



INSTYTUT
STUDIÓW
PODATKOWYCH
MODZELEWSKI I WSPÓLNICY

TYGODNIOWY PRZEGLĄD INFORMACJI PODATKOWYCH

Od dnia 10 lutego 2017 r. do dnia 16 lutego 2017 r.



Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy Sp. z o.o.

ul. Kaleńska 8, 04-367 Warszawa

ZMIANY W PRAWIE PODATKOWYM

1) Aktualności

Zmienione zasady rozliczania podatku akcyzowego z tytułu importu. Zabezpieczenie kwoty akcyzy

Od niedawna obowiązują zmienione zasady rozliczania podatku akcyzowego z tytułu importu. Zmiany dotyczą m.in. samej definicji importu, jak też zabezpieczenia kwoty akcyzy i są spowodowane w szczególności dostosowaniem przepisów ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (dalej określanej jako: „ustawa”) do postanowień unijnego kodeksu celnego (dalej: UKC). Poniżej przedstawiono najistotniejsze modyfikacje w tym zakresie.

Dostosowując definicję importu do postanowień UKC, w obecnie obowiązującej ustawie za import uznano przywóz: 1) samochodów osobowych z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju, 2) wyrobów akcyzowych z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju, jednocześnie przewidując, że import nie następuje, jeżeli przywiezione wyroby akcyzowe lub samochody z chwilą ich wprowadzenia na terytorium kraju zostają objęte procedurą specjalną: tranzytu zewnętrznego, składowania celnego, wolnego obszaru celnego, odprawy czasowej lub uszlachetniania czynnego, a także gdy wyroby te zostają objęte czasowym składowaniem. Import jednakże nastąpi, jeżeli zostanie zakończone czasowe składowanie wyrobów akcyzowych lub zostanie zakończona procedura specjalna: tranzytu zewnętrznego, składowania celnego, wolnego obszaru celnego, odprawy czasowej lub uszlachetniania czynnego, którą wyroby te były objęte, i powstał dług celny.

Zgodnie z art. 27 ust. 1 ustawy podatnicy dokonujący importu wyrobów akcyzowych są obowiązani do obliczenia i wykazania kwoty akcyzy, z uwzględnieniem obowiązujących stawek akcyzy w zgłoszeniu celnym, a przypadku uproszczeń, o których mowa w art. 166 lub art. 182 UKC – w zgłoszeniu uproszczonym, we wpisie do rejestru zgłaszającego oraz w zgłoszeniu uproszczonym. Dodatkowo, zgodnie z pkt 3 powołanego przepisu, podatnik obowiązany jest do obliczenia i wykazania kwoty akcyzy w tzw. rozliczeniu zamknięcia, o którym mowa w art. 175 rozporządzenia delegowanego Komisji (UE

2015/2446 z dnia 28 lipca 2015 r. (Dz. Urz. UE L 343 z 29.12.2015 r., s.1 ze zm.).

Co do zasady to podatnik dokonuje samoobliczenia kwoty podatku akcyzowego i deklaruje ją w składanym, zgodnie z przepisami prawa celnego, zgłoszeniu celnym. Jeżeli jednak w wyniku weryfikacji zgłoszenia celnego organ celny stwierdzi, że kwota akcyzy została wykazana nieprawidłowo, wydaje decyzję określającą kwotę akcyzy we właściwej wysokości. Obecnie naczelnik urzędu celnego nie może już tego uczynić w decyzji dotyczącej należności celnych przywozowych. Przepisy dotyczące postępowania celnego i podatkowego są bowiem na tyle odmienne (m.in. definicja decyzji, wszczęcie postępowania, prawo do bycia wysłuchanym), że nie można ich połączyć i, jak dotychczas, określać kwoty podatku w decyzji dotyczącej należności celnych (art. 27 ust. 4 zdanie drugie ustawy). Decyzje wydawane są więc jedynie na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej. Również sam podatnik, po przyjęciu zgłoszenia celnego, może wystąpić do naczelnika urzędu celnego o wydanie decyzji określającej kwotę akcyzy w prawidłowej wysokości (art. 27 ust. 5). W przypadkach innych niż wyżej wymienione naczelnik urzędu celnego w drodze decyzji określa kwotę akcyzy należnej z tytułu importu wyrobów akcyzowych. Zgodnie z obecnym brzmieniem art. 27 ust. 7 ustawy w przypadku określenia kwoty akcyzy w decyzji naczelnika urzędu celnego podatnik jest obowiązany w terminie 10 dni, licząc od dnia doręczenia tej decyzji, zapłacić różnicę między akcyzą wynikającą z tej decyzji a akcyzą pobraną przez ten organ wraz z odsetkami za zwłokę od niepobranej kwoty akcyzy, liczonymi od dnia następnego po dniu powstania obowiązku podatkowego do dnia powiadomienia o wysokości należności podatkowych.

Zapłata akcyzy przez podatnika importującego wyroby akcyzowe następuje w terminach i na warunkach określonych w przepisach prawa celnego odnoszących się do należności celnych. Przy czym podatnik jest obowiązany do zapłaty należnej kwoty podatku akcyzowego również wtedy, gdy towary zostały zwolnione od należności celnych przywozowych lub stawki celne zostały zawieszane albo obniżone do zerowej stawki celnej. Jeżeli kwota należnego podatku akcyzowego nie została uiszczona, naczelnik urzędu celnego zabezpiecza

ją w trybie stosowanym przy zabezpieczaniu należności celnych na podstawie przepisów prawa celnego. Nie dotyczy to jednak przypadków, gdy towar został objęty procedurą zawieszenia poboru akcyzy i zostało złożone zabezpieczenie akcyzowe. Ponadto od dnia 20 sierpnia 2016 r. ustawodawca zrezygnował z obligatoryjności zabezpieczenia podatku akcyzowego (i opłaty paliwowej) w stosunku do podatników, którzy spełniają warunki określone w art. 64 ust. 1 pkt 1 i 4 ustawy, tzn. mają swoją siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium kraju i nie posiadają zaległości z tytułu cła i podatków stanowiących dochód budżetu państwa, składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne, oraz nie jest wobec nich prowadzone postępowanie egzekucyjne, likwidacyjne lub upadłościowe.

Dodatkowo w nowych przepisach art. 28 ust. 4-7 ustawy przyjęto, że do zastosowania wyjątku od obowiązku zabezpieczenia podatku akcyzowego i opłaty paliwowej wystarczające jest złożenie (pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań) oświadczenia o spełnianiu warunków określonych w art. 64 ust. 1 pkt 1 i 4 ustawy oraz o braku zaległości. Jednocześnie złożenie oświadczenia nie jest wymagane, jeżeli było już ono przedstawiane właściwemu naczelnikowi urzędu celnego nie wcześniej niż 6 miesięcy przed objęciem wyrobów akcyzowych czasowym składowaniem lub procedurą: składowania celnego, uszlachetniania czynnego lub odprawy czasowej.

Powyższe wyjątki nie wykluczają zażądania przez organ celny złożenia zabezpieczenia, jeżeli organ ten uzna, że istnieje ryzyko, iż kwota akcyzy lub opłaty paliwowej nie zostanie zapłacona. O uprawnieniu tym stanowi nowy art. 28 ust. 7 ustawy.

2) Zdaniem eksperta

Likwidacja towarów handlowych

Likwidacja towarów handlowych czy materiałów wiąże się z powstaniem u podatnika straty w środkach obrotowych. Tego rodzaju straty nie zostały wyłączone z kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., stąd też wniossek, że mogą być one - co do zasady - ujmowane w kosztach podatkowych. Nie każda jednak strata będzie takim kosztem.

Podatnik musi każdy przypadek rozpatrywać indywidualnie, biorąc pod uwagę:

- całokształt prowadzonej działalności,
- okoliczności, które spowodowały powstanie straty,
- sposób udokumentowania straty,
- podjęte przez podatnika działania mające na celu uniknięcie straty.

W praktyce ukształtował się pogląd, że kosztem uzyskania przychodów nie mogą być straty w środkach obrotowych będące skutkiem np. zaniedbań ze strony podatnika, braku racjonalnego działania, niedochowania należytej staranności w zabezpieczaniu przed powstaniem strat, czyli straty zawinione przez podatnika. Kosztem podatkowym mogą być natomiast takie straty, które powstały bez winy podatnika, których podatnik, mimo dochowania należytej staranności, nie mógł przewidzieć ani ich uniknąć.

Na potwierdzenie powyższego stanowiska można powołać interpretację indywidualną z dnia 18 stycznia 2013 r. (ILPB3/423-423/12-5/AO), w której Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu wskazał co następuje: „(...) dla



Małgorzata Słomka

Doradca podatkowy nr wpisu: 09900

Prawnik, Konsultant Podatkowy. Absolwentka Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego oraz Podyplomowego Studium Podatków i Prawa Podatkowego UW. W Instytucie pracuje od stycznia 2008 r. Przed zatrudnieniem w ISP pracowała w Kancelarii Adwokackiej, a następnie w Krajowej Izbie Doradców Podatkowych (Kierownik Działu Prawnego, Zastępca Dyrektora Biura). Odpowiedzialna za udzielanie konsultacji podatkowych, sporządzanie opinii, ekspertyz i pism procesowych, prowadzenie postępowań podatkowych oraz reprezentację klientów przez sądami administracyjnymi.

celów podatkowych tylko stratę powstałą na skutek zdarzeń nieprzewidywalnych, nie do uniknięcia przez racjonalnie działający podmiot można uznać za zdarzenie, które uzasadnia zaliczenie powstałej straty w ciężar kosztów uzyskania przychodów. Należy podkreślić, iż jedynie straty w środkach obrotowych powstałe w trakcie normalnego, racjonalnego działania podatnika, ze szczególnym uwzględnieniem dochowania należytej staranności w trakcie prowadzenia działalności gospodarczej, mogą być uznane za koszt uzyskania przychodu.

(...) możliwość uznania straty w środkach obrotowych za koszty uzyskania przychodów wymaga w sposób niebudzący wątpliwości odpowiedniego udokumentowania braku możliwości gospodarczego wykorzystania likwidowanych towarów handlowych,

zasadności ich likwidacji, a także jej faktycznego przeprowadzenia.”

Podstawą ujęcia wartości zlikwidowanych towarów (materiałów) w kosztach podatkowych może być protokół ich likwidacji, potwierdzający ich komisyjne zniszczenie. W sytuacji, gdy towary (materiały) zostały zlikwidowane przez firmę zewnętrzną, dokumentem potwierdzającym ich zniszczenie może być np. wystawiona przez tę firmę faktura albo inny dokument potwierdzający przyjęcie ww. składników majątku do utylizacji. Warto również wskazać, że udokumentowane wydatki na utylizację tych towarów (materiałów) mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.

Małgorzata Słomka
Doradca podatkowy

NAJNOWSZE ORZECZNICTWO I INTERPRETACJE PODATKOWE

1. Wyroki sądów administracyjnych

Wydatki na zakup uprawnień do emisji CO₂ a koszt uzyskania przychodu

W wyroku z dnia 13 grudnia 2016 r. (I SA/GI 634/16) WSA w Gliwicach dokonał prawopodatkowej oceny charakteru wydatków z tytułu nabycia uprawnień do emisji CO₂ i odniósł się do możliwości zaliczenia tego rodzaju wydatków do kosztów uzyskania przychodów przez następcę prawnego w przypadku sukcesji generalnej częściowej.

Wyrok został wydany w sprawie Spółki, która na skutek procesów konsolidacyjnych przejęła elektrociepłownię w drodze połączenia przez przejęcie i stała się jej sukcesorem prawnym oraz podatkowym. Jednocześnie w ramach dokonanej sukcesji stała się m.in. stroną umowy z 2011 r. na dostawę i odbiór mediów energetycznych, paliw gazowych oraz pozostałych produktów, będącą podstawą do sprzedaży uprawnień do emisji CO₂ na rzecz elektrociepłowni. W wyniku dokonanego następnie podziału zarówno majątek wydzielony ze Spółki, jak i majątek pozostający w niej po podziale stanowił zorganizowane części przedsiębiorstwa. Umowa z 2011 roku została wskazana w planie podziału jako przypisana do

wydzielonego majątku Spółki, w związku z czym prawa i obowiązki z tej umowy przeszły na nią w ramach sukcesji podziałowej. Dostawa uprawnień do emisji CO₂ została dokonana już po podziale. Spółka dokonała w kwietniu 2015 roku umorzenia nabytych uprawnień do emisji CO₂ jako podmiot zobowiązany w rozumieniu ustawy z 28 kwietnia 2011 roku o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych. Umorzenie to związane było z emisją dokonaną w 2014 roku, tj. przed podziałem Spółki. We wniosku o interpretację Spółka zapytała, czy będzie uprawniona do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wartości wydatków z tytułu nabycia uprawnień do emisji CO₂.

Przedstawiając swoje stanowisko w sprawie Spółka powołała art. 93c § 1 i § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (dalej: OP) uznając, że jako spółka przejmująca jest następcą podatkowym spółki dzielonej, ale tylko w takim zakresie, w jakim prawa i obowiązki podatkowe pozostają w związku z przydzielonymi, w planie podziału, składnikami majątku. Podniosła przy tym, że jeżeli koszty powstały przed dniem podziału i zostały rozpoznane przez spółkę dzieloną, to prawa dotyczące rozliczenia takich kosztów nie będą przedmiotem sukcesji na podstawie art. 93c OP. Z kolei, w przypadku

gdy dane prawo powstało w dniu wydzielenia lub po tej dacie, rozliczenia podatkowe z nim związane powinny dotyczyć wyłącznie podmiotu przejmującego. Wobec powyższego przyjęła, że jest uprawniona do zaliczenia do kosztów wydatków na nabycia uprawnień do emisji, zwłaszcza że spółka dzielona nie mogła przecież rozliczyć kosztu podatkowego, który powstał dopiero po podziale. W ocenie Spółki wydatki na zakup praw do emisji CO₂ stanowiły koszt inny niż bezpośrednio związany z jej przychodami.

Organ interpretacyjny nie zgodził się z przedstawioną kwalifikacją i uznał, że wydatki poniesione na zakup praw do emisji CO₂, wskazują bezpośredni związek z przychodami uzyskiwanymi z działalności prowadzonej przez podmiot, który emituje CO₂. Zdaniem Organu, posiadanie przez Spółkę niezbędnej ilości uprawnień do emisji dwutlenku węgla – która to emisja jest nieodłącznym elementem prowadzonej przez Spółkę działalności, wynikającym z uwarunkowań technologicznych procesu produkcji – stanowi warunek konieczny dla prowadzenia przez nią działalności gospodarczej. Wydatki te powinny więc zostać powiązane z konkretnymi przychodami, których wygenerowanie nie byłoby możliwe bez poniesienia wydatków na uprawnienia do emisji CO₂ i powinny stanowić koszt bezpośrednio związany z osiągniętymi przez spółkę przychodami ze sprzedaży wyprodukowanej energii, o którym mowa w art. 15 ust. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: ustawa). Na poparcie tego stanowiska organ powołał wyrok NSA z dnia 3 maja 2012 r., (II FSK 2286/10). Powołując się z kolei na treść art. 93c § 1 OP organ stwierdził, że umorzenie uprawnień do emisji CO₂ miało związek z emisją dokonaną w 2014 r., a więc przed podziałem, zatem prawo do uwzględnienia w kosztach uzyskania przychodów Spółki wydatków z tytułu nabycia uprawnień do emisji CO₂ o jakich mowa we wniosku, nie jest możliwe, z uwagi na bezpośredni charakter tego kosztu, który nie jest związany z przychodem Spółki.

Spółka zaskarżyła powyższą interpretację do WSA w Gliwicach. Sąd jednak oddalił jej skargę w całości. Zdaniem sądu następstwo prawne (sukcesję generalną częściową), zgodnie z art. 93c OP, należy rozumieć jako kontynuację - od dnia wydzielenia - rozliczeń podatkowych prowadzonych dotychczas przez spółkę dzieloną, a nie jako przejęcie przez spółkę przejmującą/nowo zawiązaną całości rozliczeń podatkowych wydzielanej części przedsiębiorstwa z okresu przed podziałem. Oznacza to, że przedmiotem sukcesji zgodnie z art. 93c OP, nie może być obowiązek rozpoznania przychodów oraz upraw-

nień do rozliczenia kosztów uzyskania przychodów dotyczących okresu sprzed dnia wydzielenia. W konsekwencji WSA przyjął, że przychody i koszty związane z działalnością zorganizowanej części przedsiębiorstwa (tj. częścią przedsiębiorstwa prowadzoną przez spółkę dzieloną) do dnia wydzielenia (tj. do dnia przejścia przez skarżącą) stanowiły integralną część rozliczeń podatkowych spółki dzielonej. Natomiast Spółka powinna przejąć obowiązek rozliczania wyłącznie przychodów należnych oraz kosztów odpowiednio powstałych i potrącanych w dniu wydzielenia lub po tej dacie.

Rozstrzygając spór dotyczący prawnopodatkowej oceny charakteru kosztów poniesionych na zakup uprawnień do emisji, WSA w Gliwicach zgodził się z oceną organu, że wydatki poniesione na zakup praw do emisji CO₂ wykazują taki związek funkcjonalny z przychodami uzyskiwanymi ze sprzedaży energii elektrycznej, że bez ich poniesienia uzyskanie tych przychodów nie byłoby możliwe; ukierunkowane są one bowiem na osiągnięcie przychodów, a nie na jedynie zachowanie albo zabezpieczenie ich źródła. Zdaniem sądu możliwe ustalenie, jaka ilość energii elektrycznej lub ciepła została wyprodukowana powodując emisję dwutlenku węgla, która została pokryta konkretnymi uprawnieniami do emisji, a więc można też wskazać, produkcji których jednostek energii dotyczą wydatki na nabycie konkretnych uprawnień do emisji. W konsekwencji powyższego sąd ocenił, że wartość nabytych uprawnień do emisji zgłaszanych do umorzenia jest kosztem operacyjnym podstawowej działalności i powinna stanowić koszty bezpośrednio związane z osiąganymi przez Spółkę przychodami ze sprzedaży wyprodukowanych produktów, które należy rozpoznać zgodnie z regulacjami zawartymi w art. 15 ust. 4, ust. 4b i 4c ustawy.

2. Interpretacje podatkowe

Łyżworolki jako środek transportu a koszt uzyskania przychodu

Zgodnie z art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. 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.

W związku z powyższym powstały wątpliwości, czy wydatek na zakup łyżworolek, które mają być wykorzystywane jako środek transportu w ramach prowadzonej

działalności gospodarczej, można uznać za koszt uzyskania przychodu. W kwestii tej wypowiedział się Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji indywidualnej z dnia 25 stycznia 2017 r. (1061-IPTPB4.4511.258.2016.1.MH) stwierdzając, że „(...) definicja sformułowana przez ustawodawcę (kosztów uzyskania przychodu – red.) ma charakter ogólny. Z tego względu, każdorazowy wydatek poniesiony przez podatnika powinien podlegać indywidualnej analizie w celu dokonania jego kwalifikacji prawnej. Wyjątkiem jest sytuacja, gdy ustawa wyraźnie wskazuje jego przynależność do kategorii kosztów uzyskania przychodów lub wyłącza możliwość zaliczenia go do tego rodzaju kosztów. W pozostałych przypadkach, należy zaś zbadać istnienie związku przyczynowego pomiędzy poniesieniem kosztu a powstaniem przychodu lub realną szansą powstania przychodów podatkowych, bądź też zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła ich uzyskiwania”. Organ podatkowy zaznaczył, że to podatnik powinien ocenić związek wydatku z prowadzoną działalnością i to na nim spoczywa ciężar udowodnienia tego związku. Poza tym koszt ten powinien przyczynić się do uzyskania przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Ponadto organ podatkowy stwierdził, że „podatnik zobowiązany jest więc wykazać nie tylko fakt poniesienia danego wydatku, ale także jego celowość i racjonalność. Przy ustalaniu kosztów uzyskania przychodów, nie można uznać za koszt wydatków, których charakter budzi wątpliwości”.

W związku z faktem, że w przedmiotowej sprawie zaistniał związek, o którym była mowa powyżej (łyżworolki będą wykorzystywane w celu szybszego dojazdu na spotkania w centrum miasta, a także ich używanie wpłynie na obniżenie kosztów – zmniejszy się zużycie

paliwa w samochodzie oraz uniknie się opłat za miejsca parkingowe, etc.), a także w związku niewymienieniem takiego wydatku w zamkniętym katalogu art. 23 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. organ podatkowy uznał, że taki wydatek może zostać uznany za koszt uzyskania przychodu.

Ponadto organ podatkowy nadmienił, że „(...) dla możliwości uznania danego wydatku za koszt uzyskania przychodu, konieczne jest jego właściwe udokumentowanie. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie reguluje sposobu prawidłowego dokumentowania kosztów. Mocą art. 24a nakłada ona jednak na podatników obowiązek prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów albo ksiąg rachunkowych, zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy. Obowiązkiem podatnika, jako odnoszącego ewentualną korzyść z faktu zaliczenia określonych wydatków w poczet kosztów uzyskania przychodów jest wykazanie, w oparciu o zgromadzone dowody, związku pomiędzy poniesieniem kosztu a uzyskaniem przychodu (w tym zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła przychodów), zgodnie z dyspozycją powołanego art. 22 ust. 1 ww. ustawy”.

Reasumując należy stwierdzić, że wydatek na zakup łyżworolek, wykorzystywanych w prowadzonej działalności gospodarczej jako środek transportu, może stanowić koszt uzyskania przychodu, jednak należy tę możliwość oceniać indywidualnie w każdym konkretnym przypadku przez pryzmat związku poniesienia wydatku z osiągnięciem przychodu lub zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła przychodów.

INFORMACJE DLA PŁATNIKÓW ZUS

Badanie zawarcia umowy o pracę przez ZUS

Organ rentowy może nie tylko badać tytuł zawarcia umowy o pracę, ale także ważność poszczególnych jej części.

W przedmiotowej sprawie organ stwierdził, że pracownik nie podlegał obowiązkowym ubezpieczeniom społecznym, ponieważ stwierdził, że umowa o pracę jest nieważna z mocy art. 83 § 1 kodeksu cywilnego i

nie wywołuje skutku w postaci objęcia zainteresowanej obowiązkowymi ubezpieczeniami społecznymi.

W ocenie organu zatrudnienie pracownika było fikcyjne, a celem umowy nie było realizowanie stosunku pracy, lecz uzyskanie wyłącznie tytułu do ubezpieczeń społecznych i skorzystanie ze świadczeń w razie choroby i macierzyństwa. Zdaniem organu pracownica w rzeczywistości świadczyła pomoc w ramach relacji

rodziny. Pracownica była bowiem córką powoda – pracodawcy, a kiedy ją zatrudnił na stanowisku asystentki z wynagrodzeniem 2200 zł miesięcznie, była w ciąży. Z dokumentów wynikało, że córka pracowała na pełny etat. Mimo to ZUS uznał, że umowa zawarta między ojcem – przedsiębiorcą a córką – pracownicą jest nieważna z mocy prawa.

Pracodawca odwołał się od tej decyzji do sądu okręgowego, ale ten oddalił pozew. Podzielił argumentację prawną ZUS i stwierdził, że umowa, która łączyła strony, w istocie nie była stosunkiem pracy, pracownica nie świadczyła pracy zgodnie z nim, ale pomagała w zwyczajowy sposób swojemu ojcu w prowadzeniu firmy.

Pracodawca złożył apelację i sąd przyznał mu rację. Sąd II instancji stwierdził, że utrwalony jest w orzecznictwie pogląd, że ZUS może kwestionować podstawę wymiaru składek, jeżeli okoliczności sprawy wskazują, iż wynagrodzenie zostało wypłacone na podstawie umowy sprzecznej z prawem, zasadami współżycia społecznego lub zmierzającej do obejścia prawa. Jednak samo

zawarcie umowy przez strony z pracownicą w okresie ciąży, nawet gdyby przyjąć, że głównym motywem stron tej umowy było uzyskanie zasiłku macierzyńskiego, nie może być uznane za naganne czy sprzeczne z prawem. ZUS natomiast może ustalać stosunek ubezpieczenia społecznego na ściśle określonych warunkach, będąc niezwiązany nieważną czynnością prawną w całości lub w części (tak w uchwale SN sygn. akt II UZP 2/05). Jednak postępowanie rozpoznawcze w sprawie zarówno ZUS jak i sądu I instancji nie sprostało wymogom prawa i wymaga ponowienia w całości. Prawo ubezpieczeń społecznych nie podaje sposobu, w jakim organ rentowy może zastępować nieważne z mocy art. 58 § 3 k.c. postanowienie umowy o pracę.

Jednak trzeba mieć na uwadze art. 83 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 86 ust. 2 pkt 2 ustawy dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych. Z tych powodów Sąd Apelacyjny w Rzeszowie w wyroku z dnia 4 listopada 2015 r., sygn. akt III AUa 632/15 uchylił zaskarżony wyrok i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania.

INFORMACJE DLA CZŁONKÓW ZARZĄDÓW, RAD NADZORCZYCH I PROKURENTÓW

Odsetki od pożyczki udzielonej spółce osobowej przez współnika a koszt uzyskania przychodu

Odsetki od pożyczki udzielonej spółce osobowej przez inną spółkę, której podatnik jest współnikiem nie mogą stanowić dla niego kosztów uzyskania przychodów, ponieważ odsetki te będą dotyczyć wkładu własnego włożonego przez podatnika w źródło przychodu, wobec czego ziszcza się sytuacja opisana w hipotezie normy prawnej zawartej w art. 23 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: ustawa). Tak orzekł NSA w wyroku z dnia 12 grudnia 2016r. (II FSK 3443/14), utrzymując wyrok WSA w Poznaniu, oddalający skargę na niekorzystną dla podatnika interpretację indywidualną MF w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych.

Spór powstał na tle stanowiska, jakie we wniosku o interpretację zajęła podatkiczka, przyjmując, że art.

23 ust. 1 pkt 9 ustawy nie znajdzie zastosowania w jej przypadku, a zapłacone odsetki od pożyczki udzielonej przez spółkę komandytową, której jest współnikiem (dalej określanej jako Spółka), Spółce Osobowej 2, która będzie mieć formę prawną spółki jawnej bądź spółki komandytowej, będą stanowiły dla podatkiczki koszty uzyskania przychodu proporcjonalnie do jej udziału w Spółce. Zdaniem podatkiczki odsetki od pożyczki udzielonej przez Spółkę Spółce Osobowej 2, nie będą stanowiły odsetek od własnego kapitału z uwagi na to, że nie powstały one na skutek udzielenia pożyczki przez podatkiczkę na rzecz Spółki Osobowej 2, lecz na skutek pożyczki przez Spółkę na rzecz Spółki Osobowej 2.

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu działający z upoważnienia Ministra Finansów w interpretacji z dnia 6 grudnia 2013 r. nr ILPB1/415-944/13-4/AP uznał stanowisko podatkiczki za nieprawidłowe. Stwierdził bowiem, że odsetki od pożyczki udzielonej Spółce Osobowej 2 przez Spółkę, której podatkiczka jest współnikiem

(bezpośrednio oraz pośrednio - poprzez uczestnictwo w Spółce Osobowej 3, w której będzie posiadała status akcjonariusza niebędącego komplementariuszem) nie mogą stanowić dla niej kosztów uzyskania przychodów, ponieważ odsetki te będą dotyczyć wkładu własnego włożonego przez podatnika w źródło przychodu.

Podatniczka zaskarżyła tę interpretację, jednak WSA w Poznaniu wyrokiem z 23 lipca 2014 r. (I SA/Po 268/14), jej skargę oddalił. W rezultacie podatniczka złożyła więc skargę kasacyjną. NSA rozpatrując spór, jaki powstał wokół wykładni art.23 ust. 1 pkt 9 ustawy, przyznał rację sądowi pierwszej instancji (oraz organowi interpretacyjnemu). Uznał, że podatniczka osiągać będzie przychód z odsetek od pożyczki udzielonej przez Spółkę Spółce Osobowej 2 i partycypować w kosztach ponoszonych przez Spółkę Osobową 2 z tytułu spłaty tej pożyczki. Tak więc w osobie tego samego podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych skupione zostaną przychody i koszty wynikające z tego samego zdarzenia. W ocenie NSA, w takiej

sytuacji umowa pożyczki zawarta pomiędzy wspólnikiem spółki osobowej a samą spółką sprowadza się do tego, że wspólnik pożyczka sam sobie pieniądze w części, w jakiej posiada udziały w spółce. Zatem odsetki od takiej pożyczki stanowią kapitał własny włożony przez podatnika w źródło przychodu. NSA podkreślił, że przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w art. 23 ust. 1 pkt 9 wyraźnie określają, iż odsetek od własnego kapitału włożonego przez podatnika w źródło przychodów nie uważa się za koszty uzyskania przychodów dla wspólnika, który pożyczki udzielił i żadne regulacje zawarte w k.s.h., zmienić tego nie mogą.

Ostatecznie, zdaniem NSA, w świetle art. 23 ust. 1 pkt 9 ustawy nie ma znaczenia, czy wspólnik pożyczka sam sobie czy udzielona przez niego pożyczka staje się składnikiem majątku spółki. W każdym z tych przypadków odsetki od własnego kapitału włożonego przez podatnika w źródło przychodów nie stanowią kosztów uzyskania przychodów.

INFORMACJE O PODATKACH I OPŁATACH LOKALNYCH

Podatek od nieruchomości od spółki cywilnej czy wspólników ?

Minister Finansów w interpretacji ogólnej z dnia 21 października 2016 r. (PS2.8401.2.2016) wskazał, że status podatnika mogą mieć wyłącznie wspólnicy spółki cywilnej, nie zaś sama – nie dysponująca zdolnością prawną – spółka, zatem to poszczególni wspólnicy, a nie spółka powinni wykazywać ten podatek oraz dokonywać rozliczeń z nim związanych.

Odwołując się do treści art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (dalej określanej jako: „ustawa”) MF potwierdził, że podatnikami podatku od nieruchomości mogą być spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące właścicielami, użytkownikami wieczystymi, posiadaczami samoistnymi i posiadaczami mienia jednostek samorządu terytorialnego lub Skarbu Państwa.

Niemniej – jak wynika z wyroku Sądu Najwyższego z dnia 28 października 2003 r. sygn. akt I CK 201/02 – spół-

ka cywilna nie tylko nie posiada osobowości prawnej, ale żadne ustawy nie przyznają jej zdolności prawnej; spółka ta nie jest odrębnym podmiotem prawa cywilnego, a jej istota wyczerpuje się w wielostronnym stosunku zobowiązaniowym łączącym wspólników.

Spółka cywilna nie ma swego majątku, zaś działalność w ramach tej spółki jest prowadzona z wykorzystaniem majątku wspólnego wspólników, w tym wniesionego do spółki. Jest to majątek odrębny od majątku osobistego wspólników. Majątek ten nie jest przedmiotem własności spółki, tylko stanowi współwłasność łączną wspólników. W kontekście powyższego MF uznał, że spółka cywilna nie jest podatnikiem podatku od nieruchomości, gdyż nie może we własnym imieniu nabywać praw, w tym własności nieruchomości; nie może stać się posiadaczem samoistnym nieruchomości, użytkownikiem wieczystym gruntu ani posiadaczem mienia jednostek samorządu terytorialnego lub Skarbu Państwa.

We wskazanej interpretacji Minister przyjął, że podatnikami podatku od nieruchomości należnego od nie-

ruchomości lub obiektów budowlanych, wniesionych do spółek cywilnych, są wspólnicy takich spółek, na których solidarnie spoczywa obowiązek uiszczenia podatku od nieruchomości, zgodnie z art. 3 ust. 4 ustawy. Zaznaczył jednak, że sytuację tę należy odróżnić od przypadku, gdy wspólnik wnosi do spółki wkład w postaci używania nieruchomości. Obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości ciąży wówczas tylko na tym wspólniku,

gdyż nieruchomość w takim przypadku nie wchodzi do majątku wspólnego wspólników.

Odmienny pogląd, zgodnie z którym na podstawie art. 3 ust. 1 ustawy podatnikiem podatku od nieruchomości jest spółka cywilna a nie jej wspólnicy, znajduje potwierdzenie m.in. w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 kwietnia 2008 r.: sygn. akt II FSK 226/07, II FSK 227/07, II FSK 228/07 i II FSK 229/07.

KONTAKT

W przypadku zainteresowania powyższymi informacjami i ich wpływem na państwa działalność, prosimy o kontakt:

Agata Strocka

Konsultant podatkowy

tel. (22) 517 30 69

agata.strocka@isp-modzelewski.pl

AUDYT PODATKOWY POSTTRANSAKCYJNY

W związku z ostatnimi zmianami w prawie podatkowym, a przede wszystkim nowelizacją Ordynacji podatkowej wprowadzającej do polskiego prawodawstwa generalną klauzulę „obejścia prawa” oraz klauzulę „nadużycia prawa” w podatku od towarów i usług (ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa), **transakcje i inne operacje gospodarcze, które miały na celu lub powodowały uzyskanie korzyści podatkowych, wymagają ponownie szczegółowej oceny z perspektywy obiektywnych ryzyk podatkowych i skutków karnoskarbowych dla ich uczestników.**

Unikatowa usługa

Wychodząc naprzeciw potrzebom wynikającym z powyższych przepisów, Instytut Studiów Podatkowych pragnie przedstawić Państwu unikatową usługę **Audytu Posttransakcyjnego**, w ramach którego dokona **analizy i weryfikacji wybranej przeprowadzonej przez Zamawiającego transakcji (operacji gospodarczych) oraz związanej z nią dokumentacji źródłowej pod kątem oceny jej legalizmu, ewentualnych ryzyk podatkowych oraz skutków karnoskarbowych.**

Raport z Audytu

Z przeprowadzonego badania Zamawiający otrzyma Raport zawierający potwierdzenie prawidłowości postępowania, opis ewentualnych stwierdzonych nieprawidłowości oraz określający poziom ryzyka podatkowego transakcji pod kątem klauzul obejścia i nadużycia prawa. W Raporcie wskazane również zostaną propozycje praktycznych sposobów usunięcia nieprawidłowości oraz rekomendacje dotyczące dalszego postępowania, które będzie miało na celu skuteczne ograniczenie ryzyka podatkowego.

Raport przeznaczony jest do wyłącznej wiadomości Zamawiającego i jednocześnie chroniony jest tajemnicą zawodową doradcy podatkowego.

Korzyści dla Podatnika

- Sprawdzenie legalności i prawidłowości przeprowadzonej transakcji optymalizacyjnej.
- Przygotowanie się na zmiany w przepisach prawa podatkowego.
- Określenie poziomu potencjalnych ryzyk związanych z przeprowadzonymi działaniami optymalizacyjnym.
- Możliwość legalnego usunięcia błędów na gruncie prawa podatkowego oraz eliminacja skutków działań wadliwych.
- Możliwość zgodnego z prawem uniknięcia odpowiedzialności podatkowej oraz karnej skarbowej.
- Zwiększenie bezpieczeństwa prawnego i finansowego.
- Eliminacja skutków wadliwych działań oraz określenie poziomu potencjalnych ryzyk. Wskazana zostanie także konieczność ewentualnej korekty deklaracji.

W przypadku pytań bądź wątpliwości pozostaje do Państwa dyspozycji Pani Agata Strocka, starszy specjalista w Dziale Audytu Podatkowego, tel. (22) 517 30 69, agata.strocka@isp-modzelewski.pl.

Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy sp. z o.o.

Zarząd		Działy
<p>prof. dr hab. Witold Modzelewski prezes zarządu radca prawny doradca podatkowy nr 00001 tel. (22) 517 39 99 e-mail: witold.modzelewski@isp-modzelewski.pl</p>	<p>Dyrektor Generalny do spraw Doradztwa Podatkowego Mariusz Unisk tel. (22) 517 30 94 e-mail: maiursz.unisk@isp-modzelewski.pl</p>	<p>Dział Edukacji Jarosław Skonecki dyrektor tel. (22) 517 30 60 wew. 114 e-mail: jaroslaw.skonecki@isp-modzelewski.pl</p>
<p>Renata Janiec-Modzelewska wiceprezes zarządu doradca podatkowy nr 00777 tel. (22) 517 30 60 e-mail: renata.janiec-modzelewska@isp-modzelewski.pl</p>	<p>Dyrektor Generalny do spraw Postępowań Podatkowych Jacek Aninowski tel. (22) 517 30 60 wew. 135 e-mail: jacek.aninowski@isp-modzelewski.pl</p>	<p>Dział Marketingu Andrzej Sarna specjalista d/s Marketingu tel. (22) 517 30 86 e-mail: andrzej.sarna@isp-modzelewski.pl</p>
<p>Jerzy Bielawny wiceprezes zarządu doradca podatkowy nr 01079 tel. (22) 870 41 68 e-mail: jerzy.bielawny@isp-modzelewski.pl</p>	<p>Departament Podatków Bezpośrednich i Majątkowych Jacek Pyssa tel. (22) 517 30 78 e-mail: jacek.pyssa@isp-modzelewski.pl</p>	<p>Dział Wydawnictw Robert Fajkowski kierownik tel. (22) 517 30 99 e-mail: robert.fajkowski@isp-modzelewski.pl</p>
	<p>Biuro Obsługi Sporów Podatkowych Anna Żarkowska dyrektor biura tel. (22) 810 36 73, 810 87 80 e-mail: biuro.obslugi@isp-modzelewski.pl</p>	<p>Dział Audytu Podatkowego Agata Strocka konsultant podatkowy tel. (22) 517 30 69 e-mail: agata.strocka@isp-modzelewski.pl</p>

Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy - Audyt sp. z o.o.

Siedziba	Zarząd	
<p>ul. Kalańska 8 04-367 Warszawa tel. +48 22 517 30 70 fax. +48 22 517 30 71 e-mail: audyt@isp-modzelewski.pl</p>	<p>Renata Janiec-Modzelewska Prezes Zarządu Doradca Podatkowy Nr wpisu 00777</p>	<p>Beata Pytkowska Członek Zarządu Biegły Rewident Nr ew. 12391</p>
	<p>Jerzy Lewandowski Wiceprezes Zarządu Biegły Rewident Nr ew. 2219</p>	

Departamenty

Departament Audytu

Jerzy Lewandowski
Wiceprezes Zarządu
Biegły Rewident Nr ew. 2219
tel. + 48 22 517 30 70
e-mail: jerzy.lewandowski@isp-modzelewski.pl

Departament Obsługi Finansowo-Księgowej

Elżbieta Cajs
Zastępca Kierownika Departamentu Obsługi Finansowo-Księgowej
tel. + 48 22 517 30 70 wew. 233
e-mail: elzbieta.cajs@isp-modzelewski.pl

Departament Obsługi Kadrowo-Płacowej

Alicja Antos
Główny Specjalista ds. Kadr i Płac/Księgowa
tel. + 48 22 517 30 70 wew. 238
e-mail: alicja.antos@isp-modzelewski.pl

Departament Doradztwa Podatkowego

Renata Janiec-Modzelewska
Prezes Zarządu
Doradca Podatkowy Nr wpisu 00777
tel. + 48 22 517 30 70
e-mail: renata.janiec-modzelewski@isp-modzelewski.pl

Oddziały Instytutu Studiów Podatkowych

Oddział Małopolski	Oddział Śląski	Oddział Wielkopolski
<p>Ul. Gertrudy 7/12 31-076 Kraków tel. (12) 429 24 01 fax (12) 423 23 00 e-mail: biuro.krakow@isp-modzelewski.pl</p>	<p>Ul. Jordana 7b 40-056 Katowice tel. (32) 259 71 50 fax (32) 253 99 89 e-mail: biuro.katowice@isp-modzelewski.pl</p>	<p>Ul. Wiślana 53 60-401 Poznań tel. (61) 848 33 48 fax (61) 848 33 48 e-mail: biuro.poznan@isp-modzelewski.pl</p>