kryptoaktywów

ustawy o PIT przychody te zostały zaliczone kapitałowych.

nika 2022 roku, zamiana NFT na waluty wirtualne wiąże się z obowiązkiem zapłaty PCC.

Zwalnia się od podatku takie czynności cywilnoprawne jak sprzedaż i zamianę walut wirtualnych w rozumieniu ustawy z przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu. Jednak w przypadku tokenów NFT, które nie są walutą wirtualną, nie będzie można skorzystać z powyższego zwolnienia od tego podatku.

W przypadku prowadzenia działalności gospodarczej w zakresie obrotu NFT przychód ze zbycia zarówno w podatku PIT jak i CIT będzie kwalifikowany do przychodu z działalności gospodarczej (operacyjnej) i rozpoznawany w chwili zbycia aktywa, nie później niż z chwilą wystawienia faktury dokumentującej sprzedaż. Stawki i formuła opodatkowania sprzedaży będą właściwe do przyjętego przez danego przedsiębiorcy opodatkowania działalności gospodarczej.

Do rozliczania kosztów podatkowych przy zbyciu NFT stosuje się zasady ogólne. Nie będzie miało zastosowania ograniczenie rozpoznawania kosztów, jakie obowiązują w przypadku kryptowalut, tzn. możliwość rozliczenia nadwyżki kosztów nad przychodami tylko w następnym roku podatkowym.

Jeśli chodzi o zasady opodatkowania zbycia NFT reprezentujących autorskie prawa majątkowe, należy zwrócić uwagę na możliwe odrębności. Przede wszystkim pierwotny twórca NFT ma możliwość rozpoznania 50 proc. kosztów uzyskania przychodu do łącznej kwoty w roku podatkowym nieprzekraczającej górnej granicy pierwszego progu podatkowego, tj. 120 tys. zł. Podobna sytuacja będzie miała miejsce w przypadku uzyskiwania tantiemów naliczanych dla twórców przy każdym wtórnym obrocie tzw. NFT Royalities. Sam przychód z tantiem będzie rozliczany według skali podatkowej z możliwością uwzględnienia 50 proc. kosztów w przypadku wytworzenia utworu i udzielenia licencji poza działalnością gospodarczą

Co ważne, przedsiębiorcy w ramach zarówno PIT jak i CIT nie będą mieli możliwości skorzystania z 50 proc. kosztów uzyskania przychodu.

Interesująca jest także możliwość wystąpienia przypadku pobrania zryczałtowanego podatku u źródła w wysokości 20 proc. w przypadku nabycia NFT od zagranicznego podatnika.

Wybrane zasady opodatkowania NFT usługowego

W przypadku opodatkowania obrotu NFT usługowego najbardziej interesujące jest ujęcie na gruncie podatku VAT. Zarówno w dokumencie roboczym Komitetu VAT UE, jak w licznych interpretacjach indywidualnych przejawia się kwestia kwalifikacji tokenu NFT na gruncie VAT jako voucher („bonu"). Token NFT, który uprawnia do skorzystania ze świadczenia lub usługi, jest zbliżony do pojęcia bonu na gruncie ustawy VAT przy czym ustawa rozróżnia dwa rodzaje takich bonów: bony jednego przeznaczenia (SPV) oraz bony różnego przeznaczenia (MPV).

Z pojęciem bonu jednego przeznaczenia mamy do czynienia, gdy po zakupie NFT jego posiadacz może wymienić go na ściśle określony towar lub usługę wiadomy już w chwili emisji tokena NFT, a po wykupieniu NFT jest trwale usuwany z obiegu (nazywa się to „spalaniem" NFT). W takim przypadku przeniesienie NFT, podobnie jak przeniesienie bonu kwalifikowanego jako SPV, należy uznać za dostawę powiązanych towarów lub świadczenie usług i opodatkowane VAT w momencie wystawienia tokena. Równocześnie za czynność niepodlegającą opodatkowaniu uznaje się późniejsze faktyczne wydanie towaru lub wykonanie usługi, do której uprawnia token.

Z drugiej strony w przypadku gdy NFT ma możliwość zmiany swoich metadanych na podstawie wyboru jego posiadacza (można je uznać za należące do podkategorii „dynamicznych NFT"), to znaczy na przykład, gdy po zakupie NFT jego posiadacz uzyskuje prawo wyboru spośród różnych towarów lub usług, NFT może być postrzegany jako bon, ale o charakterze MPV. Towary lub usługi dostarczane w zamian za takie NFT-y byłyby opodatkowane w momencie wykupu tokena a więc gdy na mocy decyzji właściciela tokena jego wystawca spełni określoną usługę lub świadczenie.

Nowe regulacje

W najbliższych miesiącach do polskiego porządku prawnego poprzez wdrożenie ustawy o kryptoaktywach zostanie zaimplementowane unijne rozporządzenie MiCA.

W zakresie uregulowania branży kryptoaktywów jest to niewątpliwie krok w przód, jednak na gruncie podatkowym wiele się nie zmieni. Wspomniane regulacje zawierają bowiem liczne postanowienia o charakterze nadzorczym i sankcyjnym, brakuje w nich kwestii ujednolicenia zasad podatkowych w odniesieniu do wszystkich kryptoaktywów, a nie jedynie walut wirtualnych.

Nie znajdziemy w nich również regulacji określających skutki podatkowe związane z emisją kryptoaktywów czy też wskazujących na zwolnienie z opodatkowania VAT. Ustawa jest obecnie na etapie opiniowania, a zatem należy spodziewać się wprowadzenia do niej wszelkiej maści poprawek czy też modyfikacji. Z pewnością należy jednak stwierdzić, że rynek kryptoaktywów czekają zmiany, czy na lepsze? Przekonamy się w niedalekiej przyszłości. /©

POSTĘPOWANIE

Przekształcanie spółek z gruntem rolnym

Nowelizacja ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego nadal budzi wątpliwości w kontekście przekształceń spółek.

DAWID ĆWIKLAK

radca prawny, MADEJCZYK Kancelaria Prawna

Nie budzi wątpliwości, że w przypadku przekształcenia spółek zgodnie z przepisami kodeksu spółek handlowych zachodzi kontynuacja podmiotowości spółki przekształconej, co oznacza, że spółka przekształcana i spółka przekształcona jest tym samym podmiotem. Zmianie podlega tylko forma prawna spółki przekształcanej.

Ustawa z 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego (dalej UKUR) po nowelizacji wprowadzonej ustawą z 14 kwietnia 2016 r. o wstrzymaniu sprzedaży nieruchomości Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa oraz o zmianie niektórych ustaw, wprowadziła szereg ograniczeń w obrocie nieruchomościami rolnymi, w tym, w szczególności, w przypadku przekształcenia spółek prawa handlowego.

Przekształcenie traktowane jak nabycie

Odmiennie niż kodeks spółek handlowych UKUR traktowała przejście nieruchomości rolnej na spółkę przekształconą jak nabycie nieruchomości. Po rejestracji przekształcenia w KRS spółka przekształcona powinna była zatem niezwłocznie zawiadomić Krajowy Ośrodek Wsparcia Rolnictwa (KOWR) o dokonanym w wyniku przekształcenia nabyciu nieruchomości.

Wprowadzone zmiany w UKUR spotkały się z krytyką ze strony przedstawicieli doktryny i znacząco utrudniały procesy przekształceniowe spółek będących właścicielami nieruchomości rolnych.

W wówczas obowiązującym stanie prawnym zaniechanie zawiadomienia dyrektora generalnego Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa (KOWR) niosło ze sobą daleko idące konsekwencje. Brak zawiadomienia KOWR skutkował nieważnością czynności, która stanowiła podstawę przeniesienia własności lub użytkowania wieczystego nieruchomości rolnej, a w konsekwencji wobec wątpliwości interpretacyjnych mogło skutkować nieważnością całego procesu przekształcenia.

PRZYKŁAD

Spółka akcyjna będąca właścicielem nieruchomości rolnej o powierzchni 9 ha, która została przekształcona w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, powinna zawiadomić KOWR o „nabyciu" przez udziałów i umożliwić KOWR wykonanie prawa ich nabycia (wykupu). Co więcej, KOWR musiał również zostać zawiadomiony o tym, że przekształcona spółka nabyła nieruchomości rolne i również co do samych nieruchomości rolnych KOWR mógł wykonać prawo nabycia.

Nowelizacja UKUR, która weszła w życie 5 października 2023 r., wyeliminowała z dotychczasowego katalogu zdarzeń prawnych przekształcenie spółki handlowej, a zamiast tego wprowadzono zapis, zgodnie z którym prawo do złożenia oświadczenia o nabyciu przez KOWR ma zastosowanie tylko do przekształcenia przedsiębiorcy w spółkę kapitałową albo spółki cywilnej w spółkę handlową.

Zmiana, jak się wydaje, miała rozwiać wątpliwości związane z prawidłowym stosowaniem przepisów UKUR i ostatecznie wyeliminować z obowiązku zawiadamiania KOWR w przypadku przekształceń spółek handlowych będących właścicielami nieruchomości rolnych, a jednocześnie rozstrzygnąć, czy należy stosować przepisy UKUR w przypadku przekształcenia przedsiębiorcy bądź spółki cywilnej w spółkę prawa handlowego.

> Przekształcenie spółki handlowej w ogóle nie powoduje nabycia nieruchomości rolnej. Właściciel nieruchomości rolnej, w tym przypadku spółka handlowa, nie zmienia się, ulega wyłącznie przekształceniu

Czy nowelizacja rozwiała wątpliwości?

Zgodnie z art. 2 pkt 7 UKUR przez nabycie nieruchomości rolnej należy rozumieć przeniesienie własności nieruchomości rolnej lub nabycie własności nieruchomości rolnej w wyniku dokonania czynności prawnej lub orzeczenia sądu albo organu administracji publicznej, a także innego zdarzenia prawnego.

Co więcej, katalog nabycia nieruchomości w wyniku innej czynności prawnej lub innego zdarzenia prawnego wymieniony w art. 4 ust. 1 pkt 4 UKUR nie ma charakteru zamkniętego – wobec czego wymienione czynności/zdarzenia w art. 4 ust. 1 pkt 4 lit a–c UKUR nie są wyczerpujące.

W UKUR nie zostało również zdefiniowane pojęcie „przedsiębiorcy", w związku z czym pojawia się wątpliwość, czy prawo nabycia nieruchomości rolnych przez KOWR ma również zastosowanie w przypadku „przekształcenia przedsiębiorcy w spółkę handlową" na podstawie regulacji zawartych w kodeksie spółek handlowych.

Powstaje zatem pytanie, czy pojęcie przedsiębiorcy użyte w UKUR należy interpretować nie tylko jako jednoosobową działalność gospodarczą, ale obejmuje również spółki handlowe, które w końcu też są przedsiębiorcami.

Przyjęcie, że także spółka handlowa jest przedsiębiorcą w rozumieniu UKUR, oznaczałoby, że nowelizacja nic w tej kwestii nie zmieniła, a prawo nabycia nieruchomości rolnej przez KOWR wciąż będzie miało zastosowanie w przypadku przekształceń spółek handlowych.

W końcu dotychczasowa interpretacja UKUR uznawała przekształcanie spółek handlowych jako zdarzenie prawne, w przypadku którego dochodzi do nabycia nieruchomości rolnych, mimo że przy przekształceniach mamy do czynienia z zasadą kontynuacji.

Wydaje się jednak, że nowelizacja UKUR, która weszła w życie 5 października 2023 r., miała na celu zespojenie pojęcia nieruchomość rolna w rozumieniu art. 2 pkt 7 UKUR ze skutkami prawnymi, jakie niesie ze sobą przekształcenie spółki handlowej. Przekształcenie spółki handlowej w ogóle przecież nie powoduje nabycia nieruchomości rolnej. Właściciel nieruchomości rolnej, w tym przypadku spółka handlowa, nie zmienia się, ulega wyłącznie przekształceniu.

Wprowadzone zmiany w ustawie o kształtowaniu ustroju rolnego nie rozstrzygają w sposób niebudzący wątpliwości tego, czy w przypadku przekształcenia spółki handlowej w inną spółkę KOWR przysługuje uprawnienie do nabycia nieruchomości.

Wątpliwości próbuje rozwiewać KOWR, który w swoich wyjaśnieniach wskazał, że przekształcenie spółki handlowej, będącej właścicielem albo użytkownikiem wieczystym nieruchomości rolnej, w inną spółkę handlową nie stanowi w aktualnym stanie prawnym nabycia nieruchomości rolnej w rozumieniu przepisów UKUR, a tym samym przy tego typu reorganizacjach nie stosujemy już przepisów UKUR.

> Pożądana byłaby zmiana art. 2 pkt 7 ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego zawierającego definicję „nabycia nieruchomości rolnej"

Niemniej jednak takie wyjaśnienia nie stanowią wiążącej interpretacji prawa. W kontekście omawianego zagadnienia pożądana byłaby zmiana art. 2 pkt 7 UKUR zawierającego definicję „nabycia nieruchomości rolnej", tak aby nie było wątpliwości, że definicja ta nie obejmuje przekształcenia spółek handlowych. /©