



INSTYTUT
STUDIÓW
PODATKOWYCH

MODZELEWSKI I WSPÓLNICY

TYGODNIOWY PRZEGLĄD INFORMACJI PODATKOWYCH

Od dnia 14 kwietnia 2017 r. do dnia 20 kwietnia 2017 r.



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

ul. Kaleńska 8, 04-367 Warszawa

ZMIANY W PRAWIE PODATKOWYM

1) Aktualności

Zmiany w przepisach dotyczących Komitetu Standardów Rachunkowości

Z dniem 25 kwietnia 2017 r. wejdą w życie przepisy nowego rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 29 marca 2017 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zakresu działania i sposobu organizacji Komitetu Standardów Rachunkowości. Dotychczas obowiązujące rozporządzenie, które dotyczy m.in. wydawania krajowych standardów rachunkowości, przeglądu i aktualizacji istniejących standardów oraz wydawania stanowisk w problematycznych kwestiach dotyczących rachunkowości, zostanie dostosowane do zmian wprowadzanych w innych ustawach. W uzasadnieniu wskazano: „Nowelizacja przedmiotowego rozporządzenia ma na celu wprowadzenie zmian o charakterze technicznym i redakcyjnym, służące ujednoczeniu oraz dostosowaniu postanowień ww. rozporządzenia do aktualnego stanu prawnego oraz obowiązującego nazewnictwa”

Konieczne zmiany wynikają m.in. z likwidacji Ministerstwa Skarbu Państwa. Po nowelizacji za zgłaszanie kandydatów do Komitetu Standardów Rachunkowości odpowiedzialne będzie Ministerstwo Rozwoju – do tej pory odpowiedzialne za zgłaszanie było Ministerstwo Skarbu Państwa.

Konfiskata rozszerzona coraz bliżej

W Dzienniku Ustaw opublikowano ustawę z dnia 23 marca 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw, która ma wejść w życie z dniem 27 kwietnia 2017 r. Ustawa ta – zmieniająca 22 różne ustawy - ma wprowadzić do Kodeksu karnego instytucję tzw. konfiskaty rozszerzonej, czyli rozszerzonego przepadku mienia. Podstawą tej instytucji jest zastosowanie zespołu domniemań prawnych, których skutkiem jest przerzucenie ciężaru dowodu legalnego pochodzenia mienia zagrożonego przepadkiem na oskarżonego lub inną osobę, dysponującą tym mieniem (odwrócony ciężar dowodu będzie mógł być stosowany do 5 lat wstecz). Przesłanką zastosowania domniemań jest np. udowodnienie sprawy popełnienia czynów zabronio-

nych w ramach zorganizowanej grupy przestępczej, uczynienia z przestępstwa stałego źródła dochodów albo popełnienie przestępstwa o określonym ciężarze gatunkowym.

Katalog przypadków, w których możliwe jest orzeczenie przepadku, zostanie poszerzony m.in. o możliwość przepadku w sytuacji śmierci sprawcy, niewykrycia sprawcy przestępstwa oraz wtedy, gdy postępowanie jest zawieszono np. z powodu niemożliwości ujęcia oskarżonego. Instytucję konfiskaty uzupełniono również o rozwiązania umożliwiające orzekanie przepadku mienia również względem osób trzecich, które otrzymały mienie od przestępcy.

Nowe regulacje mają dostosować polskie prawo do dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/42/UE w sprawie zabezpieczenia i konfiskaty narzędzi służących do popełnienia przestępstwa i korzyści pochodzących z przestępstwa w Unii Europejskiej.

2) Zdaniem eksperta

Kiedy potrącić koszty bezpośrednio związane z przychodami?

Jak stanowi przepis art. 15 ust. 4b pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, odnoszące się do przychodów danego roku podatkowego, a poniesione po zakończeniu tego roku podatkowego do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego, zgodnie z odrębnymi przepisami, nie później jednak niż do upływu terminu określonego do złożenia zeznania, jeżeli podatnicy są obowiązani do sporządzenia takiego sprawozdania są potrącalne w roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody. Pojęcie „potrącenie” oznacza zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów.

W art. 15 ust. 4e ustawy zdefiniowano moment poniesienia kosztu uzyskania przychodu. Zgodnie z nim, za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów, za zastrzeżeniem ust. 4a i 4f-4h, uważa się dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie otrzymanej faktury (rachunku), albo dzień, na który ujęto koszt na podstawie innego dowodu w

Andrzej Łukiańczuk

Doradca podatkowy nr wpisu: 10266



Kierownik zespołu cen transferowych. Zajmuje się przede wszystkim problematyką cen transferowych oraz zagadnieniami związanymi z podatkami dochodowymi, w tym sposobami legalnej optymalizacji podatkowej w ramach restrukturyzacji podmiotów gospodarczych, a także prawem bilansowym. Wieloletni pracownik Departamentu Rachunkowości i Podatków jednego z największych podmiotów gospodarczych w Polsce. Ekonomista, swoje kwalifikacje podnosił studiując na Podyplomowym Studium Podatkowym oraz Podyplomowym Studium Rachunkowości Finansowej i Zarządczej w Szkole Głównej Handlowej. Jest także absolwentem Studium Doradców i Ekspertów Podatkowych organizowanym przez ISP. Współautor

Komentarza do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, Restrukturyzacji spółek kapitałowych, autor publikacji w Gazecie Prawnej, a także BISP.

przypadku braku faktury (rachunku), z wyjątkiem sytuacji gdy dotyczyłoby to ujętych jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów.

Za dzień sporządzenia sprawozdania finansowego należy uznać moment złożenia pod sprawozdaniem finansowym podpisów: osoby której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych oraz kierownika jednostki, którym jest osoba lub organ jedno lub wieloosobowy, który zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa, statutem, umową lub na mocy prawa własności jest uprawniony do zarządzania jednostką poprzez co powyższe

osoby wspólnie poświadczają, że sprawozdanie finansowe jest kompletne i przedstawia prawdziwy i rzetelny obraz sytuacji majątkowej i finansowej jednostki, a zatem - może zostać formalnie uznane za „sporządzone”.

W przypadku kosztów bezpośrednio związanych z przychodami, jeżeli zostały poniesione w roku 2017 do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego (nie później niż do upływu terminu złożenia zeznania rocznego), to stanowią one koszty uzyskania przychodu roku 2016, tj. powinny być potrącone w roku 2016.

Andrzej Łukiańczuk
Doradca podatkowy

NAJNOWSZE ORZECZNICTWO I INTERPRETACJE PODATKOWE

1. Wyroki sądów administracyjnych

Czy zwiększone koszty uzyskania przychodów przysługujące twórcom są naliczane także od premii?

NSA w wyroku z dnia 10 lutego 2017 r. (sygn. akt II FSK 8/15), a wcześniej WSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 2 września 2014 r. (sygn. akt I SA/Wr 1471/14) zajęły stanowisko w kwestii możliwości stosowania na podsta-

wie art. 22 ust. 9 pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej określonej jako: „ustawa”) kosztów uzyskania przychodów w wysokości 50% do premii uznaniowej z tytułu stworzenia i przeniesienia utworów na pracodawcę.

Wyroki zapadły w sprawie Spółki zatrudniającej pracowników zobligowanych do wykorzystywania co najmniej połowy swojego czasu pracy na działalność twórczą, której efekty stanowią utwory w rozumieniu ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i

prawach pokrewnych. Spółka nabywa autorskie prawa majątkowe do wytworzonych przez pracowników - twórców utworów, zaś pracownikom tym przysługuje wynagrodzenie, składające się z wynagrodzenia zasadniczego, a także - określonego ryczałtowo - wynagrodzenia za przejście na pracodawcę powyższych praw, bez względu na ilość i rodzaj utworów powstałych w danym miesiącu. Ponadto w umowie o pracę przewidziana jest możliwość przyznania pracownikom - twórcom premii z tytułu stworzenia i przeniesienia na Spółkę utworów o szczególnym znaczeniu dla pracodawcy i wymagających ponadprzeciętnego zaangażowania pracownika, wykonanych w ramach stosunku pracy. Premia ma charakter uznaniowy, o jej przyznaniu decyduje pracodawca, a pracownikom nie przysługuje roszczenie o jej wypłatę. Od wynagrodzenia i premii, które dotyczą korzystania przez pracowników - twórców z praw autorskich lub rozporządzania tymi prawami, Spółka - jako płatnik - planowała obliczać i pobierać zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych w wysokości 50% określonej w art. 22 ust. 9 pkt 3 ustawy, z uwzględnieniem ograniczeń wynikających z art. 22 ust. 9a tejże ustawy, zapytała zatem o prawidłowość powyższej kwalifikacji, jednak Minister Finansów w interpretacji indywidualnej z dnia z dnia 15 stycznia 2014 r. stanowisko Spółki zakwestionował.

Minister Finansów uznał, że art. 22 ust. 9 pkt 3 ustawy nie ma zastosowania do wypłacanej pracownikom premii, która ma charakter uznaniowy i jej przyznanie uzależnione jest od efektów pracy pracownika. Podkreślił, że tak ukształtowana premia nie stanowi przychodu za wykonanie utworu, nie jest ona bowiem bezpośrednio związana z korzystaniem przez twórcę z praw autorskich lub rozporządzaniem tymi prawami. Zdaniem Ministra Finansów, nie istnieje bezpośredni związek przyczynowo-skutkowy między premią uznaniową a twórczą pracą pracownika, skoro otrzymanie takiej premii uzależnione jest od innych czynników, niż tylko wykonywanie czynności o charakterze twórczym. Wobec tego Minister Finansów przyjął, że premia nie może stanowić zapłaty za efekt pracy twórczej.

Spółka złożyła do WSA we Wrocławiu skargę na powyższą interpretację, a sąd w wyroku z dnia 2 września 2014 r. sygn. akt I SA/Wr 1471/14 podzielił jej stanowisko. W uzasadnieniu wyroku przyjął, że przychodem określonym w art. 22 ust. 9 pkt 3 ustawy może być również premia uznaniowa, o ile jest ona bezpośrednio związana z korzystaniem przez pracownika - twórcę z praw autorskich lub rozporządzaniem przez niego tymi prawami. Podkreślił, że ustawa o prawie autorskim i

prawach pokrewnych oraz przepisy normujące wynagrodzenie twórców nie zakazują wypłaty wynagrodzenia pracownikom - twórcom w postaci premii. Tym samym Sąd przyjął, że premia może stanowić dodatkowe wynagrodzenie za korzystanie z praw autorskich przez pracownika - twórcę (lub za nabycie tych praw przez pracodawcę). Sąd doszedł także do wniosku, że - wbrew stanowisku MF - sposób przyznawania premii nie może decydować o tym, czy premia pozostaje w związku z utworem. Jeśli bowiem pracownik - wykonujący w ramach umowy o pracę utwory - zgadza się na taki sposób wynagradzania go za przekazanie pracodawcy prawa do rozporządzania autorskimi prawami majątkowymi, to organ nie może w tym zakresie podważać ważności i skuteczności umowy.

Także NSA, rozpatrując skargę kasacyjną od powołanego orzeczenia wniesioną przez MF, w wyroku z dnia 10 lutego 2017 r. (II FSK 8/15), uznał, że kwestia uznaniowości w przyznawaniu premii, według kryteriów ustalonych przez Spółkę, gdy premia jest również wypłacana z tytułu rozporządzenia przez pracowników na rzecz Spółki autorskimi prawami majątkowymi do wytworzonych w ramach stosunku pracy utworów - nie ma znaczenia i powołał analogiczny pogląd w tej mierze wyrażony przez NSA w wyroku z dnia 7 marca 2013 r. sygn. akt II FSK 1378/11, w którym stwierdzono, iż „przychodem określonym w art. 22 ust. 9 pkt 3 [...] może być również premia uznaniowa, o ile jest bezpośrednio związana z korzystaniem przez pracownika - twórcę z praw autorskich lub rozporządzaniem przez niego tymi prawami”.

2. Interpretacje podatkowe

Czy wydatki na naprawy reklamacyjne stanowią koszty uzyskania przychodu?

Stosownie do art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1. Treść przywołanego art. 15 ust. 1 ww. ustawy wskazuje, że definicja kosztów uzyskania przychodów - dla celów podatku dochodowego - składa się z dwóch podstawowych elementów, które łącznie tworzą swego rodzaju normatywną klauzulę generalną. W konsekwencji, aby dany wydatek poniesiony przez podatnika sta-

nowił dla niego koszt uzyskania przychodu, muszą być spełnione 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, zachowania lub zabezpieczenia przychodów lub może mieć wpływ na wielkość osiągniętych 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.

Z powyższego wynika więc, że jeżeli wydatki nie zostały wyłączone z kosztów podatkowych na mocy art. 16 ustawy, mogą stanowić – co do zasady – koszt uzyskania przychodu na gruncie art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, pod warunkiem wykazania ich związku z uzyskaniem przychodu lub zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła przychodów.

Koszt związany z naprawą reklamacyjną należy uznać za koszt uzyskania przychodu. Oceniając możliwość ujmowania wydatków „reklamacyjnych” w kosztach podatkowych trzeba zauważyć, że z jednej strony poniesienie takich wydatków jest wpisane w ryzyko prowadzonej działalności oraz wynika z potrzeb biznesowych, tzn. ma na celu dbanie o dobre imię podatnika, co może się przełożyć na wzrost liczby zamówień lub co najmniej utrzymanie ilości zamówień na dotychczasowym poziomie. Organy podatkowe przyznają prawo podatnikom do zaliczenia kosztów wynikających z reklamacji do kosztów uzyskania przychodu. Przykładowo Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z dnia 17 grudnia 2012 r., nr ILPB3/423-377/12-2/EK zgodził się z wnioskodawcą, że tego rodzaju koszty są kosztami podatkowymi: „Aby dany wydatek mógł zostać zakwalifikowany jako koszt uzyskania przychodów, wymagane jest spełnienie następujących przesłanek:

- po pierwsze, wydatek ten powinien spełniać ogólne kryteria wynikające z art. 15 ust. 1 ww. ustawy, tj.

powinien służyć osiągnięciu przychodów, zachowaniu lub zabezpieczeniu źródeł przychodów,

- po drugie, wydatek ten nie może być wymieniony w katalogu wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów (art. 16 ust. 1 cyt. ustawy).
(...) Zdaniem Wnioskodawcy, wskazane przez Spółkę wydatki mają istotny związek z Jego działalnością, w szczególności są ponoszone w celu utrzymania relacji biznesowych z kontrahentami, co przekłada się na wielkość osiąganych przez Spółkę przychodów, a w niektórych przypadkach jest czynnikiem warunkującym dalszą współpracę z odbiorcami. Normą ogólnie przyjętą i akceptowaną na rynku jest uwzględnianie zasadnych reklamacji zgłaszanych przez klientów w każdej branży, a w szczególności w tej, w jakiej działa Wnioskodawca. W sytuacji, w której Spółka nie uwzględniałaby uzasadnionych reklamacji swoich odbiorców (a w związku tym nie ponosiłaby wydatków związanych z reklamacjami), stałaby się niewiarygodna dla kontrahentów i utraciłaby dotychczasowe źródła przychodów. Ponadto informacja, iż Wnioskodawca nie uwzględnia reklamacji, mogłaby uniemożliwić skuteczne pozyskiwanie nowych klientów, co w konsekwencji skutkowałoby zmniejszeniem sprzedaży (zmniejszeniem przychodów, a w dalszej perspektywie nawet całkowitą ich utratą).

W tym kontekście należy przyjąć, iż wydatki ponoszone przez Spółkę związane z reklamacjami, choć bezpośrednio nie przyczyniają się do osiągnięcia przychodów, służą jednak zachowaniu oraz zabezpieczeniu źródeł przychodów, co stanowi jedno z podstawowych kryteriów uznania wydatku za koszt uzyskania przychodów. Podkreślenia wymaga, iż w trakcie prowadzonej działalności, Wnioskodawca dochowuje należytej staranności w zakresie ograniczenia liczby reklamacji oraz ich wnikliwego rozpatrywania, w sytuacji, gdy zostaną one stwierdzone”.

Partner konsorcjum wystawia na rzecz lidera fakturę z odwrotnym obciążeniem

Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne nabywające usługi wymienione w załączniku nr 14 do ustawy, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

- usługodawcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15, u którego sprzedaż nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9,

- usługobiorcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15, zarejestrowany jako podatnik VAT czynny.

Natomiast art. 17 ust. 1h teże ustawy stanowi, że w przypadku usług wymienionych w poz. 2-48 załącznika nr 14 do ustawy przepis ust. 1 pkt 8 stosuje się, jeżeli usługodawca świadczy te usługi jako podwykonawca.

W związku z powyższym powstały wątpliwości, jak usługodawca powinien opodatkować usługę budowlaną świadczoną przez niego, jako partnera konsorcjum, na rzecz lidera tego konsorcjum – z zastosowaniem właściwej stawki podatku od towarów i usług czy z zastosowaniem mechanizmu odwrotnego obciążenia. W interpretacji indywidualnej z dnia 28 marca 2017 r. (2461-IBPP2.4512.20.2017.1.BW) wnioskodawca zajął stanowisko, że taka faktura, w związku z tym, że członkowie konsorcjum są partnerami, a nie kontrahentami, usługa ta powinna być opodatkowana przez usługodawcę z zastosowaniem 23% stawki podatku od towarów i usług. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznał jednak to stanowisko za nieprawidłowe. Jak stwierdzono w powyższej interpretacji: „(...) w praktyce gospodarczej bardzo często inwestycje budowlane realizowane są przez wykonawców funkcjonujących w formie konsorcjum, które jest związkiem kilku przedsiębiorstw zawartym w celu dokonania wspólnego przedsięwzięcia. Występują różne modele konsorcjów, z których każde może mieć indywidualny charakter. To z postanowień konkretnej umowy konsorcjum wynika sposób jego organizacji i rozliczeń pomiędzy jego członkami a inwestorem, jak również zakres usług świadczonych przez poszczególnych członków konsorcjum.

W prawie cywilnym ani w prawie podatkowym nie występuje definicja konsorcjum, jednakże przyjmuje się, że zawarcie umowy konsorcjum możliwe jest na podstawie art. 3531 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 459), w ramach tzw. swobody umów. W konsekwencji strony zawierające umowę konsorcjum mogą ją ukształtować w sposób dowolny, byleby jej treść lub cel nie sprzeciwiały się ustawie, zasadom współżycia społecznego oraz właściwości takiego stosunku. Konsorcjum nie jest podmiotem gospodarczym, nie posiada osobowości prawnej ani podmiotowości prawnej, nie musi być rejestrowane, ani mieć odrębnej nazwy czy też siedziby. Podmioty tworzące konsorcjum są, co do zasady, niezależne w swoich dotychczasowych działaniach (czyli w działaniach niezwiązanych z konsorcjum), a w działaniach związanych z konsorcjum realizują wspólne przedsięwzięcie objęte porozumieniem. Zawierając

umowę konsorcyjną podmioty mogą określić, kto będzie reprezentował konsorcjum na zewnątrz (może to być także osoba trzecia).

Co do zasady, konsorcja nie mają też wspólnego majątku (choć mogą mieć wspólne konto rozliczeniowe), a wszelkie formy płatności regulowane są przez firmę lub osobę reprezentującą konsorcjum.

Konsorcjum nie może być zatem uznane za podatnika VAT. Oznacza to, że relacji zachodzących pomiędzy stronami umowy konsorcjum (podatnikami VAT), dla potrzeb podatku od towarów i usług, nie należy oceniać na zasadach wewnętrznych rozliczeń konsorcjum, a przedsiębiorcy działający w ramach konsorcjum są odrębnymi podatnikami VAT. W konsekwencji działając w ramach konsorcjum powinni oni do wzajemnych rozliczeń stosować ogólne reguły wynikające z ustawy o podatku od towarów i usług oraz aktów wykonawczych do niej.(...) nie można uznać, że zarówno Lider jak i Partner Konsorcjum równocześnie będą głównymi wykonawcami względem Zamawiającego (Inwestora). Jak już wskazano, konsorcjum nie może być uznane za jednego podatnika VAT. Biorąc pod uwagę zasadę odrębności podatników w ramach konsorcjum, wszyscy uczestnicy konsorcjum z punktu widzenia rozliczeń podatku od towarów i usług - występują wobec siebie w relacji dostawca - nabywca. Zatem działając w ramach konsorcjum powinni oni do wzajemnych rozliczeń stosować ogólne reguły wynikające z ustawy o podatku od towarów i usług". W konsekwencji uznano, że usługa ta jest opodatkowana z zastosowaniem mechanizmu odwrotnego obciążenia.

Reasumując należy stwierdzić, że w przypadku świadczenia przez partnera konsorcjum w charakterze podwykonawcy usługi budowlanej na rzecz lidera konsorcjum usługa ta nie będzie opodatkowana właściwą stawką podatku od towarów i usług, lecz podatek ten rozliczy nabywca.

Kompensaty o wartości przekraczającej 15000 zł a koszty uzyskania przychodów

Zgodnie z art. 15d ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych podatnicy nie zaliczają do kosztów uzyskania przychodów kosztu w tej części, w jakiej płatność dotycząca transakcji pomiędzy przedsiębiorcami przekracza równowartość 15 000 zł i została dokonana bez pośrednictwa rachunku płatniczego. Na tym tle powstał spór, czy powyższe zasady dotyczą również kompensat.

Jak stwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z dnia 27 lutego 2017 r. (3063-ILPB2.4510.9.2017.1.PS) „Wskazane przepisy odnoszą się do płatności gotówkowych/bezgotówkowych, a nie do regulowania zobowiązań (które to pojęcie ma szerszy zakres). W przypadku płatności może ona być dokonana w formie gotówkowej lub bezgotówkowej. W przypadku kompensaty nie mamy natomiast do czynienia z płatnością. Dochodzi co prawda do uregulowania w całości lub w części zobowiązania (wygaśnięcia zobowiązania), jednak czynność ta nie może być utożsamiana z płatnością. Jeżeli zatem ma miejsce uregulowanie lub wygaśnięcie zobowiązania z innych powodów niż

dokonanie płatności, wówczas omawianych przepisów nie stosuje się. Przyjęcie bowiem, że przepisy te odnoszą się do innych form regulowania (wygasania) zobowiązań mogłoby oznaczać zastosowanie wykładni rozszerzającej, która nie tylko nie znajduje należytego umocowania w brzmieniu przepisu, ale także jest niemożliwa do zastosowania w praktyce.”

Podsumowując, jeżeli spełnione zostaną przesłanki wynikające z art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, podatnik jest uprawniony do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków rozliczonych poprzez kompensatę (potrącenie) bez względu na kwotę rozliczonego zobowiązania.

INFORMACJE DLA PŁATNIKÓW ZUS

Obowiązek odprowadzania składek na ubezpieczenia społeczne od wynagrodzeń wypłacanych pełnoletnim bezrobotnym uczestnikom staży i szkoleń

Jeżeli podmiotem kierującym na szkolenie lub staż nie jest powiatowy urząd pracy, płatnicy składek na ubezpieczenia społeczne są obowiązani do odprowadzania składek od wynagrodzeń wypłacanych pełnoletnim bezrobotnym uczestnikom takich staży i szkoleń.

Obowiązek opłacania składek na ubezpieczenia społeczne spoczywa na płatniku składek i dotyczy osób, które podlegają tym ubezpieczeniom z uwagi na posiadanie odpowiedniego tytułu do tych ubezpieczeń. Katalog takich osób określa art. 6 ust. 1 pkt 9a ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych. Z przepisu tego wynika m.in., iż osoby fizyczne pobierające stypendium w okresie odbywania szkolenia, stażu lub przygotowania zawodowego dorosłych, na które zostały skierowane przez inne niż powiatowy urząd pracy podmioty kierujące, obowiązkowo podlegają ubezpieczeniom emerytalnemu, rentowym, od dnia nabycia prawa do stypendium do dnia utraty prawa do niego. Osoby te podlegają także obowiązkowo ubezpieczeniu wypadkowemu (art. 12 ustawy). Nie podlegają natomiast ubezpieczeniu chorobowemu (art. 11 ustawy) ani obowiązkowo ani obowiązkowo, ani też na zasadzie dobrowolności.

Przepis art. 6 ust. 1 pkt 9a został dodany ustawą o zmianie ustawy o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy i winien być odczytywany w zestawieniu z normą art. 6 ust 1 pkt 9, przewidującą podleganie ubezpieczeniom emerytalno-rentowym przez osobę bezrobotną pobierającą zasiłek. Zgodnie z ustawą o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy, bezrobotnym jest osoba pełnoletnia, niezatrudniona i niewykonująca innej pracy zarobkowej, zdolna i gotowa do podjęcia zatrudnienia w pełnym wymiarze czasu pracy, obowiązującym w danym zawodzie i nieucząca się w szkole.

W praktyce często zdarza się, że szkolenia i staże prowadzone są w ramach działalności wolnej od podatku dochodowego (np. w ramach programów finansowanych z udziałem środków europejskich). W odniesieniu do ubezpieczenia zdrowotnego, podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne osób fizycznych pobierających stypendium w okresie odbywania szkolenia, stażu lub przygotowania zawodowego dorosłych, na które zostały skierowane przez inne niż powiatowy urząd pracy podmioty kierujące, niepodlegających ubezpieczeniu zdrowotnemu z innego tytułu; stanowi kwota odpowiadająca wysokości pobieranego stypendium. Natomiast stosownie do art. 83 ust. 2 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, w przypadku nieobliczania zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych przez płat-

nika od przychodów stanowiących podstawę wymiaru składki zgodnie z przepisami ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, składkę obliczoną za poszczególne miesiące obniża się do wysokości 0 zł. W sytuacji więc, gdy nie dochodzi do pobrania zaliczki na podatek dochodowy od wartości wynagrodzeń wypłacanych pełnoletnim bezrobotnym uczestnikom szkoleń i staży zawodowych w ramach m.in. unijnych programów operacyjnych, podstawa wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne podlegać będzie obniżeniu do 0zł.

Z powyższego wynika, iż obowiązkowym ubezpieczeniom społecznym: emerytalnemu, rentowym i wypadkowemu, podlegają osoby fizyczne pobierające stypendium w okresie odbywania szkolenia, stażu lub przygotowania zawodowego dorosłych, na które zostały skierowane przez inne niż powiatowy urząd pracy podmioty kierujące, które są osobami pełnoletnimi. Należy jednak mieć na uwadze, że omawiane przepisy znajdują zastosowanie tylko w przypadku, gdy osoby których dotyczą nie posiadają innych tytułów obowiązkowego podlegania ubezpieczeniom społecznym.

DLA ZARZĄDÓW I RAD NADZORCZYCH

Czy działalność prokurenta spółki bez wynagrodzenia stanowi dla takiej spółki przychód z nieodpłatnego świadczenia?

Działalność prokurentów, co do zasady, nie powoduje w spółkach kapitałowych powstania przychodu z nieodpłatnego świadczenia, jeżeli działalność ta ma charakter incydentalny.

Instytucja prokury uregulowana została w przepisach (art. 1091 i następane) Kodeksu cywilnego i należy do pełnomocnictw szczególnego rodzaju. Prokura stanowi pełnomocnictwo udzielane przez przedsiębiorcę podlegającego wpisowi do rejestru przedsiębiorców w zakresie czynności związanych z prowadzeniem przedsiębiorstwa. Funkcja prokurenta może być pełniona bez wynagrodzenia lub za wynagrodzeniem przyznanym na mocy uchwały zarządu. W spółkach z o.o. prokura jest ustanawiana na podstawie jednomyślnej uchwały wszystkich członków zarządu (art. 208 § 6 Kodeksu spółek handlowych), o ile umowa spółki nie stanowi inaczej.

Udzielenie prokury nie stanowi umowy, lecz jest jednostronną czynnością prawną. Niezależnie od tego, pomiędzy spółką z o.o. a prokurentem może powstać równoległe stosunek prawny oparty na przepisach Kodeksu pracy albo Kodeksu cywilnego.

Podstawę do wypłaty prokurentowi wynagrodzenia może stanowić:

- tylko akt powołania na podstawie jednomyślnej uchwały wszystkich członków zarządu (bez zawierania odrębnej umowy o pracę lub jakiegokolwiek umowy cywilnoprawnej), lub

- odrębnie zawarta umowa o pracę lub jedna z umów określonych w Kodeksie cywilnym, a w szczególności umowa zlecenia.

Z uwagi na charakter instytucji prokury, brak jest podstaw do jednoznacznego uznania, że w każdym przypadku, gdy prokurent nie będący udziałowcem lub akcjonariuszem spółki działa jako prokurent, to spółka uzyskuje w związku z tym przychód z nieodpłatnego świadczenia, tak jak ma to miejsce przypadku członków zarządu nie pobierających wynagrodzenia za pełnienie funkcji. Za brakiem powstania przychodu w Spółce w przypadku takich prokurentów przemawia incydentalny charakter wykonywanych przez nich czynności. Natomiast w sytuacji, gdy prokurent, nie będący udziałowcem (akcjonariuszem) de facto wykonuje szereg czynności na rzecz spółki związanych z prowadzeniem przedsiębiorstwa i nie pobiera z tego tytułu wynagrodzenia istnieje ryzyko uznania, że spółka uzyskuje w tym przypadku przychód z nieodpłatnego świadczenia (częściowo odpłatnego świadczenia) opodatkowany na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., analogicznie jak w przypadku członków zarządu.

Natomiast pełnienie funkcji przez prokurenta Spółki zatrudnionego na podstawie umowy o pracę, jeżeli osoba ta nie jest jednocześnie udziałowcem, nie będzie stanowić dla tej spółki przychodu z tytułu nieodpłatnego świadczenia. Ekwiwalentem świadczenia prokurenta jest świadczenie wynagrodzenia przez Spółkę z tytułu umowy o pracę.

INFORMACJE O PODATKACH I OPŁATACH LOKALNYCH

Prawo użytkowania wieczystego a podatek od nieruchomości

Obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości w pierwszej kolejności spoczywa na właścicielu nieruchomości lub obiekту budowlanego oraz na użytkowniku wieczystym gruntu.

Zakres podmiotowy podatku od nieruchomości uregulowany został w art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z tym przepisem podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące:

1. właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych,
2. posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych,
3. użytkownikami wieczystymi gruntów,
4. posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie:
 - wynika z umowy zawartej z właścicielem, Agencją Własności Rolnej Skarbu Państwa lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości,
 - jest bez tytułu prawnego.

W kontekście powołanych przepisów stwierdzić należy, że obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości w pierwszej kolejności spoczywa na właścicielu nieruchomości lub obiekту budowlanego oraz na użytkowniku wieczystym gruntu.

Taką interpretację przyjął w uzasadnieniu do wyroku z dnia 24 lipca 2013 r. Naczelny Sąd Administracyjny, sygn. II FSK 937/13. Sąd stanął na stanowisku, że podatnikiem podatku od nieruchomości od budynków i budowli wzniesionych przez dzierżawcę na gruncie oddanym w użytkowanie wieczyste jest użytkownik wieczysty na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, gdyż jest on właścicielem tych budynków

i budowli. Zatem, zdaniem NSA, podatnikiem tym nie jest dzierżawca gruntu.

Pogląd ten został wyrażony również w uchwale Sądu Najwyższego z dnia 25 listopada 2011 r., sygn. III CZP 60/11. W uchwale Sąd wskazał, iż art. 235 Kodeksu cywilnego przemawia za poglądem, że wszystkie przypadki wzniesienia budynku na gruncie oddanym w użytkowanie wieczyste powinny być w kontekście art. 235 oceniane tak, jakby wzniesienia dokonał sam użytkownik wieczysty. W uzasadnieniu uchwały przedstawiono szereg argumentów za szerszym ujęciem wyjątku od zasady superficies solo cedit, przewidzianego w wyżej wskazanym przepisie.

NSA akceptując pogląd wyrażony w powyższej uchwale stwierdził, że ma ona zasadnicze znaczenie dla ustalenia właściciela wzniesionych przez osobę trzecią budowli. Jeżeli budynki i budowle wybudowała osoba trzecia na gruncie oddanym w użytkowanie wieczyste, to ich właścicielem jest właśnie użytkownik wieczysty. Podatnikiem tym nie jest zatem osoba trzecia (dzierżawca gruntu).

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

OFERTA AUDYT

Od dnia 1 stycznia 2017 r. podwykonawcy robót budowlanych wymienionych w załączniku nr 14 do ustawy o podatku od towarów i usług po raz pierwszy w historii masowo przestaną płacić VAT będąc zmuszeni wnioskować do urzędów skarbowych o zwrot podatku naliczonego. Powodować to będzie konieczność przeprowadzania natychmiastowych kontroli podatkowych przez właściwe organy, w tym przez nowe organy celno-skarbowe, które obejmą zarówno podatników składających deklaracje z kwotą zwrotu różnicy podatku, jak i ich dostawców (hurtownie materiałów budowlanych).

Podatnicy składający deklaracje ze zwrotem podatku naliczonego muszą więc podjąć niezbędne działania mające na celu zmniejszenie ryzyka wynikającego z wadliwego ich sporządzenia oraz popełnionych błędów w ewidencjonowaniu i dokumentowaniu tego podatku. Zwłaszcza wobec wejścia w życie nowych przepisów związanych z używaniem nierzetelnych faktur VAT.

Instytut Studiów Podatkowych od wielu lat świadczy usługi związane z audytem podatkowym, a zwłaszcza weryfikacji ewidencji i deklaracji VAT-7 i VAT-7K przed ich złożeniem przez podatników. W związku z powyższym oferujemy usługę weryfikacji okresowej:

- kolejnych deklaracji podatkowych (podatek należny i podatek naliczony),
 - prowadzonych ewidencji dla potrzeb sporządzenia tych deklaracji,
 - posiadanych dokumentów źródłowych za dany okres podatkowy
- celem uniknięcia ryzyka odpowiedzialności podatkowej, karnoskarbowej i karnej.

Ta weryfikacja będzie następowała **každorazowo przed złożeniem poszczególnych deklaracji** przez podatnika. Usługa weryfikacji może być prowadzona w siedzibie podatnika, obsługującym je biurze rachunkowym lub na podstawie dokumentacji przekazanej w formie elektronicznej. Czas realizacji od 3 do 5 dni w zależności od ilości dokumentów. Cena usługi uzależniona jest od pracochłonności, a zwłaszcza ilości audytowanych dokumentów.

W przypadku pytań bądź wątpliwości pozostają do Państwa dyspozycji: Pan Andrzej Sarna, Dyrektor Działu Marketingu, tel. (22) 517 30 86, andrzej.sarna@isp-modzelewski.pl, Pani Agata Strocka, starszy specjalista w Dziale Audytu Podatkowego, tel. (22) 517 30 69, agata.strocka@isp-modzelewski.p oraz Pani Katarzyna Wawrzonkiewicz, specjalista w Biurze Obsługi Polis Podatkowych, tel. (22) 517 30 76, katarzyna.wawrzonkiewicz@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> |