

554790/I

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r., poz. 900) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Spółki przedstawione we wniosku z dnia 20 marca 2019 r. (data wpływu 20 marca 2019 r.), o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie zasad rozliczania opłat dotyczących umowy leasingu operacyjnego, zawartej przed 31 grudnia 2018 r., w odniesieniu do której planowane jest zawarcie po 31 grudnia 2018 r. cesji przedmiotu leasingu skutkującej zmianą korzystającego – jest nieprawidłowe.

UZASADNIENIE

W dniu 20 marca 2019 r. wpłynął do tutejszego organu ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie zasad rozliczania opłat dotyczących umowy leasingu operacyjnego, zawartej przed 31 grudnia 2018 r., w odniesieniu do której planowane jest zawarcie po 31 grudnia 2018 r. cesji przedmiotu leasingu skutkującej zmianą korzystającego.

We wniosku przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe.

Wnioskodawca jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością, która prowadzi działalność gospodarczą w zakresie odnawialnych źródeł energii. Rozliczenie podatku dochodowego dokonywane jest na zasadach ogólnych, Spółka nie korzysta z żadnych zwolnień, nie prowadzi działalności na terenie specjalnej strefy ekonomicznej.

Spółka planuje podpisać umowę cesji leasingu operacyjnego samochodu osobowego z innym podmiotem, który zawarł umowę leasingu przed 31 stycznia 2018 r.

Niewykluczone, że w związku z planowaną cesją umowy leasingu finansowego samochodu Wnioskodawca zapłaci na rzecz Cesjonariusza wynagrodzenie (dalej jako: „Odstępne”).

Planowana transakcja cesji umowy leasingu samochodu nie jest związana ze zmianą rodzaju działalności Spółki.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie.

Czy po zawarciu umowy cesji leasingu operacyjnego, Spółka będzie mogła rozliczyć opłaty wynikające z umowy leasingu zawartej z firmą leasingową przed 31 grudnia 2018 r. na zasadach obowiązujących do 31 grudnia 2018 r., poprzez zaliczenie opłat ustalonych w umowie leasingu jako koszt uzyskania przychodu bez ograniczeń na podstawie art. 17b ust. 1 u.p.d.o.p.?

Stanowisko Wnioskodawcy.

Zdaniem Spółki, z chwilą przejęcia ogółu praw i obowiązków dotychczasowego korzystającego przez Spółkę, zawarta umowa leasingu operacyjnego nie przestanie spełniać warunków określonych w art. 17b ust. 1 u.p.d.o.p., gdyż jej dotychczasowa treść nie ulega zmianie. Dokonanie zmian po stronie podmiotowej umowy (zmiana korzystającego) nie ma wpływu na treść umowy, ani na wynikające z niej prawa i obowiązki. Warunki pozwalające na traktowanie opłat leasingowych jako kosztów uzyskania przychodów odnoszą się wyłącznie do przedmiotu umowy leasingu, natomiast w żadnym miejscu nie nawiązują do osoby korzystającej lub finansującej, w przeciwieństwie do art. 17b ust. 2 u.p.d.o.p., który nie ma zastosowania w sprawie.

Wstąpienie do umowy nowego korzystającego na gruncie przepisów podatkowych nie należy traktować jako zawarcie nowej umowy pomiędzy dotychczasowym finansującym a nowym korzystającym bowiem umowa leasingu jest kontynuowana na dotychczasowych zasadach.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie powołując się na pogląd Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażony w wyroku z 18 kwietnia 2012 r., sygn. akt II FSK 1755/10, zgodnie z którym, ustawodawca nie uzależnia kwalifikacji danej umowy jako umowy leasingu od warunku zachowania niezmienności stron tej umowy w czasie jej trwania uznał, że określone w art. 17b ust. 1 u.p.d.o.p. warunki odnoszą się wyłącznie do przedmiotu umowy leasingu, a mianowicie czasu jej trwania, rzeczy lub praw, których dotyczy umowa oraz sumy ustalonych z jej tytułu opłat. Treść art. 17b ust. 2 u.p.d.o.p. wprost stanowi o stronie podmiotowej umowy leasingu. Skoro zatem ustawodawca wśród warunków, których spełnienie jest konieczne, aby daną umowę można było traktować jako umowę leasingu, nie wymienia ciągłości podmiotowej po stronie korzystającego lub finansującego, a tym samym nie przeciwstawia się możliwości zmiany stron tej umowy, to nie można twierdzić, że cesja umowy leasingu jest kontynuacją pierwotnej umowy jedynie na gruncie prawa cywilnego.

Jak stwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 14 kwietnia 2015 r., sygn. akt II FSK 187/13 – Dokonanie zmian po stronie podmiotowej umowy (zmiana korzystającego) nie ma wpływu na treść umowy, ani na wynikające z niej prawa i obowiązki.

Warunki pozwalające na traktowanie opłat leasingowych jako kosztów uzyskania przychodów odnoszą się wyłącznie do przedmiotu umowy leasingu, natomiast w żadnym miejscu nie nawiązują do osoby korzystającej lub finansującej.

Należy podkreślić, że stanowisko wyrażone w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 kwietnia 2012 r., sygn. akt II FSK 1755/10, w którym Sąd zaznaczył m.in., że „ustawodawca nie uzależnia kwalifikacji danej umowy jako umowy leasingu od warunku zachowania niezmienności stron tej umowy w czasie jej trwania”. Tezę tę wzmacnia, w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, odwołanie się do treści art. 17b ust. 2 u.p.d.o.p., stanowiącego wprost o stronie podmiotowej umowy leasingu. Jak podkreślono w powołanym już wyroku, jeśli „ustawodawca wśród warunków, których spełnienie jest konieczne, aby daną umowę można było traktować jako umowę leasingu nie wymienia ciągłości podmiotowej po stronie korzystającego lub finansującego, a tym samym nie przeciwstawia się możliwości zmiany stron tej umowy, to nie można twierdzić, że cesja umowy leasingu jest kontynuacją pierwotnej umowy jedynie na gruncie prawa cywilnego. Przeciwnie, treść umowy leasingu i wynikające z niej prawa oraz obowiązki nie ulegają zmianie, a zmienia się jedynie jedna ze stron tej umowy”. Spełnione zostają więc kryteria wynikające z art. 17b ust. 1 u.p.d.o.p., tj. podstawowy okres trwania umowy, wysokość opłat czy też przedmiot, którego umowa dotyczy. Opowiedzenie się za odmiennym poglądem doprowadziłoby – jak wspomniano – do sytuacji, w której ponoszone przez nowego korzystającego wydatki dotyczące przedmiotu umowy leasingu (niepodlegające – co do zasady – wykluczeniu według kryteriów z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p.), nie mogłyby być traktowane jako koszty uzyskania przychodów, tylko z tej racji, że wywodzą się one ze zdarzeń prawnych mających miejsce u pierwotnie korzystającego. Następstwem przejścia umowy leasingu przez osobę trzecią byłoby wobec tego „zaniknięcie określonych kosztów uzyskania przychodów, pomimo poniesionych, niezbędnych wydatków służących osiągnięciu przychodów. Wydatki te nie mogłyby być bowiem kosztem u przejmującego leasing, a tym bardziej u poprzedniego korzystającego”. Ustalenia te doprowadziły Sąd do konkluzji o braku podstaw do tego, aby już po cesji umowy leasingu, ponoszone przez nowego korzystającego wydatki stanowiły koszt uzyskania przychodu u dotychczasowego leasingobiorcy. Z tych wszystkich względów Sąd za chybiony uznał zarzut błędnej wykładni art. 17b ust. 1 u.p.d.o.p.

Tym samym należy uznać, że na gruncie przepisów prawa podatkowego wstąpienie podmiotu trzeciego w prawa i obowiązki określonego podmiotu (podatnika) jest dopuszczalne i nie stanowi zmiany umowy leasingu, o której mowa w art. 8 ust. 2 ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw z dnia 23 października 2018 r. (Dz.U. z 2018 r. poz. 2159).

Warto wskazać, że także w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 czerwca 2013 r., sygn. akt II FSK 2216/11 (LEX nr 1353051), Sąd jednoznacznie przyznał, że „Przełamanie zasady ustalenia podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych poprzez wyłączenie z jej ustalania części kosztów tylko z przyczyny braku wyraźnego zapisu w ustawie podatkowej dopuszczającego taką możliwość, uznać należy za niemożliwą do akceptacji”. W razie rozporządzenia przedsiębiorstwem na jego nabywcę przechodzą – jak dodano – „wszystkie na bieżąco ponoszone koszty, chyba że wspomnianemu przejściu wyraźnie sprzeciwiałby się przepis ustawy podatkowej”. Sąd odwrócił więc niejako tok rozumowania, który legł u podstaw zarzutów podniesionych w skardze kasacyjnej.

Za możliwością kontynuacji w 2019 r. rozliczeń na gruncie podatku dochodowego wydatków z tytułu umów leasingu operacyjnego samochodów osobowych zawartych przed 31 grudnia 2018 r. przez cesjonariusza przemawia

także okoliczność, iż zbycie ogółu praw i obowiązków z umowy leasingu nie jest zmianą tej umowy.

Takie stanowisko jest ugruntowane w wyrokach NSA m.in. z dnia 21 czerwca 2013 r., sygn. akt II FSK 2216/11, dnia 14 kwietnia 2015 r., sygn. akt II FSK 187/13 i dnia 24 września 2015 r., sygn. akt II FSK 1787/13. Zdaniem Sądu, ustawodawca nie uzależnia kwalifikacji danej umowy jako umowy leasingu od warunku zachowania niezmienności stron tej umowy w czasie jej trwania. Wśród warunków, których spełnienie jest konieczne, aby daną umowę można było traktować jako umowę leasingu, ustawodawca nie wymienia ciągłości podmiotowej po stronie korzystającego lub finansującego, a tym samym nie przeciwstawia się możliwości zmiany stron tej umowy. Nie można więc twierdzić, że cesja umowy leasingu jest kontynuacją pierwotnej umowy jedynie na gruncie prawa cywilnego. Opowiedzenie się za odmiennym poglądem, zdaniem Wnioskodawcy,

doprowadziłoby do sytuacji, w której ponoszone przez nowego korzystającego wydatki – niepodlegające, co do zasady, wykluczeniu z kosztów podatkowych – nie mogłyby być traktowane jako takie koszty tylko z tej racji, że wywodzą się one ze zdarzeń prawnych mających miejsce u pierwotnie korzystającego.

Kluczowe dla rozstrzygnięcia pytania objętego wnioskiem jest zatem odpowiedź na pytanie, czy umowy leasingu, których dotyczy wnioski zostały zawarte przed, czy po dniu 31 grudnia 2018 r.

W przepisach przejściowych ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw z dnia 23 października 2018 r. (Dz. U. z 2018 r., poz. 2159) znalazła się bowiem regulacja (art. 8 ust. 1 tej ustawy), z której wynika, że do umów leasingu zawartych przed datą wejścia w życie noweli stosuje się przepisy w brzmieniu dotychczasowym.

Zakładając, że umowy, których dotyczy wnioski spełniają warunki uznania ich za umowy leasingu w rozumieniu 17b u.p.d.o.p., a umowy cesji, na podstawie których doszło do zmiany strony tych umów (strony korzystającej) nie wprowadziły poza zmianą tej strony żadnych innych zmian – to rozstrzygnięcie czy po cesji Wnioskodawca nadal może umowy te na gruncie u.p.d.o.p. rozpoznawać jako umowy leasingu zawarte przed 31 grudnia 2018 r., czy musi traktować je jako nowe umowy z konsekwencją w postaci możliwości uznania poniesionych na ich podstawie kosztów za koszty uzyskania przychodu ograniczone limitem z art. 16 ust. pkt 49a u.p.d.o.p. – uzależnione jest od odpowiedzi na pytanie, kiedy przedmiotowe umowy leasingu w rozumieniu u.p.d.o.p. zostały zawarte.

W ocenie Wnioskodawcy w stanie faktycznym objętym wnioskiem umowa leasingu, których dotyczyła opisana w stanie faktycznym umowa cesji zostały zawarte przed 31 grudnia 2018 r., a umowa cesji nie stanowi zmiany warunków umowy leasingu zawartej przed 31 grudnia 2019 r.

Przed tą datą cedent zawarł bowiem umowę leasingu i używał samochód na takich samych zasadach jak cesjonariusz w 2019 r., tj. na podstawie tej samej pierwotnej umowy leasingu zawartej z leasingodawcą przed 31 grudnia 2018 r.

Za datę zawarcia umowy (leasingu) uznać należy natomiast datę podpisania umowy leasingu samochodu z firmą leasingową, w której określono wszystkie essentialia negotii (istoty czynności prawnej) umowy (leasingu). Jako istotne postanowienia umowy poczytuje się co najmniej essentialia negotii (postanowienia przedmiotowo istotne) w odniesieniu do umowy leasingu uznać należy, poza określeniem stron, określenie przedmiotu leasingu, czasu jego trwania oraz wysokości opłat – co w przedmiotowym stanie faktycznym ustalone zostało z chwilą zawarcia umowy leasingu z firmą leasingową przed 31 grudnia 2018 r.

Powyższe potwierdzają także ogólne zasady prawa cywilnego dotyczące momentu zawarcia umowy.

Zgodnie z art. 70 § 1 k.c. (chwila i miejsce zawarcia umowy), w razie wątpliwości umowę poczytuje się za zawartą w chwili otrzymania przez składającego ofertę oświadczenia o jej przyjęciu, a jeżeli dojdzie do składającego ofertę oświadczenia o jej przyjęciu nie jest wymagane – w chwili przystąpienia przez drugą stronę do wykonania umowy.

Z kolei, zgodnie z art. 66 § 1 k.c. (definicja oferty), oświadczenie drugiej stronie woli zawarcia umowy stanowi ofertę, jeżeli określa istotne postanowienia tej umowy.

Zgodnie z art. 66 § 1 k.c. zatem *conditio sine qua non* ważności umowy jest określenie w niej istotnych postanowień proponowanej umowy. Istotne postanowienia proponowanej umowy to w przypadku umów nazwanych zawieranych w trybie ofertowym, określenie co najmniej składników przedmiotowo istotnych (*essentialia negotii*), które determinują typ czynności prawnej, charakteryzują i indywidualizują umowę. Brak określenia istotnych postanowień umowy sprawia, że propozycja zawarcia umowy może być uważana, w najlepszym razie, za zaproszenie do rozpoczęcia rokowań, ale nie za ofertę. W kontekście powyższych uwag, za moment zawarcia umowy uznaje się moment akceptacji/uzgodnienia przez strony co najmniej właśnie składników przedmiotowo istotnych dla danej umowy – co w praktyce oznacza złożenie przez jedną ze stron oferty zawarcia umowy o określonej treści i jej akceptację przez stronę przeciwną, gdy fakt ten zostanie przez nią w sposób właściwy zakomunikowany.

Umowa leasingu jest umową konsensualną, odpłatną i wzajemną. Stwarza skutki dwustronnie zobowiązujące. Jest nadto czynnością prawną kausalną. Jej *essentialia negotii* (istota czynności prawnej) stanowią oznaczenie zarówno zbywcy, jak i nabywanej rzeczy, oraz oznaczenie czasu trwania stosunku leasingu oraz określenie wysokości wynagrodzenia pieniężnego. Natomiast *accidentalia negotii* (drugorzędne czynności prawne) stanowią pozostałe postanowienia umowy. Dodatkowym jej zastrzeżeniem może być opcja szczególna przeniesienia własności rzeczy (por. art. 70916 k.c.).

W przedstawionym stanie faktycznym tak rozumiane istotne warunki zawartych umów leasingu określone zostały nie w umowie cesji, lecz w umowie leasingu samochodu zawartej z firmą leasingową przed 31 grudnia 2018 r., należy podkreślić, że te istotne warunki umowy leasingu nie zostały zmienione w skutek

zawarcia umowy cesji.

Mając powyższe na uwadze, zdaniem Wnioskodawcy, umowa leasingu w rozumieniu u.p.d.o.p. została zawarta przed 31 grudnia 2018 r., gdyż decydująca jest tu data zawarcia przez strony umowy leasingu z firmą leasingową, w której określone istotne warunki umowne.

W związku z powyższym, w sytuacji gdy umowa cesji, na podstawie której Spółka wstąpiła w prawa i obowiązki korzystającego z pojazdów oddanych do używania na podstawie tych umów nie zmieniła ich warunków, a jedynie stroną korzystającą, to spółka może przedmiotową umowę leasingu rozpoznawać jako umowy leasingu w rozumieniu u.p.d.o.p. na zasadach obowiązujących do 31 grudnia 2018 r. a możliwość uznania poniesionych na ich podstawie kosztów za koszty uzyskania przychodu nie jest ograniczona limitem z art. 16 ust. 1 pkt 49a u.p.d.o.p. w brzmieniu nadanym od 1 stycznia 2019 r.

W konsekwencji, opłaty wynikające z umowy leasingu, o której mowa w art. 17a pkt 1 zawartej z firmą leasingową przed 31 grudnia 2018r. stanowią w całości koszty uzyskania przychodów Wnioskodawcy.

Jak wynika z art. 8 ust. 1 ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw z dnia 23 października 2018 r. (Dz. U. z 2018 r., poz. 2159): 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.

Tym samym, Spółce będzie przysługiwać prawo do kontynuowania zasad rozliczania umów leasingu operacyjnego samochodu osobowego na zasadach obowiązujących do 31 grudnia 2018 r. bowiem umowa leasingu została zawarta przed tą datą.

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

Jak wynika z opisu sprawy, Spółka planuje podpisać umowę cesji leasingu operacyjnego samochodu osobowego z innym podmiotem, który zawarł umowę leasingu przed 31 stycznia 2018 r. Planowana transakcja cesji umowy leasingu samochodu nie jest związana ze zmianą rodzaju działalności Spółki.

W myśl art. 17a pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2019 r., poz. 865, dalej: „updop”), 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

Zgodnie z art. 17b ust. 1 updog (w przypadku tzw. leasingu operacyjnego), 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. 14 stosuje się odpowiednio.

Wątpliwości Wnioskodawcy zgłoszone w niniejszej sprawie dotyczą ustalenia, czy po zawarciu umowy cesji leasingu operacyjnego, dokonanej po 31 grudnia 2018 r., Spółka będzie mogła rozliczyć opłaty wynikające z umowy leasingu zawartej pierwotnie przed 31 grudnia 2018 r. na zasadach obowiązujących do 31 grudnia 2018 r.

Zdaniem Wnioskodawcy, ww. opłaty nie będą ograniczone limitem wynikającym z art. 16 ust. 1 pkt 49a updog, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2019 r., w związku z czym będą mogły zostać rozliczone na zasadach obowiązujących do końca 2018 r.

W odniesieniu do powyższego należy w pierwszej kolejności zauważyć, że zgodnie z art. 15 ust. 1 updog, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1. Definicja sformułowana przez ustawodawcę ma charakter ogólny. Z tego względu każdorazowy wydatek poniesiony przez podatnika powinien podlegać indywidualnej analizie w celu dokonania jego kwalifikacji prawnej.

Kosztem uzyskania przychodów będzie taki koszt, który spełnia łącznie następujące warunki:

- został poniesiony przez podatnika, tj. w ostatecznym rozrachunku musi on zostać pokryty z zasobów majątkowych podatnika (nie stanowią kosztu uzyskania przychodu podatnika wydatki, które zostały poniesione na działalność podatnika przez osoby inne niż podatnik),
- jest definitywny (rzeczywisty), tj. wartość poniesionego wydatku nie została podatnikowi w jakikolwiek sposób zwrócona,
- pozostaje w związku z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą,
- poniesiony został w celu uzyskania przychodów, zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów,
- został właściwie udokumentowany,
- nie może znajdować się w grupie wydatków, których zgodnie z art. 16 ust. 1 ww. ustawy, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów.

Zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 49a updop, wprowadzonym ustawą 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: „ustawa nowelizująca”), nie uważa się za koszty uzyskania przychodów dotyczących samochodu osobowego opłat wynikających z umowy leasingu, o której mowa w art. 17a 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.

Celem wprowadzonych na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 49a updop zmian jest ujednoczenie zasad podatkowego rozliczania przez podatników wykorzystywania w prowadzonej działalności samochodów osobowych, niezależnie od rodzaju umowy na podstawie której podatnik korzysta z takiego samochodu. W przepisie tym, zgodnie z uzasadnieniem do projektu ustawy nowelizującej, zakłada się wprowadzenie limitu zaliczania do kosztów uzyskania przychodów opłat z tytułu używania samochodu osobowego na podstawie umowy leasingu, najmu, dzierżawy oraz innej umowy o podobnym charakterze. Przed wprowadzeniem ww. przepisu korzystanie przez podatników z tych form wykorzystywania samochodów osobowych stanowiło preferencję w stosunku do zakupu samochodu osobowego. Preferencja ta miała charakter wielopłaszczyznowy. Nie ograniczała się bowiem jedynie do szybszego rozliczenia kosztu „nabycia” samochodu przez przedsiębiorcę. Korzyść ta związana była również z możliwością pełnego podatkowego rozliczenia takich kosztów. Po stronie leasingobiorcy/najemcy nie obowiązywał bowiem w tym zakresie limit odnoszący się do wartości samochodu osobowego. Sytuacja taka prowadziła do tego, że jako samochody „firmowe” powszechnie wykorzystywane były samochody luksusowe, których charakterystyka niejednokrotnie przekraczała faktyczne potrzeby przedsiębiorcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą. Charakterystyka ta predysponuje taki pojazd do wykorzystywania zasadniczo również do celów prywatnych.

Jednocześnie, zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy nowelizującej, 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.

Jak wynika ponadto z art. 8 ust. 2 ustawy nowelizującej, 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.

Jeżeli zatem umowa leasingu została zawarta przed dniem 1 stycznia 2019 r., a następnie została zmieniona lub odnowiona, od daty tej zmiany (odnowienia) należy stosować nowe rozwiązania. Nie każda jednak zmiana umowy oznacza, że podatnik będzie zobowiązany stosować nowe przepisy podatkowe.

Zmianą umowy w rozumieniu art. 8 ustawy nowelizującej jest zmiana, która ma lub może mieć istotny wpływ na skutki w podatku dochodowym, np. wpływa na wysokość kosztów uzyskania przychodów. W konsekwencji, zmiana umowy, która nie wywołuje skutków w podatku dochodowym nie będzie automatycznie oznaczała konieczności stosowania nowych przepisów. Obowiązku stosowania nowych przepisów nie będą powodowały okoliczności mające charakter obiektywny, niezależny od woli stron umowy.

Mając na uwadze powyższe przepisy oraz przedstawiony we wniosku opis zdarzenia przyszłego należy zauważyć, że umowa cesji, w wyniku której zmienia się korzystający jest czynnością zależną od woli stron umowy i nie można potraktować jej jako zmiany o charakterze obiektywnym. Dodatkowo, zmiana taka może powodować korzyści podatkowe, w postaci chociażby możliwości stosowania korzystniejszych dla podatników przepisów w brzmieniu obowiązującym do końca 2018 r. w zakresie zaliczania do kosztów uzyskania przychodów opłat leasingowych. Zatem, w przypadku opisanej przez Spółkę umowy cesji leasingu operacyjnego dokonanej po 31 grudnia 2018 r., znajdzie zastosowanie przepis art. 16 ust. 1 pkt 49a updop w zw. z art. 8 ust. 2 ustawy nowelizującej. Wnioskodawca będzie więc zobowiązany stosować limit, o którym mowa w powyższym przepisie, w odniesieniu do ponoszonych opłat dotyczących przedmiotowej umowy leasingu.

W konsekwencji, nie można zgodzić się ze stanowiskiem Wnioskodawcy, zgodnie z którym ponoszone przez Spółkę opłaty dotyczące umowy leasingu operacyjnego, w związku z którą po 31 grudnia 2018 r. dokonana zostanie cesja umowy, powinny być rozliczane na zasadach obowiązujących do końca 2018 r.

W związku z powyższym, stanowisko Spółki we wnioskowanym zakresie należało uznać za nieprawidłowe.

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym (opisem zdarzenia przyszłego) podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swoją aktualność.

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 (...), 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) 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 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.