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2018 r., poz. 1509, z późn. zm.), zobowiązany będzie stosować w stosunku do takich umów leasingu samochodów osobowych przepisy ustaw zmienianych w art. 1 i art. 2 ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r., poz. 2159; dalej „nowela”), w brzmieniu dotychczasowym, czy w brzmieniu nowym (nadany tą nowelą)?
2. Czy w przypadku zawarcia po 31 grudnia 2018 r. przez Podatnika z X sp. z o.o. sp.k. – której jest i będzie komandytariuszem – umowy przeniesienia praw i obowiązków wynikających z zawartych przez Podatnika i na własną rzecz umów leasingu samochodów osobowych – zawartych przez Podatnika przed 1 stycznia 2019 r. – Podatnik jako wspólnik X sp. z o.o. sp.k. w zakresie, o jakim mowa w art. 23 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2018 r., poz. 1509, z późn. zm.), zobowiązany będzie stosować w stosunku do takich umów leasingu samochodów osobowych przepisy ustaw zmienianych w art. 1 i art. 2 ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r., poz. 2159; dalej „nowela”), w brzmieniu dotychczasowym, czy w brzmieniu nowym

(nadanym tą nowelą)?

Stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania nr 1.

Zdaniem Podatnika w przypadku wniesienia po 31 grudnia 2018 r. do X sp. z o.o. sp.k. – której jest i będzie komandytariuszem – dodatkowego wkładu niepieniężnego, a którego elementem będą m.in. prawa i obowiązki wynikające z zawartych przed 1 stycznia 2019 r. przez Podatnika umów leasingu samochodów osobowych, Podatnik jako wspólnik X sp. z o.o. sp.k. w zakresie, o jakim mowa w art. 23 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2018 r., poz. 1509, z późn. zm.), zobowiązany będzie stosować w stosunku do takich umów leasingu samochodów osobowych przepisy ustaw zmienianych w art. 1 i art. 2 ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r., poz. 2159; dalej „nowela”), w brzmieniu dotychczasowym.

Stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania nr 2.

Zdaniem Podatnika w przypadku zawarcia po 31 grudnia 2018 r. z X sp. z o.o. sp.k., której jest i będzie komandytariuszem – umowy przeniesienia praw i obowiązków wynikających z zawartych przez Podatnika i na własną rzecz umów leasingu samochodów osobowych – zawartych przez Podatnika przed 1 stycznia 2019 r. – Podatnik jako wspólnik X sp. z o.o. sp.k. w zakresie, o jakim mowa w art. 23 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2018 r., poz. 1509, z późn. zm.), zobowiązany będzie stosować w stosunku do takich umów leasingu samochodów osobowych przepisy ustaw zmienianych w art. 1 i art. 2 ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r., poz. 2159; dalej „nowela”), w brzmieniu dotychczasowym.

Ustawa z dn. 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2159; dalej „nowela”) przewiduje nowe – niestety mniej korzystne dla podatników – zasady związane z możliwością zaliczania do kosztów uzyskania przychodu odpisów amortyzacyjnych związanych z nabywanymi pojazdami osobowymi. Przepis przejściowy w art. 8 ust. 1 i 2 stanowi:

- a. do umów leasingu, najmu, dzierżawy oraz innych umów o podobnym charakterze dotyczących samochodu osobowego zawartych przed dniem 1 stycznia 2019 r. stosuje się przepisy ustaw zmienianych w art. 1 i art. 2, w brzmieniu dotychczasowym,
- b. do umów, o których mowa w ust. 1, zmienionych lub odnowionych po dniu 31 grudnia 2018 r. stosuje się przepisy ustaw zmienianych w art. 1 i art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą.

Niezależnie od tego warto wskazać, że zgodnie z art. 93a § 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa spółka niemająca osobowości prawnej, do której osoba fizyczna wniosła na pokrycie udziału wkład w postaci swojego

przedsiębiorstwa, wstępuje w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa wniesionego przedsiębiorstwa, z wyjątkiem tych praw, które nie mogą być kontynuowane na podstawie przepisów regulujących opodatkowanie spółek niemających osobowości prawnej (Dz.U. z 2018 r., poz. 800, z późn. zm.).

Zdaniem Podatnika, jeżeli po 31 grudnia 2018 r. dojdzie do takich zdarzeń faktycznych – jak przedstawiono powyżej w stosunku do umów leasingu samochodów osobowych zawartych przed 1 stycznia 2019 r., to:

- późniejsza cesja tej umowy na rzecz sp. z o.o. sp.k. nie będzie zmianą ani odnową umowy w trybie art. 8 ust. 2 ustawy nowelizującej – cesja to zbycie praw i obowiązków w wyniku cesji nie dochodzi do zmiany umowy – parametry ani przedmiot umowy nie ulegają zmianie, teoretycznie możliwe byłoby przecież dokonanie cesji pomiędzy ZZ a sp. z o.o. sp.k. za zgodą Leasingodawcą i zarazem niesporządzanie zwyczajowo przyjętego aneksu, który tak silnie kojarzy się ze zmianą umowy,
- można zamiast cesji zastosować art. 93a § 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2018 r., poz. 800., z późn. zm.) i dokonać nie cesji (zmiany umowy w zakres leasingobiorcy), ale wnieść dodatkowy wkład niepieniężny do sp. z o.o. sp.k.

W ocenie Podatnika niezależnie od tego, który model zostanie zastosowany to w stosunku do takich umów leasingu samochodów osobowych, Podatnik – jako wspólnik X sp. z o.o. sp.k. w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych – uprawniony będzie stosować przepisy ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2018 r., poz. 1509 z późn. zm.) zmieniane w art. 1 i 2 noweli w brzmieniu dotychczasowym.

Podatnik wskazuje, że cesja jest umową cywilnoprawną zawieraną pomiędzy wierzycielem (zbywca wierzytelności/cedentem) a osobą trzecią (nabywcą wierzytelności/cesjonariuszem), na podstawie której wierzyciel przenosi swoją wierzytelność wobec dłużnika na osobę trzecią. Należy pamiętać, że większość umów to umowy dwustronnie zobowiązujące, gdzie obie strony są zarówno zobowiązane, jak i uprawnione do określonych czynności. W przypadku, gdy w miejsce jednej ze stron chce wejść osoba trzecia, należy jednocześnie przenieść zarówno wierzytelności, jak i zobowiązania. Jest to oczywiście możliwe, choć w tym wypadku cesja umowy będzie jednoczesnym zawarciem przelewu wierzytelności i przejęcia długu. Przelew wierzytelności uregulowany jest w przepisach art. 509-518, a przejęcie długu w art. 519-525 ustawy z dnia z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U. z 1964 r. Nr 16, poz. 93 ze zm.). Wynikiem dokonania cesji umowy nie jest zmiana lub zawarcie nowej umowy, lecz kontynuacja dotychczasowej.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego jest nieprawidłowe.

Na wstępie należy wyjaśnić, że Wnioskodawca – uzasadniając własne stanowisko – nie wskazał wprost, jakie jego zdaniem przepisy zawarte w katalogu art. 23 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych mogłyby znaleźć zastosowanie w niniejszej sprawie. Niemniej, z uwagi na powołane w poz. 69 wniosku ORD-IN przepisy prawa podatkowego, tj.: art. 23 ust. 1 pkt 4 i pkt 46a, 47a i ust. 5a-5h

ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, Organ – wydając niniejszą interpretację – miał na uwadze ich treść w odniesieniu do skutków podatkowych przedstawionych przez Wnioskodawcę zdarzeń.

Zgodnie z art. 1 § 2 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 1577 ze zm.): spółkami handlowymi są: spółka jawna, spółka partnerska, spółka komandytowa, spółka komandytowo-akcyjna, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością i spółka akcyjna.

Stosownie do przepisu art. 4 § 1 pkt 1 Kodeksu spółek handlowych – określenie spółka osobowa oznacza spółkę jawną, spółkę partnerską, spółkę komandytową i spółkę komandytowo-akcyjną.

Spółką komandytową jest spółka osobowa mająca na celu prowadzenie przedsiębiorstwa pod własną firmą, w której wobec wierzycieli za zobowiązania spółki co najmniej jeden wspólnik odpowiada bez ograniczenia (komplementariusz), a odpowiedzialność co najmniej jednego wspólnika (komandytariusza) jest ograniczona (art. 102 Kodeksu spółek handlowych).

Ponieważ spółka komandytowa jest osobową spółką prawa handlowego i tym samym nie posiada osobowości prawnej – z punktu widzenia prawa podatkowego – podatnikami podatku dochodowego od osób fizycznych są poszczególni wspólnicy tych spółek.

W myśl art. 5a pkt 26 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2018 r., poz. 1509 ze zm.): ilekroć w ustawie jest mowa o spółce niebędącej osobą prawną – oznacza to spółkę inną niż określona w pkt 28.

Zgodnie z art. 5a pkt 28 ww. ustawy: ilekroć w ustawie jest mowa o spółce – oznacza to:

- a. spółkę posiadającą osobowość prawną, w tym także spółkę zawiązaną na podstawie rozporządzenia Rady (WE) nr 2157/2001 z dnia 8 października 2001 r. w sprawie statutu spółki europejskiej (SE) (Dz. Urz. WE L 294 z 10.11.2001, str. 1, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 6, t. 4, str. 251),
- b. spółkę kapitałową w organizacji,
- c. spółkę komandytowo-akcyjną mającą siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
- d. spółkę niemającą osobowości prawnej mającą siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego innego państwa jest traktowana jak osoba prawna i podlega w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągania.

Zgodnie z art. 8 ustawy podatku dochodowym od osób fizycznych: przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną, ze wspólnej własności, wspólnego przedsięwzięcia, wspólnego posiadania lub wspólnego użytkowania rzeczy lub praw majątkowych u każdego podatnika określa się proporcjonalnie do jego prawa do udziału w zysku (udziału) oraz, z zastrzeżeniem ust. 1a, łączy się z pozostałymi

przychodami ze źródeł, z których dochód podlega opodatkowaniu według skali, o której mowa w art. 27 ust. 1. W przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że prawa do udziału w zysku (udziału) są równe.

Stosownie do art. 8 ust. 2 ww. ustawy: zasady wyrażone w ust. 1 stosuje się odpowiednio do:

1. rozliczania kosztów uzyskania przychodów, wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów i strat;
2. ulg podatkowych związanych z prowadzoną działalnością w formie spółki niebędącej osobą prawną.

W myśl art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych: kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23.

Generalnie należy przyjąć, że kosztami uzyskania przychodów prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej są wszelkie racjonalnie i gospodarczo uzasadnione wydatki związane z tą działalnością, których celem jest osiągnięcie przychodów bądź też zabezpieczenie lub zachowanie tego źródła przychodów, o ile w myśl przepisów ww. ustawy nie podlegają wyłączeniu z tych kosztów. Przy czym związek przyczynowy między poniesieniem wydatku a osiągnięciem przychodu bądź zachowaniem lub zabezpieczeniem jego źródła należy oceniać indywidualnie w stosunku do każdego wydatku. Z oceny tego związku powinno wynikać, że poniesiony wydatek obiektywnie może przyczynić się do osiągnięcia przychodu bądź służyć zachowaniu lub zabezpieczeniu źródła przychodów.

Zatem, aby dany wydatek mógł zostać zaliczony do kosztów uzyskania przychodów, musi spełniać łącznie następujące przesłanki:

- musi być poniesiony w celu uzyskania przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów,
- nie może być wymieniony w art. 23 ww. ustawy, wśród wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów,
- musi być należycie udokumentowany.

Zasady opodatkowania stron umowy leasingu, reguluje rozdział 4a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zgodnie z art. 23a pkt 1 ww. ustawy: ilekroć w rozdziale jest mowa o umowie leasingu – rozumie się przez to umowę nazwaną w kodeksie cywilnym, a także każdą inną umowę, na mocy której 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.

Z kolei pkt 2 ww. artykułu stanowi, że: ilekroć w rozdziale jest mowa o podstawowym okresie umowy leasingu – rozumie się przez to czas oznaczony, na jaki została zawarta ta umowa, z wyłączeniem czasu, na który może być przedłużona lub skrócona; w przypadku zmiany strony lub stron tej umowy

podstawowy okres umowy uważa się za zachowany, jeżeli inne postanowienia umowy nie uległy zmianie.

Stosownie do art. 23b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych: 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 odpowiednio w przypadku, o którym mowa w pkt 1, koszt uzyskania przychodów korzystającego, z zastrzeżeniem ust. 2 i 3, jeżeli:

1. umowa leasingu, w przypadku gdy korzystającym nie jest osoba wymieniona w pkt 2, została 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;
2. umowa leasingu, w przypadku gdy korzystającym jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej, została zawarta na czas oznaczony;
3. suma ustalonych opłat w umowie leasingu, o której mowa w pkt 1 lub 2, pomniejszona o należny podatek od towarów i usług, odpowiada co najmniej wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, a w przypadku zawarcia przez finansującego następnej umowy leasingu środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej będących uprzednio przedmiotem takiej umowy odpowiada co najmniej jego wartości rynkowej z dnia zawarcia następnej umowy leasingu; przepis art. 19 stosuje się odpowiednio.

Z opisu zdarzenia przyszłego wynika, że Wnioskodawca, jako komandytariusz w spółce komandytowej (dalej: Spółka), wniósł do niej w drodze wkładu niepieniężnego posiadane przedsiębiorstwo, w skład którego wchodziły m.in. zawarte z kontrahentami umowy (w tym obowiązujące umowy leasingu). Wnioskodawca przewiduje, że po 31 grudnia 2018 r. nastąpi jedno z następujących wydarzeń. Możliwe jest, że Wnioskodawca, jako komandytariusz, wniesie do Spółki dodatkowy wkład niepieniężny i w efekcie dojdzie do zmiany umowy Spółki. Przedmiotem dodatkowego wkładu będzie wytworzone przez Wnioskodawcę przedsiębiorstwo od 6 listopada 2018 r. do 31 grudnia 2018 r. Jednym z elementów tego przedsiębiorstwa będą zawarte na rachunek Wnioskodawcy – jako odrębnego podmiotu – umowy, kontrakty, a w szczególności co najmniej dwie umowy leasingu samochodu osobowego. Możliwe jest także, że Wnioskodawca, jako jeden z komandytariuszy, zawrze ze Spółką, za zgodą Leasingodawcy, umowę przeniesienia (cesji) praw i obowiązków wynikających z umów leasingu samochodów osobowych zawartych przed 31 grudnia 2018 r. przez Wnioskodawcę na własną rzecz. Zatem w wyniku cesji leasingobiorcą stanie się Spółka, której Wnioskodawca nadal będzie komandytariuszem. Jednocześnie wskazane umowy leasingu są tzw. umowami leasingu operacyjnego.

W ustawie z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018, poz. 2159; dalej: ustawa

zmieniająca) zmieniającej m.in. ustawę o podatku dochodowym od osób fizycznych zmieniono i dodano kilka przepisów regulujących m.in. skutki podatkowe związane z umowami leasingowymi.

I tak – zgodnie z art. 23 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2018 r.: nie uważa się za koszty uzyskania przychodów odpisów z tytułu zużycia samochodu osobowego, dokonywanych według zasad określonych w art. 22a-22o, w części ustalonej od wartości samochodu przewyższającej kwotę:

- a. 225 000 zł – w przypadku samochodu osobowego będącego pojazdem elektrycznym w rozumieniu art. 2 pkt 12 ustawy z dnia 11 stycznia 2018 r. o elektromobilności i paliwach alternatywnych (Dz. U. poz. 317 i 1356),
- b. 150 000 zł – w przypadku pozostałych samochodów osobowych.

Jak stanowi art. 23 ust. 1 pkt 46 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2019 r.: nie uważa się za koszty uzyskania przychodów poniesionych wydatków z tytułu kosztów używania, stanowiącego własność podatnika prowadzącego działalność gospodarczą, samochodu osobowego niebędącego składnikiem majątku, o którym mowa w art. 14 ust. 2 pkt 1, oraz składek na ubezpieczenie takiego samochodu; te wydatki i składki w wysokości 20% stanowią jednak koszty uzyskania przychodów pod warunkiem, że samochód ten jest wykorzystywany również do celów związanych z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika.

W myśl art. 23 ust. 1 pkt 46a tej ustawy, dodanego ustawą zmieniającą i obowiązującego od 1 stycznia 2019 r.: nie uważa się za koszty uzyskania przychodów 25% poniesionych wydatków, z zastrzeżeniem pkt 36, z tytułu kosztów używania samochodu osobowego, innego niż określony w pkt 46, na potrzeby prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej – jeżeli samochód osobowy jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika.

Stosownie do art. 23 ust. 1 pkt 47 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2019 r.: nie uważa się za koszty uzyskania przychodów składek na ubezpieczenie samochodu osobowego, innego niż określony w pkt 46, w wysokości przekraczającej ich część ustaloną w takiej proporcji, w jakiej kwota 150 000 zł pozostaje do wartości samochodu przyjętej dla celów ubezpieczenia.

Na mocy art. 23 ust. 1 pkt 47a omawianej ustawy, obowiązującym od 1 stycznia 2019 r.: nie uważa się za koszty uzyskania przychodów dotyczących samochodu osobowego opłat wynikających z umowy leasingu, o której mowa w art. 23a pkt 1, umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, z wyjątkiem opłat z tytułu składek na ubezpieczenie samochodu osobowego, w wysokości przekraczającej ich część ustaloną w takiej proporcji, w jakiej kwota 150 000 zł pozostaje do wartości samochodu osobowego będącego przedmiotem tej umowy.

W przypadku gdy opłata, w tym czynsz z tytułu umowy leasingu, o której mowa w art. 23a pkt 1, umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze została skalkulowana w sposób obejmujący koszty eksploatacji samochodu

osobowego, przepis ust. 1 pkt 46a stosuje się do tej części opłaty, która obejmuje koszty eksploatacji samochodu osobowego (art. 23 ust. 3b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2019 r.)

Ponadto ustawą zmieniającą wprowadzono obowiązujące od 1 stycznia 2019 r. regulacje do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zawarte w art. 23 ust. 5a-5h.

I tak – na podstawie art. 23 ust. 5a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych: poniesione wydatki, o których mowa w ust. 1 pkt 46 i 46a, oraz kwota, o której mowa w ust. 1 pkt 47a, obejmują także podatek od towarów i usług, który zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług nie stanowi podatku naliczonego, oraz naliczony podatek od towarów i usług, w tej części, w jakiej zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty lub zwrot różnicy podatku od towarów i usług.

Przepisu ust. 1 pkt 4 nie stosuje się do odpisów z tytułu zużycia samochodu osobowego, jeżeli ten samochód został oddany przez podatnika do odpłatnego używania na podstawie umowy leasingu, o której mowa w art. 23a pkt 1, umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, a oddawanie w odpłatne używanie na podstawie takiej umowy stanowi przedmiot działalności podatnika (art. 23 ust. 5b tej ustawy).

Na mocy art. 23 ust. 5c ww. ustawy: w przypadku samochodu osobowego oddanego do używania na podstawie umowy leasingu, o której mowa w art. 23a pkt 1, ograniczenie, o którym mowa w ust. 1 pkt 47a, stosuje się do tej części opłaty, która stanowi spłatę wartości samochodu osobowego.

W myśl art. 23 ust. 5d omawianej ustawy: w przypadku gdy umowa najmu, dzierżawy lub inna umowa o podobnym charakterze została zawarta na okres krótszy niż 6 miesięcy, przez wartość samochodu, o której mowa w ust. 1 pkt 47a, rozumie się wartość przyjętą dla celów ubezpieczenia.

Zgodnie z art. 23 ust. 5e tej ustawy: w przypadku samochodu osobowego będącego pojazdem elektrycznym w rozumieniu art. 2 pkt 12 ustawy z dnia 11 stycznia 2018 r. o elektromobilności i paliwach alternatywnych kwota limitu, o którym mowa w ust. 1 pkt 47a, wynosi 225 000 zł.

Stosownie do art. 23 ust. 5f ww. ustawy: w przypadku nieprowadzenia przez podatnika ewidencji, o której mowa w art. 86a ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług, uznaje się, że samochód osobowy jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika.

Jak stanowi art. 23 ust. 5g tej ustawy: przepisu ust. 5f nie stosuje się, jeżeli podatnik na podstawie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług nie jest obowiązany do prowadzenia takiej ewidencji, z wyjątkiem przypadku, gdy brak tego obowiązku wynika z art. 86a ust. 5 pkt 2 lit. a ustawy o podatku od towarów i usług.

W przypadku ustalenia, że podatnik, niezgodnie ze stanem faktycznym, nie

stosował ograniczenia wynikającego z ust. 1 pkt 46a, przepis ten stosuje się od dnia rozpoczęcia używania przez podatnika danego samochodu osobowego (art. 23 ust. 5h omawianej ustawy).

Na mocy art. 8 ust. 1 ustawy zmieniającej: do umów leasingu, najmu, dzierżawy oraz innych umów o podobnym charakterze dotyczących samochodu osobowego zawartych przed dniem 1 stycznia 2019 r. stosuje się przepisy ustaw zmienianych w art. 1 i art. 2, w brzmieniu dotychczasowym.

Do umów, o których mowa w ust. 1, zmienionych lub odnowionych po dniu 31 grudnia 2018 r. stosuje się przepisy ustaw zmienianych w art. 1 i art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą (art. 8 ust. 2 tej ustawy).

Stosownie do art. 16 ustawy zmieniającej: przepisy ustaw zmienianych w art. 1-3, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2019 r., z wyjątkiem art. 6 i art. 6a ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, oraz art. 7b ust. 2 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, które stosuje się do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2018 r.

Jak stanowi art. 17 tej ustawy: ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2019 r., z wyjątkiem art. 11 i art. 12, które wchodzi w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia.

Z treści art. 8 ust. 1 i 2 ustawy zmieniającej nie wynika wprost, kiedy umowę można uznać za zmienioną lub odnowioną.

Należy jednak wyjaśnić, że zmianą m.in. umowy leasingu – w rozumieniu art. 8 ustawy zmieniającej – jest zmiana, która ma lub może mieć istotny wpływ na skutki w podatku dochodowym, np. wpływa na wysokość kosztów uzyskania przychodów. W konsekwencji tylko zmiana zapisów w zawartych przed 1 stycznia 2019 r. umowach, która nie wywołuje skutków w podatku dochodowym, nie będzie automatycznie oznaczała konieczności stosowania nowych przepisów.

Wobec tego – przenosząc powyższe wyjaśnienia na grunt do niniejszej sprawy, należy stwierdzić, że w wyniku zarówno cesji umów leasingu, jak i wniesienia tych umów w ramach aportu przedsiębiorstwa zmianie ulegnie strona umów, tj. w miejsce dotychczasowego korzystającego (tu: Wnioskodawca) pojawia się nowy podmiot (tu: Spółka). Nie jest zatem możliwe, aby z przepisu przejściowego mógł korzystać inny podmiot (tu: Wnioskodawca jako wspólnik Spółki), przejmujący w drodze cesji lub aportu, po 1 stycznia 2019 r., prawa i obowiązki związane z umowami leasingu. Zatem nowy leasingobiorca nie może korzystać z ochrony praw nabytych do końca 2018 r. W tej sytuacji należy zastosować „nowe” przepisy obowiązujące od 2019 r. Natomiast data zawarcia umowy pierwotnej leasingu nie ma wpływu na stosowanie przepisów „starych”. W konsekwencji należy wskazać, że cesjonariusz (tu: Wnioskodawca – jako komandytariusz Spółki proporcjonalnie do posiadanego udziału w zyskach Spółki) będzie zobligowany do stosowania nowych regulacji, w tym art. 23 ust. 1 pkt 47a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, niezależnie od tego, kiedy cedent zawarł umowę.

Z uwagi na fakt, że w niniejszej sprawie mamy do czynienia m.in. z aportem

przedsiębiorstwa Wnioskodawcy do Spółki, należy także wskazać na treść art. 93 § 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2018 r., poz. 800 ze zm.), zgodnie z którym: spółka niemająca osobowości prawnej, do której osoba fizyczna wniosła na pokrycie udziału wkład w postaci swojego przedsiębiorstwa, wstępuje w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa wniesionego przedsiębiorstwa, z wyjątkiem tych praw, które nie mogą być kontynuowane na podstawie przepisów regulujących opodatkowanie spółek niemających osobowości prawnej.

Jednak w tym zakresie przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 8 ust. 1 i 2 ustawy zmieniającej stanowią *lex specialis* w stosunku do art. 93 i następne Ordynacji podatkowej normujących kwestie sukcesji podatkowej.

Odpowiedź w zakresie pytania nr 1.

Reasumując – w przypadku wniesienia po 31 grudnia 2018 r. przez Wnioskodawcę do Spółki – której jest i będzie komandytariuszem – dodatkowego wkładu niepieniężnego, a którego elementem będą m.in. prawa i obowiązki wynikające z zawartych przed 1 stycznia 2019 r. przez Wnioskodawcę umów leasingu samochodów osobowych, Wnioskodawca jako wspólnik Spółki w zakresie, w jakim mowa w art. 23 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, będzie zobowiązany stosować w stosunku do takich umów leasingu samochodów osobowych przepisy tej ustawy, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2019 r. (nadany ustawą zmieniającą).

Odpowiedź w zakresie pytania nr 2.

Reasumując – w przypadku zawarcia po 31 grudnia 2018 r. przez Wnioskodawcę ze Spółką – której jest i będzie komandytariuszem – umowy przeniesienia praw i obowiązków wynikających z zawartych przez Wnioskodawcę i na własną rzecz umów leasingu samochodów osobowych – zawartych przez Wnioskodawcę przed 1 stycznia 2019 r. – Wnioskodawca jako wspólnik Spółki w zakresie, o jakim mowa w art. 23 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, będzie zobowiązany stosować w stosunku do takich umów leasingu samochodów osobowych przepisy tej ustawy, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2019 r. (nadany ustawą zmieniającą).

Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

1. z zastosowaniem art. 119a;
2. w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
3. z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych (art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej).

Powyższe unormowania należy odczytywać łącznie z przepisami art. 33 ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2193), wprowadzającymi regulacje intertemporalne.

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2018 r., poz. 1302, z późn. zm.) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędów wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy), na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała.